

## TÜRKİYE'DE MUHASEBE, FİNANSAL RAPORLAMA, DENETİM HİZMETLERİNİN GELİŞİMİ VE SAYIŞTAY HK.DA BİR DERLEME (\*)

### I- YÖNETİCİ ÖZETİ

1. Bu rapor Dünya Bankası tarafından son yıllarda muhasebe, finansal raporlama ve denetim sektöründe meydana gelen değişikliklerin önemini ve sonuçlarını Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti'ne sunmak amacıyla hazırlanmıştır. Ayrıca söz konusu gelişmelerin başarı ve faydalarının sürebilmesi için muhtemel stratejiler ve faaliyetlerle ilgili öneriler sunulmaktadır. Bu öneriler, özellikle söz konusu sektörün, Avrupa ekonomik aktivitelerine ve çeşitli muhasebe ve denetim mevzuatına sahip Avrupa Topluluğu'na daha yaygın katılımını sağlayacak değişikliklere cevap vermesini sağlayacaktır. Rapor, Dünya Bankası ve Hükümet'in, Dünya Bankası kaynaklı projeler için finansal raporlama ve denetim düzenlemeleri üzerine öneriler de sunulmaktadır.

2. Hükümet özellikle Maliye Bakanlığı, Hazine ve Sermaye Piyasası Kurulu üniversitelerdeki seçkin öğretim üyeleri ve muhasebe dalında uzman kişilerle beraber son 5-10 yıl içerisinde Türk ulusal muhasebe sisteminin oluşumunda belirgin bir gelişme kaydetmiştir. Bu katkılar, ekonomik ve sosyal alanlarda ilerlemelerin gerçekleştirilmesi ve finansal raporlama ve denetim alanlarında önemli değişikliklerin olduğu Avrupa ve Asya kıtalarının potansiyel ekonomik gelişmelerine katılımın sağlanabilmesi açısından Türkiye'ye önemli faydalar sağlamıştır.

3. Kurumların ve kişilerin bu katkıları, muhasebe, finansal raporlama ve denetim konularındaki ve mesleki alandaki gelişimin hızını arttırmıştır. Bu rapor son 10 yılda yapılanların devamını sağlayacak ve gelişimine katkıda bulunacak yol ve yöntemleri önermektedir.

4. Herhangi bir sektörün gelişim süreci içerisinde o anda mevcut en yüksek bilgi ve motivasyon düzeyi doğrultusunda alınan kararlar sonucu meydana gelen olaylar, ileride bir takım gözlemciler tarafından mükemmel olarak nitelendirilmeyebilir. Geçmişin eleştirilmesi ancak yapıcı olduğunda büyük yarar sağlar. Bu sebeple, eleştirilerin, raporda öngörülen stratejiyi, stratejik ve belirtilen bir çok önerileri geliştirecek bir mekanizma olarak kullanılabilmesi için her türlü çaba sarfedilmiştir.

-----  
(\*) Sayıştay Başdenetçisi Erhan Gül tarafından Dünya Bankası raporundan derlenmiştir.

Dünya Bankası Danışmanlarından Mr. Maurice Mould, 1992 yılı Kasım ayında ülkemize gelerek araştırma ve incelemelerde bulunmuş ve Ocak 1993 tarihli "Türkiye Cumhuriyeti Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi" başlıklı bir rapor hazırlamıştır.

Bu derleme, sözü edilen rapor hakkında bir fikir verebilmek amacıyla okuyucularımızın bilgilerine sunulmaktadır.

5. Bu rapor, Türkiye'deki muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetleri sektöründeki mevcut durumu ve kamu ve özel sektörle olan ilişkisini gözden geçirmektedir. Kamu ve özel sektördeki ve genel olarak meslekle ilgili kişi ve kuruluşların görüş ve önerileri incelenerek; özellikle belli kuruluş ve aktivitelerle ilgili stratejik hareketlerin ve önerilerin uygun bulunduğu durumlarda, daha güç problemleri ortadan kaldıracak bir strateji önerilmiştir. Rapor aynı zamanda 1956-Tarihli Türk Ticaret Kanunu (muhasebe ve denetim ile ilgili kısımları) ve 1989 yıl ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile ilgili önerileri ve incelemeleri gözden geçirmektedir.

6. 1992 yılı sonunda, muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetlerini sunan temel, önemli ve etkili üç profesyonel grup arasında güven eksikliği baş göstermiştir. Her grubun görüş ve endişelerinde haklı olduğu kabul edilmektedir, ancak gelişme ve büyümenin sağlanabilmesi için, mesleği tehdit eden sorunlara çözüm bulunması yolunda uyum içinde hareket edilmesi gerekmektedir. Söz konusu sorunlar aşağıda sıralanmıştır:

(a) Hükümetin 2000 yılına kadar mesleğin gelişimini menfaat gözetmeksizin özendirerek en uygun bakanlık, bölüm veya birimi belirleyememesi; Maliye Bakanlığının, mesleği geliştirme sorumluluğunu gönüllü olarak kabul etmesi mevcut ve gelecekteki ekonomik durum açısından uygun olmayabilir ve hatta Bakanlığın çıkarlarına ters düşebilir.

(b) Sermaye Piyasası Kurulu ve Merkez Bankası gibi kuruluşlar kendi gereksinimlerini karşıladıkları halde genel kabul görmüş ulusal muhasebe ve denetim standartlarının ve bu hizmetlerin gelişmesi için ulusal sorumluluğun belirli olmaması;

(c) Mesleğin gelişmesini engelleyen yetersiz bir (özellikle 1990 ve sonrası için) Türk Ticaret Kanunu ve diğer olumsuz sebeplerden dolayı, muhasebe ve denetim hizmetlerine olan talebin yeterince artmaması;

(d) Muhasebeci ve denetçilerin yetersiz performanslarını gösteren dava dosyalarının ve hukuki raporların eksikliği;

(e) 1989 yıl ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile mesleğin ve mesleki faaliyetlerin bölünmesi;

(f) Özellikle denetimde mesleki eğitim ve tecrübenin yetersizliği;

(g) Mesleki ahlak kurallarının ve mesleki eğitimin eksikliği;

(h) Yerli firmaların bilgi ve teknik destekten yoksun olmaları;

(i) Kamuya ait teftiş, denetim ve izleme sistemlerinin gereğinden fazla gelişiyor olması ve Hükümet'in de bu hizmetlere olan güveninin artması. Ancak ekonomi büyüdükçe, söz konusu talebin karşılanması, yeterli sayıda eğitilmiş personel eksikliği ve finansman yetersizliği nedenleriyle güçleş-

ceğinden; denetim ve tasdik hizmetlerinin, özel sektöre devredilerek Devlet'in uzmanlarının bu hizmetlerin kalitesini izlemeleri ve kontrol etmeleri mesleğin sağlam temellere oturtulması açısından faydalı olacaktır.

(j) (i) maddesinin doğal bir sonucu olarak, vergi tasdik ve denetimleri ve büyük şirketlerin denetimleri hususlarında; meslek mensuplarının yeterince bağımsız ve Devlet'in talep ettiği düzeyde tecrübeye sahip olmaması şeklindeki görüşün Devlet'in belli kesimlerinde yerleşmiş olması.

7. Kamu ve özel sektördeki muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetlerinin mevcut statü ve performansına ve 2000 yılı içerisinde bu hizmetlere olan tahmini talebe dayalı ve aynı zamanda yukarıdaki sorunlara cevap verebilecek, muhasebe alanında birlik sağlayacak bir strateji önerilmektedir. Bu strateji şunları gerektirecektir:

- . Denetim, yönetim muhasebesi, kamu muhasebesi gibi spesifik konulardaki işlevsel tecrübeye ve seviyeye belirleyici sınavlara dayalı olarak profesyonel alanda ayırımların yapılması; ancak kanuni farklılıkların ortadan kaldırılarak mesleğin birlik içinde gelişmesinin sağlanması.

- . Kamu ve özel sektörde muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmeti verenlerin mesleki yeterliliğe ve mesleklerini yerine getirmede tarafsızlık, mükemmeliyet ve mesleki ahlaka sahip olmalarının sağlanması;

- . Kamu ve özel sektör arasında profesyonel muhasebe personelinin değişiminin gerçekleştirilmesi; ve

- . Devlet adına özel sektör denetim faaliyetlerinin etkinliğini izlemek için kurulan Kamu denetim kadrolarının kademeli olarak geliştirilmesi.

8. Aşağıda belirtilen stratejik olaylar belirlenen stratejiyi destekleyecek entegre bir paket olarak önerilmektedir:

- . Hükümet, muhasebe tasarımların yönetiminden ve Türk Ticaret Kanununun geliştirilmesi ve yönetiminden sorumlu olacak en uygun yetkili merci veya mercilere yol gösterecek bir Komisyon atamalıdır.

- . Sayıştay, Türk Genel Denetim Birimine dönüştürülmelidir.

- . Türk Standartları Enstitüsü, Türk Muhasebe Standartları'nın hazırlanması ve geliştirilmesinden sorumlu olmalıdır.

- . Kamuda muhasebe denetim ve teftiş alanlarında çalışan Devlet memuru adayların diğer konuların yanı sıra muhasebe ve denetimi de kapsayan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) sınavına girmeleri gereklidir.

. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMM) ile Yeminli Mali Müşavirler (YMM) arasında kanundaki farklılıklar ve bu saygın mesleğin birliğini zedeleyen ayrı Oda ve Birlikler de ortadan kaldırılmalıdır.

. Birlik'çe düzenlenen mesleki sınavların standartları, tarafsız önerilere açık olmalıdır.

. Birlik, 1994-2000 yılları arasında aşamalı olarak 7 yıllık bir program ile denetim firmaları ve denetçilerin ücret karşılığı olarak diğer denetim firmalarını incelemelerini ve buna bağlı olarak da mecburi sigorta yükümlülüğünü getirmelidir.

. Maliye Bakanlığı, vergi incelemesi ve denetimin özel sektöre aktarılması işlemini hızlandırmalıdır.

. Bakanlar kredi talep eden firmaların, SPK'nun muhasebe standartlarına veya tercihen UMS 29'u da kapsayan UMS'na göre hazırlanmış en az iki yıllık mali tablolarını incelemelidirler.

. Ulusal hesap planının ekonomiye zarar verebileceği kabul edilmelidir.

. Hükümet, kamu ve özel sektör kurumlarının mali tablolarını inceleyen ve denetçi firmaların faaliyetlerini ayrıntılı olarak gözden geçiren müfettiş, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve denetçilerin hizmetleri için harcanan zamana göre bir ücret tesbit etmelidir.

. Dünya Bankası kaynaklı projelerin denetimlerinin Hazine kontrolörleri adına özel sektör denetçileri tarafından yapılması hususunda Hükümet ve Banka anlaşmalıdırlar.

9- Önerilen stratejik aktiviteler raporun içinde ve sektördeki kurumların belirli faaliyetlerini içeren Ek'lerde sunulmuştur.

## II- ÖNERİLEN STRATEJİNİN TEMELİ

Aşağıda, stratejik faaliyetlerin detaylı tanımlamaları ve stratejinin amaçlarına ulaşabilmesi için esas alınacak temeller belirtilmektedir.

### (a) Bakanlığın Muhasebecilik ve Ticaret Kanunlarına Dair Sorumlulukları:

Devlet 31 Aralık 1994 tarihi itibarıyla Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun yönetiminden ve yeni bir Türk Ticaret Kanununun hazırlanması ve gelişiminden sorumlu olacak en uygun otorite ya da otoriteleri belirlemek üzere bir komisyon atamalıdır.

Komisyon, Muhasebe Kanunu'nun Ticaret Kanunu'nu destekleme potansiyelini değerlendirmeli ve çağdaş Avrupa, Asya ve kuzey Amerika ülkelerinin şirketler hukuku esaslarının da adapte edilmesiyle, Ticaret Kanunu açısından da faydalı olacak yeni muhasebe ve denetim standartlarının düzenlenmesini sağlamalıdır.

Bir çok ülkelerin bakanlık birimlerinde, faaliyetlerinin yönetimini basitleştirecek, kolaylaştıracak ve verimliliğin arttıracak yasaların çıkarılması aleyhinde bir tutum mevcut olabilmektedir. Muhasebe ile ilgili mevzuat da dahil olmak üzere, söz konusu tutumun Türkiye'de de geçerli olduğu düşünülmektedir.

Zamanın Maliye Bakanı, bakanlık çalışanlarının da yardımları ile Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nu 1989 yılında Meclis'ten geçirmeyi başarmıştır. Bu gelişme, muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetlerinin gelişmesinde olumlu bir adım olarak değerlendirilmektedir. Yapılması gereken bu sektörün ekonomiye katkıda bulunabilmesinin sağlanması için bu olumlu gelişmenin devam ettirilmesidir. İlgili kanun ancak 40 yıl süren müzakereler sonucu gerçekleşebilmiştir, ancak bir çok ülkenin yasama sisteminde de olduğu gibi, Meclis'te kolayca kabul edilmesini sağlayan ancak daha sonraki yıllarda sorunlara yol açabilmesi mümkün olan bir takım tavizleri içermektedir.

Çeşitli bakanlıklar ve departmanlar içindeki çıkar ilişkileri, peşin hükümler ve gerekli yetkililerin eksikliği gibi sorunlar muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetlerinin (ve mesleğin) gelişimi ve yönetimi için gerekli tarafsız sorumluluğa sahip bir adayın bulunamamasına yol açmaktadır. Maliye Bakanlığı bu açıdan çok değerli bir adım atmıştır, ancak şu anda Hükümet'in acil olarak yapması gereken:

- Muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetlerinin ve mesleğin gelişimini sürdürmek,

- Türkiye'nin Avrupa ve Asya pazarlarında önümüzdeki on yıl içinde süratli bir şekilde yerini almasını sağlamak amacıyla Türk Ticaret Kanunu'nu yeniden düzenleyerek şirketlerin finansal yönetim standartlarını en üst düzeye ulaştırmaktır.

Bu iki faaliyet birbiriyle içiçe olup, kamu ve özel sektörden seçilen bağımsız uzmanların oluşturacağı bir Hükümet Komisyonu (\*) tarafından tecrübe kazanmak amacıyla Avrupa ve Asya ülkelerine yapılacak ziyaretler sırasında (Malezya, Singapur, Danimarka, Hollanda, İngiltere gibi) yabancı uzmanların da görüşleri alınarak verimli bir şekilde yürütülebilir. Bu komisyon 2000 yılında AET'na girişi kolaylaştırmak amacıyla kanunda yapılması gereken değişiklikleri tarih itibariyle gösteren bir takvime göre çalışmalıdır. Bu da, komisyonun çalışmalarına 31 Aralık 1994'ten geç olmamak kaydıyla başlamış olmasını gerektirmektedir.

#### (b) Sayıştay'ın Rolü

Sayıştay, diğer sorumlulukları yanında, denetim rehberi oluşturup çıkarma, kamu ve özel sektör denetçilerine denetim yetki belgesi verme ve Devletin kendi denetim hizmeti, iç kontrol ve müfettişlik hizmetlerinin verimliliği konularında Parlamente'ya teminat verme sorumluluğu ile teçhiz edilmiş bir Genel Denetim Kurumuna dönüştürülmelidir. Hükümete, biri Türk biri yabancı iki uzmanı bu konu ile ilgili bir fizibilite raporunu 31 Aralık 1993 tarihine kadar hazırlamak üzere görevlendirmesi tasviye edilir.

Sayıştay, Anayasa çerçevesinde çalışan bir kurumdur ve ticari faaliyetler ile şirketlerdeki yolsuzlukların belirlenmesi ve anlaşmazlıkların çözümlenmesinde mahkemelere gidilmesi konusundaki milli anlayışın da tipik bir örneğidir. Sayıştay'ın şu andaki statüsü ve performansı ek 3 de (Bkz. Bölüm III) detaylı olarak belirtilmiştir.

Rapor çalışmaları esnasında, Devlet'in teftişe, iç kontrole ve iç ve dış denetime yönelik bir çok organizasyonu olduğu anlaşılmıştır. Bu organizasyonlar, belirli kanunlar çerçevesinde Devlet kuruluşlarının, özel sektör kişi ve kuruluşlarının performanslarının değerlendirilmesi ve denetlenmesi üzerinde yoğunlaşmışlardır.

Bu Devlet kuruluşlarında performansı ve yapılan işin niteliğini kontrol edecek ve izleyecek -ilgili işin amirleri dışında- bir mekanizma bulunmamaktadır. Ancak yöneticilerin kendi konularında olan işlerde bağımsız ve tarafsız bir yaklaşımı gerçekleştirmeleri pek mümkün olmamaktadır. SPK tarafından sermaye piyasasında faaliyet göstermek isteyen firmaların mali tablolarını incelemek amacıyla çalışan denetçiler için denetim kılavuzu oluşturulmuştur. Ancak bu kılavuz ülke çapında uygulama alanı bulamamış ve Yüksek Denetleme Kurulu gibi Devlet'in kendi denetim kuruluşlarında da uygulanmamaktadır. Denetim mesleği de Odalar ve Birlik kanalıyla bir

(\*)Komisyon, Parlamente'dan ve şirketlerden hukuk, ekonomi yönetimi, finansal yönetim, bankacılık, vergi, muhasebe, denetim vs. dallarında uzmanlaşmış kişilerden oluşmalıdır.

denetim kılavuzu oluşturmamıştır. Üst düzey standartlarda hizmet verdiklerini savunan denetim firmaları olmasına rağmen SPK haricinde (ki ancak 47 firmayı tanımıştır) bunu doğrulayacak bir mekanizma mevcut değildir. Gerekli otoriteye sahip tek olası organizasyon Başbakanlık Yüksek Denetleme Kuruludur. Ancak bu kurul da düzenli olarak inceleme yapmak için gerekli kapasiteye sahip değildir.

**Sayıştay, Parlamento, hükümet ve kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla, Devlet faaliyetlerinin denetiminde halen uygulanan uygunluk denetimi yerine daha yapıcı bir yöntem olan Performans veya, diğer bir ifade ile, Paranın karşılığı Denetimini (Value for Money Audit) gerçekleştirmek üzere, rolünü değiştirmek eğilimindedir. Adı geçen kuruluşu bir Genel Denetim Kurumu haline dönüştürecek bu değişiklik teşvik edilmelidir. Ancak reformun bu aşamada bırakılmayıp daha da geliştirilmesi önerilir. Genel Denetim Kurumu Başkanı ülkedeki en yüksek denetçi sıfatını taşımalı ve bu niteliği ile denetçilik mesleğine kamu ve özel sektörde önderlik edebilme yeterliliğinde olmalıdır. Bununla beraber bu önerinin son bölümü, Birlik ve Odaların sorumluluk ve yetkilerini azaltmaya değil, denetçilerin değişikliklere ilişkin önerilerinin isabetini değerlendirmek için başvuracakları bir kurum (souding board) oluşturulmasına; kamuya yararlı değişikliklere sebep olacak ve kamu çıkarlarının korunmasını temin edecek bir kontrol mekanizmasının sağlanmasına yöneliktir.**

Paragraf 5.17 de (bir üstteki) belirtilen son öneri çoğunlukla Genel Denetim Kurumu Başkanının geleneksel rolü ve bu kurumda zaman zaman görülen profesyonellik ve performans eksikliği nedeni ile diğer ülkelerde henüz yaygın olarak uygulanmamaktadır. Ancak şu sırada Türkiye de olduğu gibi muhasebe ve denetim mesleklerindeki hızlı değişimin yaşandığı zamanlarda Devlet denetiminde daha geniş mesleki rol arayışı içinde olan söz konusu en yüksek denetçinin (Genel Denetim Kurumu Başkanı) ulusal denetimin gelişimi ve yönetimi işlemlerine aktif katılımının sağlanması uygun olabilir.

Bu sorumluluk, (Genel Denetim Kurumu Başkanının sorumluluğu) diğerlerinin yanında, yeniden düzenlenmiş bir Ticaret Kanunu çerçevesinde kamu ve özel sektör için denetim standartları tesbit etmeyi ve yürütmeyi; denetçi ve denetim firmalarına yetki belgesi vermeyi; ve denetim kalitesi ve performansı ile ilgili bütün ülke çıkarlarını gözeten bir **Milli Denetim Komitesine** başkanlık etmeyi gerektirebilir. Bu tür bir Komite, mesela, SPK, Merkez Bankası, bankacılık ve sigortacılık konularında konularında ve muhasebecilik mesleğinde söz sahibi kişi ve kuruluşlar ile Maliye Bakanlığı gibi bakanlıkları içermelidir.

### **(c) Türk Standartları Enstitüsü**

Türk Standartları Enstitüsü gerekli destek sağlanarak Türk muhasebe standartlarını geliştirip yayınlayacak bir otorite olarak düzenlenmelidir. Yeni düzenleme onaylanana kadar 1 Ocak 1994'ten itibaren geçici bir tanzim olmalı aksi takdirde Ticaret Kanunu'nda değişikliklerle düzenlenmelidir.

#### **(d) Kamu Sektöründe İstihdam Edilecekler İçin Nitelik Belirleyici Muhasebe Sınavları**

Hazine, Maliye, Sanayi ve Ticaret Bakanlıkları gibi kilit kuruluşlarda görev alacak elemanlar, muhasebe, teftiş ve denetimle ilgili düzey belirleyici sınavlarla birlikte 1 Ocak 1996'dan geçerli olmak üzere Muhasebe Kanununda tanımlanan serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavına da tabi tutulmalıdır.

#### **(e), (f), (g) Muhasebe Kanunda Yapılabilecek Değişiklikler**

Serbest muhasebeci mali müşavir ile arasındaki kanuni farklılık ve bu iki mesleki sınıflandırma için ayrı Oda ve Birliklerin varlığı; ortak nitelik belirleyici sınav ile kamu maliyesi, vergi, muhasebe, bilgisayar gibi uzmanlık alanlarında hizmet verecek olan muhasebeci ve denetçilerin belirlenmesi amacıyla yapılacak ayrı uzmanlık sınavlarıyla zamanla ortadan kaldırılmaktadır.

#### **(h) Maliye Bakanlığı Vergi Mükellefleri Beyanlarının Denetimi**

Maliye Bakanlığı vergi ve muhasebesi ve denetimin özel sektöre transfer edilmesi sürecini hızlandırmalı ve kendi kaynaklarını, vergi mükelleflerinin vergilendirilebilir gelirlerini doğru beyan edip etmediklerinin kontrolünü yapacak özel sektör denetim firmalarının ve müşavirlerinin kapasite ve kabiliyetlerini belirlemek üzere küçük bir denetim ekibi oluşturmalıdır. 1994-2000 yılları arasında söz konusu planın uygulama takvimini de Maliye Bakanlığı belirlemelidir.

#### **(i) Kredi Borçlarının Mali Tablolarının Denetimi**

Kredi verecek olan bankaların, her kredi müşterisinin kredi departmanları veya onaylanmış bir mali analist tarafından hazırlanmış mali analizlerini yaptırmaları istenmelidir. Kredi açılması işlemi tamamlandığında borçludan kredinin geri ödeme süresi bitene kadar yıllık denetlenmiş mali tablolarını hazırlaması istenmelidir. Bankaların zarar görmelerinin engellenmesi açısından şart görülen bir diğer husus da, UMS 29'un (Hiperenflasyonist Ekonomilerde Final Raporlama) etkilerinin mali tablolarında ya da hesaplarda notlar şeklinde gösterilmesidir. Borçluların kredi dosyaları yıllık denetlenmiş mali tabloları ile beraber Bankalar Yeminli Murakıplarına ve bankanın anlaşmalı olduğu bağımsız denetçilere verilmelidir.

#### **(j) Hesap Planı**

Hükümet, mali raporlamaların ihtiyaçlarına en iyi şekilde cevap verebilecek mali tablolar halinde sunulmasının gerekliliğini, ulusal hesap planı gibi bir uygulamanın ekonomi için zararlı olabileceğini ve çağdaş muhasebe ve bilgi işlem teknikleri sonucunda gelişen pek çok değişik rapor sonuçlarını desteklemek için Uluslararası Muhasebe Standartlarının mali raporlamalarda tutarlılık ve doğruluğu verimli bir şekilde sağlamak açısından acilen ge-



liştirilmesini kabul etmelidir. Böylece kamu veya özel sektördeki kuruluşlar mali tabloları, kullanımına en uygun şekliyle elde edebilecek ve alternatif sunuşlara seçenек tanımayan ortak bir hesap planının yasal bir yükümlülük olarak uygulanması zorunluluğu ortadan kalkacaktır.

Kişi ve kuruluşların mali tablolarından yararlananlar çok çeşitli bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu nedenle, tüm kullanıcıların aynı derecede faydalanabileceği genel bir form hazırlamak mümkün değildir. Ancak en önemli husus, mali verilerin tutarlı bir şekilde toplanması, biraraya getirilmesi ve sınıflandırılmasıdır; böylece bu veriler mali tablolarda sunulduğunda, bu tablolardan faydalanan kişiler verilerin belli bir standartta, örneğin Türk muhasebe standartlarına göre ayrıldığıını bilerek, tabloların sınıflama ve sunuş kurallarını anlayacak ve daha sağlıklı ve güvenilir bir görüş edinebileceklerdir.

Türkiye'de ve dünyadaki ekonomik faaliyetlerin çeşitliliği ve sahasının genişliği gözönüne alındığında, ulusal hesap planı geliştirme çabaları gereksiz kalmaktadır. Uzun zamandır ulusal bir hesap planı kullanmakta olan Fransa'da, şimdi bu uygulamayı kaldırarak, AET'nun öngördüğü şekilde, mali raporlamaların ilgili ekonomik faaliyete uygun bir formatta hazırlanmasının uygulanmasına çalışmaktadır.

#### **(k) Kamu Hizmetleri İçin Ücretlerin Belirlenmesi:**

Devlet, teftiş ve denetim hizmetleri için kuruluşlardan ücret talep etmeli, böylece örneğin bankaların sağlıklı iç kontrol sistemleri geliştirilerek Devle'te ödenecek olan teftiş ücretini asgari düzeye indirmelerini ve Devlet'in teftiş hizmetlerinin verimliliğini eleştirebilmelerini sağlamalıdır. Benzer olarak Yüksek Denetleme Kurulu veya Sayıştay da özel sektör firmalarının talep ettiği ücretler düzeyinde denetim ücretleri talep etmelidirler. Bu durum, şirketleri etkili iç kontrol sistemleri kurmaları yönünde cesaretlendirirken Yüksek Denetleme Kurulu'nun ücret tarifelerini de tartışabilir duruma getirmektedir. SPK'da denetim firmalarının diğer denetim firmalarını incelemeleri için bir ücret talep etmelidir.

Genel bir kural olarak, Devlet'in teftiş ve denetim hizmetleri belli bir dönem içerisinde örneğin, 1995-2000 yılları arasında aşamalı olarak iyileştirilmeli ve en önemli amaç da bu hizmetlerden yararlananlara Devlet'in en yüksek kalitede teftiş ve denetim hizmetleri verdiğini kanıtlamak olmalıdır.

#### **(l) Banka Finansmanlı Projelerin Denetimi**

Sayıştay bir Devlet denetleme organı olarak faaliyete geçene kadar, Devlet ve Dünya Bankası, 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren Dünya Bankası finansmanlı projelerin denetimini Hazine kontrolörleri yerine özel sektör denetçilerinin yapması ve Hazine kontrolörlerinin yapılan bu işlemlerin bağımsızlık ve kalitesini tasdik etmeleri yolunda anlaşmaya gitmelidirler. Bu anlaşma ayrıca her bir proje için Hazine kontrolörlerine verilecek mali tabloların ve denetim raporlarının format ve niteliklerinin banka tarafından proje gruplarına ve denetçilere bildirilmesini de şart koşmalıdır.

### III- ULUSAL DÜZEYDE ÖNEMLİ KURULUŞLAR

#### a) Meclis-Sayıştay

**Sayıştay, Yüksek Denetim kurumu veya Genel Denetim Kurumu'un Türkiye'deki karşılığıdır. Anayasanın 160. Maddesi'ne uygun olarak kurulmuştur ve Parlamento'ya yıllık olarak rapor hazırlamakla yükümlüdür, fakat Sayıştay'ın asıl güçlü olduğu nokta belli konuları (ve her makamdan şahısları) mahkeme önüne çıkartabilmesidir.**

Sayıştay'ın bu yetkilerinin önemini anlayabilmek için, Türkiye'nin mevcut sosyo/politik ve hukuk sistemi içerisinde; yasa, kural ve mevzuata uygunluğun sağlanmasında büyük ölçüde mahkemelere güvenildiğini ve güvenilmeye devam edildiğini bilmek gerekmektedir. Türkiye'de bu sisteme, kanunlara uyulmasının sağlanmasında mahkemeleri son caydırıcı merci olarak kabul etmesine rağmen bu son hakeme gitmeden önce yasalara riayeti kanunlarla Devlet kuruluşlarına verilen yetkileri kullanarak temin eden birçok ülkeye nazaran daha fazla güvenilmektedir.

Sayıştay'ın kuruluşu 18. yüzyıla rastlamasına rağmen, Fransız modeline dayalı bir mahkeme olarak kurulması 1862'den önce değildi. Bu kuruluşun mahkeme şeklinde faaliyet göstermesinde; Türk mahkemelerinin kanuni takibin uygulanmasını talep ederek, kanuna aykırı durumlarda hapis cezası verebilme yetkilerine sahip olması da önemli rol oynamıştır. Bu nedenle, aynı yetkilere sahip olan Sayıştay, Devletin çıkarları için incelenmesi gereken tüm konularla ilgili her türlü bilgiyi elde edebilmektedir.

Sayıştay özellikle aşağıda verilen kuruluşların kanun, kural ve mevzuata uygunluğunu inceler:

- (a) Bakanlıklar ve merkezi kamu kuruluşları gibi genel bütçeli kurumlar,
- (b) Katma bütçeli kurumlar (Karayolları Gn.Md. gibi)
- (c) Belediyeler, Yerel yönetimler gibi özel bütçeli kuruluşlar
- (d) 164 fon ve döner sermaye kuruluşları

Sayıştay, kamu İktisadi Teşebbüsleri (Bkz. Yüksek Denetleme Kurulu'a ait bölüm) ve Başbakanlığa bağlı 15 fonun denetimlerini yapmamaktadır.

Yukarıda belirtilen bütün bu kuruluşların yıllık denetimini yapabilmenin fiziksel imkansızlığına ek olarak, Sayıştay'ın Parlamento'ya veya herhangi bir merciye rapor sunmak zorunda olmayışı, bu kuruluşu etkisiz hale getirmektedir. Sayıştay raporlarını yayımlayabilir veya dosyalayabilir ancak uzun yıllardan beri dosyalama yolunu tercih etmiştir. Bunun sonucu olarak Sayıştay, yapıcı eleştiriler içeren ve hassas olan politik konulara değinen raporlar yayımlayarak, Parlamentolarına sunan diğer ülkelerdeki benzerlerinin ününe sahip olamamıştır.

Ancak bu durum Türkiye'de bugünlerde değişme aşamasındadır. Sayıştay'ın şu andaki Başkanı kurumun rolünde, sorumluluklarında ve bulgularının raporlanmasında önemli değişiklikler önermektedir. Sayıştay Başkanının Meclise incelemesi için sunduğu son üç rapora eklenen açıklama yazısında Sayıştayın denetim yaklaşımına ilişkin olarak ileri sürülen öneriler Sayıştay faaliyetlerini geniş anlamda diğer ülkelerdeki benzer yüksek denetleme kuruluşlarıyla aynı seviyeye getirecektir.

#### **-Hedefler**

Sayıştay Başkanı, çalışmalarını modern denetim kurumlarıyla aynı düzeye getirmek için, kurumun yapısında ve faaliyetlerinde köklü değişiklikler yapmak istemekte ve bu amaçla da Parlamento'ya aşağıdaki değişik önerilerini içeren bir mektup (denetçilerin gerçekleştirdiği ihtisas denetimlerini içeren son üç raporu kapsayan) göndermiş bulunmaktadır.

**Kamu varlıkları ve mallarının fiziksel denetimi**

**Program değerlendirmeleri**

**İç kontrolün etkinliği**

**Kamu teşebbüslerinin (Devlet daireleri yerine ) gelişmesi (Şirketleşme)**

**Özelleştirme**

**Ulusal denetim standartlarının geliştirilmesi**

**Bilgisayar destekli denetim**

Bu değişiklikler, kuruluşların verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunu belirlemek amacıyla yapılan denetimlerin gelişimini destekleyecektir. Yasaları ihlal eden kişilere karşı gerekli işlemin yapılmasını sağlayan bugünkü uygulamaya devam edilecek ve bunların sonuçları da raporlara dahil edilerek Bakanlıklara ve Parlamento'ya sunulacaktır.

Bu köklü değişikliklerin başarılması için, mevcut personelin ve yeni ise alınacak olanların eğitiminde önemli değişiklikler yapılması gereği Sayıştay Başkanı tarafından benimsenmektedir. Yurtdışı eğitimin hızlı ve verimli bir şekilde yapılabilmesi amacıyla, İngilizce eğitimine yönelmesinin sebeplerinden birisi de budur.

#### **- Öneriler**

**Muhtemelen adı Genel Denetim Kurumu olarak değiştirilecek olan Savıştay, gelecekte Türkiyede milli denetimin teşkilatlandırılmasına temel teşkil edebilecek bir kuruluştur. Ancak uzun vadede gerçekleşebilecek olan bu yeni kavram (yeni seklivle Savıştay) diğer mevcut Devlet denetim kurumlarını da içine alacak biçimde ve aşağıdaki hedefleri gerçekleştirmek üzere oluşturulmalıdır:**

(a) Bakanlıkların, Devlet kurum ve kuruluşlarının iç kontrol mekanizmalarının iyi bir biçimde tesis edilmesini ve etkili çalışmasını sağlamak;

(b) Devlet faaliyetlerinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunu ölçme esaslarına dayalı seçilmiş performans denetimlerini uygulamak;

**(c) Ulusal denetim standartlarını belirlemek; ve**

**(d) Özel sektör firmalarının standartlarının ve performanslarının verimliliği ve etkinliği konusunda Meclis'e rapor sunmak.**

Bu hedeflere ulaşabilmek için, strateji ve zamanlama tablolarının geliştirilmesi, mevcut ve gelecekteki personel için yurt içi ve yurt dışında kısa, orta ve uzun vadeli eğitim programları düzenlenmesi ve orta vadeli teknik yardımın sağlanması için mali kaynaklara ve Hükümet'in (Meclis'in) anayasal değişiklikler yapılabilmesi için onayına ihtiyaç duyulacaktır. Hükümet, 31.12.1993 tarihinden geç olmamak üzere bu önerilerle ilgili ön fizibilite raporu hazırlamaları için bir Türk ve bir yabancı uzmandan oluşan bir komisyonu görevlendirmelidir.

Bugünkü Sayıştay'ın ve muhtemelen gelecekteki genel Denetçinin (Genel Denetim Kurumu Başkanı) anayasal konumu sebebiyle ve Devlet nezdindeki mevcut denetim teşkilatlarının makul kabul edilebilecek kaygıları nedeniyle, uygun bir zaman çerçevesi içinde reformların yapılmasını teminen, onaylanan değişiklikler hakkında tavsiyede bulunacak ve bu değişikliklerin yapılmasına nezaret edecek bir Parlamento/Hükümet komisyonunun kurulması gerekli olacaktır. Yukarıda bahsedilen ilk fizibilite raporunun hazırlanmasını ve komisyonun organize olup çalışmalarına başlamasını sağlamak görevini üstlenecek en uygun kurum (performans denetimlerine öncelik veren) Devlet Denetleme Kuruludur. Önerilen fizibilite raporu için yapılacak değişikliklerin zamanlanması önemli olmakla beraber Hükümet bu komisyonun tavsiyelerini 1994 yılı sonuna kadar vermesini teşvik etmelidir.

Bu yeni organizasyon yukarıda önerilen faaliyetler çerçevesinde hareket ederken; özel sektör denetim firmalarının yabancı kaynaklardan sağlanan imkanlarla gerçekleştirilen tüm projelerin denetimlerine dair hazırladıkları raporları da incelemeli ve görüşünü belirtmelidir.

#### **b) Cumhurbaşkanlığı-Devlet Denetleme Kurulu**

Devlet Denetleme Kurulu, devlet bünyesindeki en küçük denetim teşkilatıdır, fakat tamamen Cumhurbaşkanının direktifleri doğrultusunda çalıştığından en etkili çalışan örgüt niteliğindedir.

Kurul, halihazırdaki anayasal, örgütsel ve politik sistem içerisinde, konuyla ilgisi ve çıkarı olabilecek başka kamu kurumlarını olaya karıştırmadan, Cumhurbaşkanı'nın ulusal öneme sahip meseleleri inceleyebilmesi için yararlı bir mekanizma olmaktadır.

Meclis'e rapor vermek zorunda olmayan Sayıştay'ın da, benzer bir görevi üstlenmesi mümkündür, ancak Anayasa doğrultusunda faaliyet gösterdiğinden Cumhurbaşkanlığı direktiflerine uymak veya herhangi bir makama rapor vermek zorunda değildir.

#### **c) Meclis-Yüksek Denetleme Kurulu**

Yüksek Denetleme Kurulu'nun 1938 yılında kuruluşunu, Sayıştay'ın o zamanki yetki ve teknik beceri eksikliğinden dolayı, 1930'dan 1960'a kadar sayıları ve büyüklükleri hızla büyüyen Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin

gözetimini verimli bir şekilde yapamamasından kaynaklanmış olduğu sanılmaktadır.

İdari olarak Başbakanlığa bağlı olmasına rağmen, Kurul, Meclis'in etkin bir aracı olarak görev yapmakta ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin performansları'nın sorumluluğunu taşıdığından raporlarını yine Meclis'e sunmaktadır.

#### **- Öneriler**

Denetlendiği kuruluşların sayısındaki düşüşe rağmen Yüksek Denetleme Kurulu, KİT'ler ve bağlı organizasyonları için temel denetim sorumlulukları taşıyan kurum olmaya önümüzdeki yıllarda da devam edecektir. **Sayıştay'ın rolü ve teşkilatını değiştirme konusunda Hükümet ve Parlamento'yu ikna etmesi halinde Yüksek Denetleme Kurulu'nun elemanlarını ve mesleki birikimini Sayıştay'ınkilere katmak için uzun dönemli bir strateji geliştirilmelidir.** Kurulun modern tekniklerle yeniden eğitilmesi halinde ülkedeki denetim performansına önemli katkılar yapabilecek, yüksek birikimli bir çekirdek kadroya sahip olduğuna şüphe yoktur.

Söz konusu eğitim programı, Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu denetçilerinin yurt dışı merkezlerde eğitim gördükten sonra, Kurulun sorumlu olduğu sektörler için özel denetim grupları oluşturmalarını içeren bir strateji olarak derhal başlatılabilir. Ancak bu elemanların yurda döndüklerinde mevcut usul ve kurallara göre değil, yurt dışında edindikleri yeni teknik ve standartlara ilişkin tecrübeler doğrultusunda çalışmaları sağlanmalıdır. Bu nedenle ilk eğitim göreceklelerin kıdemli denetçilerden oluşan küçük bir grup olması ve üç seneye kadar bir süre için yabancı bir denetim kurumunda çalışmak üzere yurtdışına gönderilmesi ve bunlara daha sonra Kurul (ve Sayıştay'dan) diğer eğitilecek denetçilerin katılarak evsahibi ülkede birlikte eğitim görmeleri ve ekip olarak döndüklerinde Kurul ve Sayıştay'da yeni denetim merkezleri kurlmaları önerilir.

#### **d) Hazine Kontrolörleri Kurulu**

Kısa vadede Kurul yerli ve yabancı uzmanların yönetiminde Kurulan gelecekteki rolünü belirlemek amacıyla, 30 Haziran 1994 tarihinde sonuçlandırılmak üzere bir çalışma başlatılmalıdır. Bu çalışma hazine kontrolörlüğünün denetimin mevcut durumdaki yürüttüğü nitelikleri de gözönüne alınarak Kurul'un (a) denetim firmalarının sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlaması ve (b) Hazine'nin bazı Devlet faaliyetleri için "güvenilir" denetim ihtiyacı duymasından dolayı diğer özel sektör denetim firmaları ile rekabete girmesini gerektirmesi açılarından faydalı olacaktır. (b)'nin başarılı olması durumunda, Hazine Kontrolörleri tarafından denetime tabi tutulacak olan firmalar, kontrolörlüğünün eğitimlerini ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla Hazine'ye ücret ödemelidirler.

**Uzun vadede Kurul'un faaliyetleri, Genel Denetim Birimi'nin (Bkz.Sayıştay) faaliyetleri içerisine Hazine, Bankacılık ve Kambiyo ile ilgili özel bir bölüm çerçevesinde dahil edilmelidir.**

# TÜRKİYE CUMHURİYETİ

## MUHASEBE, MALİ BİLDİRİMLER VE DENETİM HİZMETLERİNİN GELİŞMESİNİ İÇEREN RAPOR

### ÖNGÖRÜLEN FAALİYET ZAMAN TABLOSU

#### **31 Aralık 1993 tarihine kadar**

Hükümetin, 31 Aralık 1993 tarihine kadar biri Türk, biri yabancı olmak üzere iki uzmandan oluşan bir komisyon ataması önerilmektedir. Bu uzmanlar mevcut Sayıştay kanunlarına dayanan bir Genel Denetim Birimi kurulması teklifini içeren bir fizibilite raporu hazırlayacaklardır.

Muhasebe standartlarını belirleyecek olan TSE'nin gereksinimlerinin değerlendirilebilmesi için kısa bir fizibilite çalışmasının 31 Aralık 1993 tarihine kadar tamamlanması gereklidir.

#### **1 Ocak 1994 tarihinden itibaren**

Gerekli destek sağlanarak TSE, Türk muhasebe standartlarını geliştirecek ve uygulayacak yetkiye sahip kılınmalıdır. Bu tür bir atama, yasal olarak kabul edilinceye veya Ticaret Kanunu'nda gerekli değişiklik yapıncaya kadar 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren geçici olarak yürürlükte olacaktır.

Muhasebeciler Odasının, mesleki eğitim ve meslek ahlakı gereklerini tasarlama ve yaygınlaştırma konularındaki yetenek ve kapasitesi 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren gelişimi hızlandırmak amacıyla acilen Hükümet tarafından gözden geçirilmelidir.

Hesap Uzmanları Kurulundan seçilen yeterli İngilizce bilgisine sahip uzmanlar, 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren (CPA) veya muhasebeci olmaya hak kazanabilmek için ABD ve Avrupa'daki muhasebe firmalarında görev almalıdırlar.

Merkez Bankası, 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren bankaların ve Bankalar Yeminli Murakıplarının kredi talep eden firmanın kısa vadede (SPK)'nın muhasebe standartlarına veya tercihen UMS 29 numaralı standartı kapsayan UMS'ye göre ve orta/uzun vadede UMS'ye göre hazırlanmış en az iki yıllık mali tablolarını incelemeleri şartını getirmelidir.

### **30 Haziran 1994 tarihine kadar**

Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu'nun, önümüzdeki 5-10 sene içerisinde anlamlı bir gözetim programına dayanan ve yeterli sayıda personel içeren bir gelişim stratejisine ihtiyaç duyduğu anlaşılmaktadır. Bu strateji, Kurul'un sorumlu olduğu (ve Merkez Bankası'nın onayladığı) bankalar ve diğer kurumlara yönelik olacak ve Kurul ile bağımsız denetçilerin de dahil olduğu bankacılık gözetiminden sorumlu kuruluşlar arasındaki bağları kuvvetlendirecektir. 30 Haziran 1994 tarihine kadar yerli ve yabancı uzmanlar söz konusu strateji üzerinde bir rapor hazırlayacaklardır.

Kısa vadede Hazine Kontrolörleri Kurulu bir yerli ve bir yabancı uzmanın hazırlayacağı ve kurulun gelecekteki rolünü belirleyecek bir çalışma başlatmalıdır. Bu çalışma 30 Haziran 1994 tarihine kadar tamamlanmalıdır.

### **31 Aralık 1994 tarihine kadar**

Yerli ve yabancı yönetim uzmanları, özel muhasebe ve denetim şirketleri gibi diğer ulusal kaynakların şu anda hesap uzmanları tarafından yapılan görevi kademeli olarak devralmalarına yönelik yöntemleri 31 Aralık 1994 tarihine kadar belirlemelidirler.

Hükümet, yeni bir Türk Ticaret Kanunu'nun geliştirilip uygulanmasının yanı sıra Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu'nun uygulanmasından sorumlu olacak yetkili merci veya merciler konusunda öneriler getirecek bir Komisyonu 31 Aralık 1994 tarihine kadar atamalıdır.

### **1 Ocak 1995 tarihinden itibaren**

Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bir tasarı götürerek; Bakanlığın 1 Ocak 1995'den itibaren belirli büyüklükteki (örneğin ciro veya aktif değerlerine göre) şirketlerden Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenmiş muhasebe standartlarını uygulamalarını istemesini önermelidir.

1 Ocak 1995 tarihinden itibaren, Kurul, listesinde yer alan onayladığı denetçilerden, Kurul'un bu firmalara yönelik gözetim masraflarına katılmaları için, lisans ücreti almalıdır.

Her sigorta şirketi 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren bağımsız denetçisinden sigorta şirketlerinin yönetim ve faaliyetlerini belirleyen kanun, kural ve mevzuata uyumluluk derecesini gösteren bir sertifikayı hazırlamasını istemelidir.

Buna ek olarak, 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren sigorta şirketlerinden muhasebe kayıtlarını UMS 29'u da kapsayan UMS'na uygun bir şekilde düzenlemeleri ve denetçilerin denetimlerini Uluslararası Denetim Kılavuzuna göre yapmaları istenecektir.

Sayıştay Hükümet denetim birimi olarak faaliyete geçene kadar, Hükümet ve Banka 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren banka kaynaklı projelerin denetiminin, Hazine kontrolörleri adına bağımsız denetçiler tarafından yapılması konusunda anlaşmaya varmalıdırlar. Hazine kontrolörleri denetçilerin görüşünü onaylayıp, denetimin tarafsızlık ve yeterliliğini belirten bir rapor düzenlenmelidir.

Hükümet 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren kamu ve özel sektör kurumlarının ve kişilerin mali tablolarını, muhasebe defterlerini inceleyen ve denetim firmalarının icraatını ayrıntılı olarak gözden geçiren müfettiş, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve denetçilerin verdikleri hizmetler için en azından bağımsız denetçilere ödenen esas zaman üzerinden bir ücret tesbit etmelidir.

### **31 Aralık 1995 tarihine kadar**

Hükümet ve mesleğin işbirliği içinde olmak istediği yabancı ülkelerin profesyonel muhasebe kuruluşlarıyla sürekli mesleki eğitim ve meslek sınavları konularında uyum sağlanması amacıyla, 31 Aralık 1995 tarihinden önce, Birlik tarafından gerçekleştirilen profesyonel sınavlar dışardan gelecek önerilere açık tutulmalıdır.

### **1 Ocak 1996 tarihinden itibaren**

Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Maliye ve Gümrük ve Sanayi ve Ticaret Bakanlıklarına alınacak adayların muhasebe, teftiş, denetim ve diğer konularda yapılan sınavlara ek olarak 1 Ocak 1996'dan itibaren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavına da katılmaları sağlanmalıdır.

Adayların, Hesap Uzmanları Kurulunda iki sene hizmet verdikten sonra Birlik tarafından hazırlanan sınava girmeleri tavsiye edilmektedir. Bu sınav 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren Kurulun şu andaki sınavının yerini alacaktır. Başarılı adaylar kanuna göre SMMM olarak görev yapmaya hak kazanacaklardır.

### **1994-2000**

Maliye Bakanlığı, vergi muhasebesi ve denetimi işinin özel sektöre devredilmesini hızlandırarak; kaynaklarını muhasebeci ve denetçilerden oluşacak bir Teftiş Kurulu kurmak için kullanılmalıdır. Söz konusu kurul, özel denetçilerin ve denetim firmalarının Bakanlık tarafından istenen tarafsızlık ve kalite standartlarını yakalamaları için gerekli beceri ve kapasitelerini değerlendirecek ve böylece vergi mükelleflerinden doğru ve güvenilir gelir beyanı elde edilmesini sağlayacaktır. Bakanlık bu planın 1994-2000 dönemi içerisinde ne zaman uygulanacağı konusunda tavsiyede bulunmalıdır.



**TÜRKİYE**  
**MUHASEBE, FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM**  
**KİLİT NOKTALARDAKİ ULUSAL KURUMLAR**

Bu ek, Türkiye'deki muhasebe, finansal raporlama ve denetim konusunda faaliyet gösteren veya bu alanlarla ilgilenen aşağıdaki kilit kurumların kısa bir tekrarını sağlamaktadır. Aşağıdaki liste, sayılan kurumların muhasebe, teftiş veya denetçi bünyenin Devletin ve örgüt yapısı içerisindeki önceliğin göstergesi değildir.

**Cumhurbaşkanlığı**

Devlet Denetleme Kurulu

**Meclis**

Sayıştay

Yüksek Denetleme Kurulu

**Başbakanlık**

Teftiş Kurulu

**Hazine**

Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu

Hazine Kontrolörleri Kurulu

Sigorta Şirketleri Gözetim Kurulu

Bankacılık ve Kambiyo Bölümü

**Maliye ve Gümrük Bakanlığı**

Gelirler Genel Müdürlüğü

Teftiş Kurulu

Gelirler Kontrolörleri

Gümrük Kontrolörleri

Hesap Uzmanları Kurulu

Muhasebat Genel Müdürlüğü

**İçişleri Bakanlığı**

Teftiş Kurulu

**Sanayi ve Ticaret Bakanlığı**

**Sermaye Piyasası Kurulu**

**Merkez Bankası**

Bankacılık ve Kambiyo Bölümü

**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali  
Müşavirler Odaları Birliği**

**Muhasebeciler Birlikleri**

**Türk Standardları Enstitüsü**

**Muhasebe ve Denetim Şirketleri**

Ulusal Şirketler

Uluslararası bağlantılı şirketler