

Ek 13

Bağımsız Denetim Sektörü

Bağımsız Denetim Derneği

Bağımsız Denetim Sektörü Raporu

1.Giriş

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurtdışından fon sağlayan kuruluşlar,yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurtdışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970’lerden itibaren uluslar arası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Bankalara ve daha sonra Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirilmesi ve bu kapsamda denetim yapabilecek kişi ve kuruluşların yetkilendirilmesi ve faaliyetlerinin yürütülmesini düzenleyen tebliğ ve yönetmeliklerin yürürlüğe girmesi ve 1989 yılında Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun yayımlanması ile bağımsız denetim faaliyetini yürüten kuruluşların sayısı hızla artmıştır.

Bağımsız denetim sektörü günümüzde önemi gittikçe artan ve mali piyasalarda güven ortamının sağlanması ve sürdürülebilmesi için gerekli olan “şeffaflığın” sağlanmasında kritik bir role sahiptir. Bu nedenle bağımsız denetiminin etkinliği ve uluslar arası standart ve etik kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi mali piyasalar açısından önem arz etmektedir.

2. Durum Analizi

2.1. Mevcut Durum

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin kanun nezdinde ilk tanımlanması, 13 Haziran 1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı “**Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**” ile gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla 3568 sayılı kanunla tesis edilen Muhasebe Meslek Hukuku muhasebe mesleğinin yasal olarak yürürlüğe girmesini sağlamıştır. Söz konusu kanunun amacı “*işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir*

şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek” olarak belirlenmiştir.

Kanunun 2 inci maddesi muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğini; “*gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin (a) genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak, (b) muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, (c) yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak*” olarak tanımlarken, yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusunu; “*(b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12 inci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmak*” olarak tanımlamakta ve “*yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar*” hükmünü getirmektedir.

Denetim Standartları

3568 sayılı yasa muhasebe ve mali müşavirlik mesleğine ilişkin düzenlemeleri getirirken, yasada tanımlandığı üzere serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından yürütülecek bağımsız denetim faaliyetlerinin ilke ve standartlarını belirleyen tek bir düzenleme yapılmamıştır. Buna karşın, aşağıda detaylı olarak açıklandığı üzere, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Hazine Müsteşarlığı gibi düzenleyici kurumlar kendi yetki ve sorumluluk alanlarında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların bağımsız denetimini üstlenecek şirketlerin kuruluş, yetkilendirme ve faaliyetleri ile uymaları gereken mesleki ve etik standartları belirleyen ayrı düzenlemeler yapmışlardır.

Sermaye piyasasında bağımsız denetim, 2499 sayılı “**Sermaye Piyasası Kanunu**”nun 16, 22/d ve 22/e maddelerinde ele alınmış olup, bu maddelere istinaden sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin standart ilke ve kuralları belirleyen Seri:X, No:16 sayılı “**Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ**”,4.3.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu tebliğin ikinci bölümü; bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarına, yönetici ve denetçilerine ilişkin esasları belirlemekte, bu çerçevede denetçi unvanları, mesleki yeterlilik, hizmet içi eğitim ve refakat çalışması, bağımsızlık ilkesi, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet, ekip çalışmasında görev yetki ve sorumluluk dağılımı ve denetçilerin yetkileri gibi konuları ele almaktadır.

Tebliğin üçüncü bölümü; bağımsız denetim çalışması ve raporlamasın ilişkin esasları belirlemekte olup, bu bölümde ele alınan başlıca konular; sürekli, sınırlı ve özel denetimin tanımı, görev kabulünde ve değişiminde sorumluluk, bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili dikkat edilmesi gereken hususlar, bağımsız denetimin planlanması, gözetim ve koordinasyon, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, denetimden sorumlu komiteler, mali tablo ve yıllık raporların hazırlanması ve bildiriminde sorumluluk, bağımsız denetim teknikleri, hata ve hile, çalışma kağıtlarının şekil ve içeriği, bağımsız denetim rapor örnekleri, raporların temel ilkeleri, belirsizlikler ve aykırılıklar, bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemler, raporların ilanı.

Tebliğin dördüncü ve son bölümü ise yatırım fonlarının ve emeklilik yatırım fonlarının denetimi, bağımsız denetimin geçerliliği, hukuki ve cezai sorumluluklar ve listeden çıkartma gibi hususları ele almaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu’nun bağımsız denetim ile ilgili diğer tebliğleri sırasıyla; Seri:X. No:7 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ”, Seri:X, No:12 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ” ve Seri:X, No:15 sayılı “Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ”. ----- tarih itibariyle Seri:X No:15 sayılı tebliğde belirtildiği

üzere Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar Listesinde 80 kuruluş yer almaktadır.

4389 sayılı **Bankalar Kanunu** kapsamındaki bankaların ve özel finans kurumlarının mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması ise, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yayımlanan “**Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik**” çerçevesinde ele alınmıştır.

Söz konusu yönetmeliğin birinci bölümü genel hükümleri kapsarken, ikinci bölümde bağımsız denetimin tanımı ve türleri, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri, önemlilik, hata ve suistimal, tarafların sorumlulukları gibi temel kavramlar ele alınmıştır. Yönetmeliğin üçüncü bölümü, bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili hususları ele alırken, dördüncü bölümü bağımsız denetim planı ve programının hazırlanması gibi denetim öncesi yapılacak işlemleri ele almaktadır. Denetim süreci ve denetim raporunun detaylı bir şekilde ele alındığı beşinci bölümde yer alan hususlar; kanıt toplama ve değerlendirme, denetim teknikleri, denetim riski, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, risk yönetim sisteminin değerlendirilmesi, kayıt düzeni, çalışma kağıtları, başka bir denetçinin çalışmalarından yararlanılması, bağımsız denetim raporu ve denetçi örnekleri-olumlu, şartlı, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma, görüşe ilişkin ve görüş dışında verilen açıklamalar, belirsizlikler ve aykırılıklar olarak sıralanabilir. Yönetmeliğin altıncı bölümü, bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemleri ele alırken, yedinci bölüm sınırlı denetimin genel esaslar ve sınırlı denetim raporuna ilişkin açıklamalar getirmekte, sekizince ve son bölüm ise bildirim ve yayımlama hususlarını ele almaktadır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, bankalar ve özel finans kurumlarında yayımlanacak bilanço ve kar ve zarar tablolarını onaylayabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin esasları düzenlemek amacıyla “**Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik**” i yayımlamıştır. Söz konusu yönetmelik, yetkilendirilecek kuruluşların ve bu kuruluşların ortaklarının nitelikleri, başvuru sırasında verilecek bilgi ve belgeler, meslek mensubu ünvanları, yetkilendirme, faaliyet esasları, banka ve özel finans kurumlarının bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili yükümlülükleri, denetim kuruluşlarının banka ve özel

finans kurumları ile ilişkileri, gizlilik, yetkinin kaldırılması gibi hususları ele almakta olup, bu yönetmelik kapsamında 17 Ekim 2003 tarihi itibarıyla yetki almış kurulu sayısı 39'dur.

7397 sayılı **Sigorta Murakabe Kanunu** kapsamındaki sigorta ve reasürans şirketlerinin mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması, Devlet Bakanlığı tarafından yayımlanan **“Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”** çerçevesinde ele alınmıştır.

Söz konusu yönetmeliğin birinci bölümü genel hükümleri kapsarken, ikinci bölümde bağımsız denetimin tanımı ve türleri, bağımsızlık, sigorta ve reasürans şirketleri ile bağımsız denetim kuruluşları arasındaki bağımsızlığın ortadan kalkması, mesleki özen ve titizlik, bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri, önemlilik, hata ve suistimal, tarafların sorumlulukları gibi hususlar ele alınmaktadır. Bağımsız denetim planı ve bağımsız denetim programı, denetim öncesi yapılacak işlemlerin ele alındığı üçüncü bölümde yer alırken, denetim süreci ve denetim raporu konularının ele alındığı dördüncü bölümde, kanıt toplama ve değerlendirme, denetim teknikleri, denetim riski, kayıt düzeni ve çalışma kağıtları, bağımsız denetçi raporu ve denetçi görüşü-olumlu, şartlı, olumsuz görüş, görüş bildirmekten kaçınma, görüşe ilişkin ve görüş dışında verilen açıklamalar, belirsizlikler ve aykırılıklarla ilgili hususlar, beşinci bölümde ise bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemlerle ilgili maddeler yer almaktadır.

Türkiye’de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye’deki şubeleri tarafından sigortacılık mevzuatı dahilinde yayımlanacak mali tablolarını denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarının nitelikleri, faaliyetleri, yetkilendirilmeleri, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılması, bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği, sözleşmenin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esaslar **“Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik”** kapsamında ele alınmıştır. Söz konusu yönetmeliğin birinci bölümü genel hükümleri kapsamakta olup, ikinci bölüm, bağımsız denetim yapabilecek kuruluşların nitelikleri, başvuru sırasında gerekli bilgi ve belgeler, meslek mensubu ünvanları, şirketlerde bağımsız denetim yapma yetkisinin verilmesi, faaliyet esasları, reklam yasağı, haksız rekabet ve görev kabulünde sorumluluk gibi hususları ele almaktadır. Bağımsız denetim sözleşmesinin özellikleri ve sözleşmenin taraflarının yükümlülüklerini ele alan üçüncü bölümde bağımsız denetim sözleşmesi öncesinde dikkat edilecek hususlar, bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği, sigorta ve reasürans şirketlerinin yükümlülükleri, denetim kuruluşlarının

yükümlülükleri, sigorta ve reasürans şirketlerinin bağımsız denetim sözleşmesini feshetmesi, denetim şirketinin denetim sözleşmesini feshetmesi ve raporların ilanı gibi hususlar açıklanmaktadır. Dördüncü ve son bölüm ise, bağımsız denetimin geçerliliği, hukuki ve cezai sorumluluk, sigorta ve reasürans şirketlerinde bağımsız denetleme yapma yetkisinin kaldırılması hususları ele alınmaktadır.

Factoring şirketlerinin bağımsız denetimi Factoring Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik çerçevesinde ele alınmış olup, factoring şirketlerinde denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu veya Sermaye Piyasası Kurulunca yetkilendirilmiş olması gerekmektedir.

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulmuş olup, amacı 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”na göre meslek ruhsat sahibi olan meslek mensuplarının söz konusu kanunun 2inci maddesinde belirtilen denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır. Kurulun kuruluşu, faaliyet ve çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar Türkiye Denetim Standartları Kurulu Yönergesi’nde ele alınmıştır.

Bağımsız Denetim Derneği:

Bağımsız denetim mesleğini kamu otoritesi dışında, ele alarak geliştirmek bu çerçevede üyelerinin eğitiminden, denetim mesleğinin tanıtılması ve özendirilmesine, yerli ve yabancı mesleki kuruluşlar, otoriteler nezdinde üyelerini temsil etmekten üyelerinin mesleki problemlerine çözüm üretilmesine, aralarında sağlıklı bir ilişkinin kurulmasına kadar bir çok alanda faaliyet göstermek amacıyla bağımsız denetim derneği kurulmuş olup, bağımsız denetim mesleği ile ilgili hususların ele alındığı en geniş platformdur.

Muhasebe ve Raporlama Standartları

Sermaye Piyasası Kurulu:

Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi ortaklıklar ve aracı kurumlarca düzenlenecek mali tablo ve raporların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke ve kurallar, Seri:XI, No:1 sayılı

“Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ”; yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esaslar, Seri:XI, No:20 sayılı **“Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”**, ana ortaklık tarafından düzenlenecek konsolide mali tabloların hazırlanması ve ilgililere sunulması ile iştiraklerde, bağlı veya müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki pay sahipliğinin muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esaslar, Seri:XI, No:21 sayılı **“Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolar ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”** de ele alınmaktadır.

Diğer yandan sermaye piyasasında ara mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar Seri:XI, No:3 sayılı **“Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ”** kapsamında, menkul yatırım fonları mali tablo ve raporları, Seri:XI, No:5 sayılı **“Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ”** kapsamında, türev işlemlerin muhasebeleştirilmesi, Seri:XI, No:19 sayılı **“Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”**kapsamında ele alınmaktadır. Tüm bu tebliğlere ek olarak Seri:XII, No:1 sayılı **“Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Mali Tablo ve Rapor Düzenleme, Kamuya Duyurma ve Bağımsız Denetleme Yükümlülüklerinin Belirlenmesine İlişkin Genel Açıklama Tebliği”** mevcuttur.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu:

4389 sayılı Bankalar Kanunu çerçevesinde Türkiye’de faaliyet gösteren **bankalar** için muhasebe standartları belirlenmesi ve konsolide ve konsolide olmayan bazda mali tabloların oluşturulması ve yayımlanmasına ilişkin esas ve usuller **“Muhasebe Uygulama Yönetmeliği”** ve **“Muhasebe Uygulama Yönetmeliği’ne İlişkin 16 adet tebliğ”** kapsamında ele alınmaktadır.

4389 sayılı Bankalar Kanunu çerçevesinde Türkiye’de faaliyet gösteren **özel finans kurumlarının** mali tabloların hazırlanması ve yayımlanması hususu ise **“ Özel Finans Kurumlarının Kuruluş ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik”** kapsamında ele alınmaktadır.

Diğer yandan, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığının 11 Temmuz 2003 tarihli ve 43425 sayılı yazısı çerçevesinde, 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Türkiye’de faaliyet gösteren **finansal kiralama şirketlerinin** muhasebe standartlarının belirlenmesi ve konsolide ve konsolide olmayan bazda mali tablolarının oluşturularak yayımlanması bankalar için söz konusu olan “**Muhasebe Uygulama Yönetmeliği**” ve “**Muhasebe Uygulama Yönetmeliği’ne İlişkin 16 adet tebliğ**” kapsamında ele alınacaktır.

Hazine Müsteşarlığı:

7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu kapsamında Türkiye’de faaliyet gösteren **sigorta ve reasürans şirketlerinin** muhasebe kayıtları söz konusu kanun uyarınca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak tutulmaktadır.

Factoring şirketlerinin muhasebe kayıtları factoring şirketleri için geçerli olan tek düzen hesap planı ve izahnamesinde yer alan açıklamalar, bu izahnamede yer almayan hususlarda ise Vergi Usul Kanunu Tek Düzen Hesap Planı hükümleri çerçevesinde tutulmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu:

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde kurulan idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Türkiye’de yayınlanan mali tabloların, ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir ve karşılaştırılabilir olabilmesi için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesini amaçlamaktadır.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK):

TÜRMOB tarafından kurulan ve halen TÜRMOB’un desteği ile faaliyetlerini sürdüren TMUDESK’in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek, ayrıca meslek mensuplarının, finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamaktır. Denetim standartlarının saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile ilgili olarak faaliyette bulunmak üzere Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDEKS) oluşturulmuştur.

Maliye Bakanlığı.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurumu ve T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı hükümlerine tabi olmayan diğer tüm şirketlerde ise muhasebe standartları ve mali tablo ilkeleri, Vergi Usul Kanunu’nun değerlendirme esasları ve Tek Düzen Hesap Planı açıklamaları çerçevesinde belirlenmektedir.

2.2 Plan ve Programlara Uyum Düzeyi

3 Mayıs 2001 tarihli T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı tarafından Uluslararası Para Fonu (“IMF”)’na gönderilen iyiniyet mektubunda 1999 ile 2000 yılları arasında yaşanan ekonomik sorunların temelde yapısal alandaki zayıflıkların bulunduğu bir ortamda yüksek enflasyon ile mücadelenin yattığı belirtilmiştir. Yapısal alandaki zayıflığımızı oluşturan en temel sebepler ise gerek kamu gerekse özel sektör mali yapısındaki şeffaflık ve kamuyu aydınlatma konularındaki eksikliklerinden oluşmaktadır.

Gerek IMF’ye verilen iyi niyet mektupları gerekse Avrupa Birliği’nin, hisse senetleri borsaları ve diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören tüm işletmelerin konsolide mali tablolarının en geç 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), ile uyumlu olarak hazırlanmasını zorunlu tutmuş olması, ayrıca, Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Örgütü’nün (IOSCO) uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarının oluşturulmasında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (IASB) çalışmalarını destekleme politikasını benimsemesi ve bu amaçla çokuluslu işletmelerin UFRS’yi kullanmalarına izin vermelerine ilişkin bir tavsiye kararının bulunması ve son olarak da Türkiye’nin Avrupa Birliği için tam üyelik başvurusu yapmış olması sebepleriyle bütün mali piyasalarda bir bütünlük ve şeffaflık sağlamak amacıyla Muhasebe Standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması için çalışmalara başlanmıştır.

İlk olarak bankacılık sektöründeki yapılanmayı tamamlamak adına, Aralık 1999 tarihinde Uluslararası Para Fonu (“IMF”) ve T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı arasında imzalanan niyet mektubunun “Bankacılık Sisteminin Güçlendirilmesi ve Bankacılık Düzenlemeleri” başlığı altında toplanan bölümde de belirtildiği gibi Haziran 1999 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde (“TBMM”) kabul edilen 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile bankacılık

konularındaki düzenleme, denetleme ve gözetleme yetkileri T.C. Merkez Bankası ile T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı'nın yetki alanlarından çıkartılarak özerk bir kurum olarak yapılandırılan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na ("BDDK") devredilmiştir.

Yine aynı niyet mektubunda "2000 yılı Nisan ayı sonuna kadar muhasebe kurallarını, konsolide muhasebeleştirmeyi ve menkul kıymetlerin uygun olarak değerlemesinin yapılmasını sağlayacak şekilde değiştireceğiz." açıklaması Dünya Bankası ile yapılan ikinci gözden geçirmenin tamamlanması için yapısal kriter (structural benchmark) olarak belirlenmiştir.

İkinci niyet mektubunda açıkça belirtildiği gibi menkul kıymetlerin uygun değerlemesine ilişkin düzenleme Mayıs 2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bankacılık sektöründeki muhasebe kurallarındaki yapısal değişiklikler için Dünya Bankasından teknik yardım alınmış, üçer aylık dönemlerde konsolide mali tabloların hazırlanması yükümlülüğüne ilişkin düzenleme ise Haziran 2000 sonuna ertelenmiştir.

2001 yıl sonu itibariyle BDDK tarafından 1 Şubat 2002 tarih ve 24658 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "4389 Sayılı Bankalar Kanununun Geçici 4'üncü Maddesi Uyarınca Yapılacak Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik" ("Yönetmelik") hükümleri kapsamında bazı özel bankaların özel denetim çalışmaları gerçekleştirilmiştir. Bankacılık sektöründe recap ("mali milat") olarak kabul edilen bu çalışma sonucunda bankalarda uygulanacak yeni muhasebe standartları ile raporlama formatlarına belirli bir yön verilmiştir.

BDDK tarafından yayımlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ("MUY") ise yine aynı yıl içerisinde taslak olarak çıkartılmış gerek bankaların gerek denetim kuruluşlarının gerekse Bankalar Birliği gibi mesleki örgütlerin ortak çalışmaları sonucu 2002 yılının ikinci yarısında tamamlanarak yeni muhasebe ve raporlama standartları 1 Ekim 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe konulmuştur. MUY'un enflasyon muhasebesi ile ilgili standardı "**Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı**" ise diğer standartların uygulanmasından önce 1 Temmuz 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. SPK ve T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı ("Hazine") gibi diğer düzenleyiciler mali tabloların yıllık denetimini ve/veya altı aylık ara dönem için sınırlı denetimini öngörmekteyken BDDK, bankaların MUY'a uygun olarak üçer aylık dönemlerde raporlama

yapmasını zorunlu hale getirmiştir. SPK emeklilik fonlarının üçer aylık dönemler itibariyle denetimini zorunlu tutmaktadır.

MUY temelde bankacılık sektöründe uygulanan muhasebe standartlarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (“UFRS”) yakınlaştırmak ve paralellik sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. UFRS’den farklı olarak MUY sadece mali bağlı ortaklıkların konsolidasyonunu öngörmekte ve ertelenmiş vergi ile ilgili herhangi bir standart içermemektedir.

Türkiyede kurulu bulunan bütün özel ve kamu bankaları 31 Aralık 2002 tarihinden başlamak üzere mali tablolarını ve ilgili dipnotlarını ve raporlama formatlarını MUY standartlarında hazırlamakta ve yayınlamaktadır.

Muhasebe ve raporlama standartlarının yanısıra BDDK tarafından 2001 yılında yayımlanan “Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik” ile birlikte bankaların, karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak üzere iç denetim ve risk yönetim sistemlerinin kurulması amaçlanmıştır.

Yine Türkiyede mali piyasalardaki bir başka düzenleyici olan Sermaye Piyasası Kurulu da (“SPK”) hazırlamış olduğu halen yürürlükteki 33 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standartını içeren **“Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”** de SPK tarafından kabul edilerek Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Tebliğ 1 Ocak 2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara dönem mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir

Özel hesap dönemi olan işletmeler için ise, Tebliğ Taslağı 1 Ocak 2005 tarihinden sonra sona eren yıllık hesap döneminden sonraki ilk ara mali tablolardan başlamak üzere uygulanacaktır. Dileyen işletmeler, 31 Aralık 2003 tarihinde veya daha sonra sona eren (1 Ocak 2005’e kadar geçen sürede) yıllık veya ara hesap döneminden başlamak üzere Tebliğ hükümlerini uygulayabilecektir.

Ayrıca, UFRS’ye göre raporlama yapan şirketlerin, 31 Aralık 2003 tarihli mali tablolarından başlamak üzere Tebliğ hükümlerine uymuş sayılmaları da öngörülmektedir.

Hisse senetleri borsada işlem görmeyen Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi diğer halka açık varsayılan ortaklıklar ise, SPK'nın muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemeleri çerçevesinde mali tablolarını hazırlamaya ve bildirim yükümlülüklerini yerine getirmeye devam edeceklerdir. Belli bir geçiş dönemi sonrasında, bu işletmelerin de Tebliğ'e uyumunun sağlanmasına yönelik bir düzenleme yapılması da SPK tarafından planlanmaktadır.

BDDK ve SPK'nın yanısıra sigortacılık ve faktoring sektörlerinde Hazine düzenlemeleri ile faktoring şirketlerinin Türkiye'de geçerli mevzuata göre denetimi zorunlu hale getirilmiş, sigorta ve reasürans şirketlerinin bağımsız denetime tabi tutulması ile bunları denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ile ilgili yönetmelikler çıkarılmıştır. Hazine, sigortacılık sektörü muhasebe ve raporlama sisteminin Avrupa Birliği ve UFRS ile uyumunun sağlanması için bir danışman atamış ve çalışmalara başlamıştır.

Yukarıda özetlenen muhasebe ve raporlama düzenlemelerine paralel olarak yıllardır tartışılan enflasyondan arındırılmış gelirler üzerinden vergilendirme konusunda da Maliye Bakanlığı taslak bir enflasyon muhasebesi tebliği çıkarmış ve ilgili kamu ve özel kuruluşların görüşlerini toplamıştır. Söz konusu tebliğin sonuçlandırılarak yakın bir zamanda yürürlüğe konulması beklenmektedir.

Amerika'da yaşanan muhasebe skandalları sonucunda ortaya çıkan Sarbanes-Oxley yasasının Türkiye'ye yansıması da aynı yönde olmuş ve BDDK, SPK ve Hazine bağımsız denetim ile ilgili tebliğ ve yönetmeliklerinde bağımsız denetim firmalarına, şirketlere ve şirketlerin yöneticilerine yeni yaptırımlar uygulamaya başlamıştır. Amerika'daki uygulamalarda bağımsız denetim şirketinin rotasyonu öngörülmezken, BDDK dört yılda bir, SPK ve Hazine de beş yılda bir denetim firmasının rotasyonunu zorunlu hale getirmiştir.

Sonuç olarak muhasebe ve denetim standartlarının plan ve programlara uyum düzeyi istenilen yöne doğru gitmektedir. Henüz tamamen uluslararası standartlar düzeyine ulaşmamakla birlikte bu konuda çeşitli kamu otoritelerinin ve meslek örgütlerinin çabaları sonuçlarını vermeye başlamıştır. En azından, enflasyon muhasebesi uygulanmadan ve konsolide mali tablolar düzenlenmeden kamuya açıklanan mali tablo ve bilgilerin doğruyu yansıtmayacağı bilinci yaygınlaşmış bulunmaktadır.

Bundan sonraki süreçte “geçiş aşaması” kavramından uzaklaşarak uluslararası standartlarla tam uyum konusunda daha seri ve ciddi gelişmelerin olması beklenmektedir.

2.3 Güçlü ve Zayıf Yönler Analizi (GFZT- SWOT analizi)

Güçlü Yönler

Türkiye’de muhasebe ve raporlama standartlarının uluslararası standartlar ile uyumlu hale gelmesi – Özellikle bankacılık sektörüne ilişkin yapılan düzenlemeler (Muhasebe Uygulama Yönetmeliği) neticesinde muhasebe standartları uluslararası standartlara yaklaşmıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) bankaların ve Sermaye Piyasası Kanununa tabi ortaklıkların finansal raporlamasında şeffaflığın sağlanmasına yönelik oldukça önemli adımlar atmışlardır.

Bağımsız denetim sektöründe çalışan yüksek nitelikli işgücü – Bağımsız denetim sektöründe istihdam edilen işgücü eğitim düzeyi yüksek ve genellikle üniversitelerin işletme, ekonomi, finans gibi bölümlerinde lisans veya yüksek lisans eğitimi almış kişilerden oluşmaktadır. Bağımsız denetim sektöründe çalışan işgücünün eğitim ve kariyer imkanları birçok sektör ile karşılaştırıldığında oldukça yüksektir.

Mali sektöre yönelik denetim zorunluluğunun bulunması – Mali sektörün geneline yönelik bir denetim zorunluluğu bulunması sektörün şeffaflığı açısından oldukça olumlu bir husustur. Halihazırda bankalar, aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım fonları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, sigorta şirketleri ve faktoring şirketleri için denetim zorunluluğu bulunmaktadır. Finansal kiralama şirketleri için denetim zorunluluğu mevcut değildir.

Zayıf Yönler

Muhasebe ve raporlama standartlarında ki hızlı değişime uyum— Mali sektörde yer alan bankalar ve banka dışı diğer kuruluşlar uluslararası finansal raporlama standartları da dahil olmak üzere bağlı oldukları düzenlemeler kapsamında çeşitli standartlara göre mali tablolarını hazırlamaktadır. Uluslararası finansal raporlama standartları yakın geçmişte sayı olarak artmış, içerik olarak ise daha karmaşık bir hal almıştır. Aynı zamanda SPK, BDDK gibi

düzenleyici kurumlar tarafından çıkarılan kapsamlı standartlara kısa sürede uyum sağlanması beklenmektedir. Buna bağlı olarak söz konusu standartlardaki değişikliklerin yeterince izlenememesi ve bilgi birikiminin sınırlı kalması mali tabloların hazırlanması ve yorumlanması aşamasında sorun teşkil edebilmektedir.

Mali sektör dışında denetim zorunluluğunun sadece halka açık şirketlerle sınırlı olması

– Türkiye’de denetim sadece halka açık şirketler ve mali sektörün tamamına yakın bir kısmı için zorunludur. Bunun dışında kalan şirketler için bağımsız denetim zorunluluğu bulunmamaktadır. Türkiye ekonomisinin önemli bir kısmını oluşturan küçük ve orta ölçekli şirketler için bağımsız denetim zorunlu değildir. Bu işletmelerin bir kısmında yeminli mali müşavirler tarafından tam tasdik hizmeti verilmektedir. Ancak tam tasdik hizmeti bağımsız denetimin yerini tutan bir denetim değildir. Özellikle mali sektörden fon temin eden işletmelerin mali tablolarının zorunlu bağımsız denetime tabi olması büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetimin kısmı olarak zorunlu tutulması bağımsız denetim sektörünün ölçek olarak da küçük kalma sorununu beraberinde getirmektedir.

Denetim kalitesinin izlenmesine yönelik mekanizmaların yeterince işler olmaması – Mali

sektörün bağımsız denetiminin etkin ve kaliteli yapılması gerek düzenleyici otoriteler gerekse şirketler açısından büyük önem arz etmektedir. Bağımsız denetimin kalitesi bağımsız denetim firmaları tarafından sürekli olarak korunmakta ve iyileştirilmeye yönelik önlemler alınmaktadır. Bununla beraber, düzenleyici otorite tarafından çıkarılmış düzenlemelere yeterince işlerlik kazandırılmamıştır.

Muhasebe standartları ve denetim standartları ile ilgili yetkili çok sayıda kurumun bulunması –

Türkiye’de mali sektöre yönelik yayınlanmış olan muhasebe ve denetim standartları ile ilgili yetkili çok sayıda kurum mevcuttur. Gelişmiş ülkelerde mali veya mali olmayan tüm sektörlerin uyması gereken muhasebe standartları yetkili bir kurum tarafından (örneğin ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurumu gibi) hazırlanmaktadır. Ayrıca aynı yetkili kurum standartların mali tablo hazırlayan şirketler tarafından daha iyi yorumlanmasına yönelik olarak açıklamalarda yayınlamaktadır.

Fırsatlar

Bağımsız denetim ile ilgili yeni düzenlemeler – Halihazırda bağımsız denetim zorunluluğu olmayan şirketlere yönelik düzenleyici otorite tarafından çıkarılacak yeni düzenlemeler bağımsız denetim mesleği açısından fırsat yaratacaktır.

Avrupa Birliği üyelik süreci – Türkiye’ye 2004 yılı sonunda AB tarafından tarih verilmesi olumlu ekonomik gelişmeleri de beraberinde getirebilecektir. Özellikle yabancı yatırımın artması ve ekonomik büyümeye paralel olarak bağımsız denetim sektörü büyüme yönünde bir ivme kazanacaktır.

Tehlikeler

Bağımsız denetimin kamuoyunda yanlış algılanması – Kamuoyunun bağımsız denetim hakkında yeterince bilgi sahibi olmaması denetimin yanlış algılanmasına sebep olmaktadır. Ayrıca, bağımsız denetimin şirket yönetim kurulu ve üst yönetimi tarafından yeterince önemsenmemesi sebebiyle faydalarının algılanmasında sorunlar yaşanmaktadır. Özellikle şirketlerin maliyetlerini azaltma eğiliminde olduğu dönemlerde denetimde bundan payını almaktadır.

Ekonomide yaşanan olumsuzluklar ve yüksek denetim riski– Bağımsız denetim sektörü diğer sektörler gibi ekonomideki olumsuzluklardan etkilenmektedir. Ayrıca mali sektör faaliyeti en karmaşık olan sektörlerin başında gelmektedir. Ekonominin küçülme eğiliminde olduğu dönemlerde şirketlerin karlarını artırmak için ilave riskler alması denetim riskinin artmasına sebep olmakta ve çok daha etkin bir denetim yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bununla beraber, bağımsız denetim sektörü içinde yaşanan ücret rekabeti kaliteli personeli istihdam edebilme sorununu da beraberinde getirmektedir. Denetim hizmeti ve ücret arasındaki ilişki yeterince algılanamamaktadır.

Bağımsız denetim şirketlerinin rotasyonu – Bağımsız denetim sektörünün sağlıklı gelişmesi açısından önündeki engellerden birisi bağımsız denetim firmalarının rotasyona tabi tutulmasıdır. Rotasyon gelişmiş ülkelerde bağımsız denetimden sorumlu ortağa uygulanmaktadır. Bağımsız denetim firmalarının denetledikleri işletmelere yönelik gerekli bilgi birikimini elde ederek denetim verimliliğini sağlamaları belirli bir sürenin sonunda

olmaktadır. Bu süre faaliyetleri karmaşık olan bankalar açısından daha da uzun olabilmektedir. Bu sebeple, Türkiye’de uygulanacak olan rotasyon kuralının bağımsız denetim sektörünü olumsuz yönde etkileyeceği düşünülmektedir. Türkiye’de rotasyona yönelik yaşanan diğer bir sorun ise rotasyon sürelerinin banka, sigorta şirketi ve SPK’na tabi şirketler için farklı olmasıdır.

3. Amaçlar ve Stratejiler

Muhasebe standartları

3.1-3.2 Stratejik Amaç, hedef ve ilkeler

Avrupa Birliğine üye ülkelerde halka açık şirketlerde UFRS 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanacaktır. Avrupa Birliği içinde 7,000 şirket bu uygulamadan etkilenmektedir. Bu ülkelerde uygulanacak olan muhasebe standardı, bizde olduğundan farklı olarak sadece UFRS olarak tanımlanacaktır. Türkiye’de Avrupa Birliğine uyum yasaları çıkarılırken SPK, BDDK, Finansal Kiralama, Faktoring, Sigortacılık ve enerji dahil her kuruluş ve sektörde de aynen UFRS adı altında uygulanmaya başlaması daha doğru olacaktır. UFRS olarak zaman içinde çıkarılacak olan yeni standartların da geçerli olduğu dönemler itibariyle Türkiye’de de aynen uygulanması sağlanmalıdır. Bu şekilde tüm Avrupa Birliğinde ve diğer ülkelerde de geçerli olan tek bir muhasebe standardı uygulamasına geçilmiş olunur.

Diğer ülkelerle müşterek uygulanacak muhasebe standartlarının faydaları :

- Şirketlerin yeni ve farklı yönlerinin raporlanması sonucu daha şeffaf olmaları,
- Şirketlerin bir diğeriyle daha kolay mukayese edilmeleri,
- Sınır ötesi yatırımların daha etkinleşmesi ve sermaye transferini kolaylaştırması,
- Uluslararası şirket birleşmeleri ve satın almalarının artmasını sağlaması olacaktır.

Ana hedefler-

- Muhasebe standartlarının saptanması ve uygulanması ile ilgili tüm yetkilerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu’na verilmesi,
- Özel kuruluşlar için alt komitelerin oluşturulması,
- Tek standardın (UFRS) uygulamaya konulması

3.3 Stratejik amaç ve hedefleri gerçekleştirecek faaliyetler

UFRS yi Avrupa Birliği dışındaki diğer bazı ülkeler de uygulama kararı almışlardır. Bu ülkeler arasında Avustralya, Kanada ve Rusya bulunmaktadır. Türkiye'nin de UFRS yi tümüyle kabul ederek bu ülkeler arasına katılması bir hedef olmalıdır. SPK, BDDK, Hazine ve diğer kuruluşların başka bir ad kullanılmadan UFRS yi tümüyle kabul etmesi ve orijinal standartların IASC Foundation tarafından onaylanmış tercümelerinin esas alınarak UFRS nin uygulanmasını sağlamalıdır.

Bağımsız denetim ve denetim standartları

3.1-3.2 Stratejik Amaç, hedef ve ilkeler

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu “The International Federation of Accountants (IFAC)” çıkarmış olduğu standartların ve özellikle Uluslararası denetim ve etik standartlarının tümüyle kullanılmasını sağlamak ana amaç olmalıdır.

Bağımsız denetim mesleğiyle ilgili olarak uluslararası uygulamaları düzenleyen kuruluş IFAC 1977 de kurulmuş olup, kamuoyunun çıkarlarını dikkate alarak muhasebe mesleğinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi ve bununla ilgili oluşturulan standartlar arasında uyumu sağlamak misyonunu üstlenmiştir. Bu misyonunu gerçekleştirmek için diğer faaliyetlerle beraber Uluslararası denetim standartlarını, etik ve eğitim standartlarını, kamu sektörü muhasebe standartlarını oluşturmak ve geliştirmeyi hedef almaktadır.

Bu bağlamda Uluslararası Denetim Standartları “International Standards on Auditing (ISA)”, Bağımsız Denetçiler için Etik Standartları ve Uluslararası Eğitim Standartlarından “IFAC Code of Ethics for Professional Accountants, International Education Standards” , Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarından (UKSMS) “International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)” bahsedilebilir.

- ISA yüksek kalitede denetim standartlarını oluşturduğu için bütün dünyada benchmark olarak kullanılmaktadır. Ayrıca bağımsız denetim mesleğinde çalışan kişi ve kuruluşlar için kalite kontrol standartları da oluşturulmuştur.
- IFAC Etik Komitesi tarafından oluşturulmuş olan Bağımsız Denetçiler ve muhasebeciler için oluşturulmuş etik standartları üye kuruluşlarca benimsenmiş ve uyulması zorunlu

hale getirilmiştir. Bu etik standartları objektiflik, ahlak ve mesleki yeterlilik kavramlarını desteklemekte ve tüm meslek mensuplarına uygulamaktadır.

- IFAC Eğitim komitesi, muhasebe ve bağımsız denetleme mesleğinde benchmark teşkil edecek Uluslararası Mesleki Eğitim Standartlarını oluşturmuş ve geliştirmektedir. Tüm IFAC üyeleri bu mesleki eğitim standartlarına uymak mecburiyetindedirler. Bu eğitim standartları arasında üyelerin mesleki yeterlilik ve devamlı eğitimlerine yönelik standartlar da oluşturulmuştur.
- Kamu Sektörü Komitesi (PSC) kapsamlı bir şekilde Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını oluşturmaktadır. PSC bu güne kadar tahakkuk esasına göre (accrual basis of accounting) 20 adet (UKSMS) çıkarmış olup ve çok yakında da kapsamlı bir şekilde, nakit esasına göre (cash basis of accounting) (UKSMS) çıkaracaktır. UKSMS'lerin uygulanması devlet ve mahalli idarelerin ve diğer kamu kuruluşlarının hazırladıkları mali tablolarda şeffaflığı arttıracaktır.

IFAC dünyanın her bir yerinden 150 üzerinde kuruluşun üye olduğu ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunan veya, eğitim, endüstri ve ticaret konularında faal olan 2.4 milyon kişinin de üye olduğu bir uluslar arası kuruluştur. IFAC ın karakterize ettiği geniş tabanlı uluslararası destek, dünyadaki hiç bir muhasebe meslek ve diğer profesyonel organizasyonda yoktur.

3.3. Stratejik amaç ve hedefleri gerçekleştirecek faaliyetler

- Denetim standartlarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili tüm yetkilerin Türkiye Denetim Standartları Kurulu'na verilmesi.
- Kamuoyunda bağımsız denetimin doğru algılanmasını sağlamak.
- Denetim mesleğinin sektörel olarak büyümesini sağlamak.
- İç denetçiler, kamu denetçileri, ve bağımsız denetçilerin ilişkilerinin belirlenmesi ve birbirleri arasındaki iletişimin sağlanması.

4. Sonuç ve Değerlendirme

Sonuç olarak gerek denetim standartlarının ve gerekse muhasebe standartlarının geliştirilmesi, uluslararası normlara uygun hale getirilmesi konusunda tüm kamu otoritelerinin ortak görüş etrafında toplandığı ve bu doğrultuda konulmuş olan hedeflere varabilmek için azami gayretin gösterildiği gözlemlenmektedir.

Ancak tüm bu çabaları ortak bir çatı altında toplamak, tüm güçleri tek bir hedef çerçevesinde kullanarak, artan kaynakları sektörün gelişimi için gerekli olan eğitim, altyapı ihtiyaçlarına yönlendirmek, içinde bulunulan ekonomik şartlar altında varılması gereken en önemli noktadır.