

AB ÜLKELERİ VE TÜRKİYE'DE MESLEKİ EĞİTİM VE DENEYİM STANDARDI: KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME

Yrd.Doç.Dr. Hayrettin USUL*

Arş. Gör. İsmail BEKÇİ**

ÖZET

Mesleki eğitim ve deneyim standardı, denetçide var olması gereken unsurları belirler. Muhasebe bilgilerinin uluslararası bir kimlik kazandığı göz önüne alındığında kaliteli bir denetim ile doğru ve güvenilir bilgi aktarımı için bu standardın ülkeler arasında değişiklik göstermemesi gerekmektedir. AB 8. Yönergesi de ülkeler arasında bu uyumu sağlamaya yönelik olarak hazırlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, mesleki eğitim ve deneyim standardı, bağımsız denetçi.

ABSTRACT

The standard of occupational training and proficiency determines the qualities that an auditor must possess. Considering the fact that accounting information has gained an international identity, having an internationally uniform standard is essential for reliable auditing practices and exchange of information. The eighth amendment of European Union is an initiative to achieve this objective.

Keywords: Auditing, standard of occupational training and proficiency, Auditor.

* Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi

** Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Elemanı

1. GİRİŞ

Günümüzde hızla gelişen bilgi akışı sistemi ile teknolojik imkanların artması işletmeleri uluslararasından çok uluslu işletmeler haline getirmiştir. Bu durum; her ülkede var olan farklı yasal düzenlemeler ile farklı muhasebe ilke ve uygulamaları, uluslararası veya çok uluslu işletmeler açısından taraflara bilgi verme sürecinde zorluklarla karşılaşmasına yol açmaktadır. Bu zorluklar; farklı ülkelerde bağlı kuruluşlara ait bilgileri kapsayacak finansal tabloların hazırlanma aşamasından denetim aşamasına kadar geçecek sürede ortak bir takım ilke, kural ve uygulamaları esas kılmıştır.

Bu ortak ilke, kural ve uygulamalardan bir diğeri de genel denetim standartlarından "mesleki eğitim ve deneyim" standardıdır. Bu standart denetçide aranan özellikleri göstermektedir.

AB bünyesinde bu amaçla çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Bu yapılan çalışmalar sonucu hazırlanan yönergelerle üye ülkeler bilgilendirilmektedir. Avrupa Birliği; üye ülkelerin yönetmelik ve mevzuatlarını kuruluş amaçları doğrultusunda bütünleştirici kararlar almakta, yasal yapılarındaki ulusal farklılıkların uyumlaştırılmasına çalışmaktadır.

Bu çalışmada; Avrupa Birliği'nin geliştirmiş 12 ülkesi ile Türk mevzuatında var olan genel denetim standartlarından "mesleki eğitim ve deneyim standardını" karşılaştırmak, sorun varsa uyumlu hale getirilmesi amaçlanmaktadır.

2. AB ÜLKELERİNDE MESLEKİ EĞİTİM VE DENEYİM STANDARDI

Avrupa Birliği ülkelerinde var olan genel denetim standartlarından mesleki eğitim ve deneyim standartları aşağıda AB'ne üye, gelişmiş 12 ülke bazında verilmeye çalışılmıştır. Mesleki eğitim ve deneyim standartları daha önceden de ifade edildiği gibi, denetim çalışmasını yapan kişilerde aranan özellikleri gösteren standartlardır.

2.1. Belçika

Belçika'da denetçilerin tabi oldukları Denetçi Enstitüsü'nün (Institut des Reviseurs D'Entrprises /Institut der Bedrijfsrevisoren) belirlemiş olduğu genel standartlardan mesleki bilgi ve deneyim standartları şöyledir. Belçika'da denetçi olmak isteyen birey, her şeyden önce dört yıllık bir üniversite eğitimi almak zorundadır. Denetçi adayına üniversite eğitiminden sonra üç yıllık bir staj programı uygulanır. Staj süreci sonunda denetçi adayının yeterlilik sınavına tabi tutulur. Üniversite eğitimi de gözönüne alınırsa, bir denetçi adayını yaklaşık sekiz yıllık süreden sonra mesleğe başlayabilmektedir.

Belçika'da staj sonrası yapılan yeterlilik sınavı ise; muhasebe, hukuk, yönetim, işletme, matematik ve bilgi teknolojileri ile yönetim derslerinden oluşmaktadır. Bu konuların ağırlıkları, muhasebe ve hukuk da 6, diğerlerinde ise 1'er konu şeklindedir. Bu sınavları başarı ile tamamlayan denetçi adayını, hükümet tarafından atanan denetim konseyinin onayından sonra denetim yapmaya hak kazanır¹.

2.2. Danimarka

Danimarka'da denetçilerin kayıtlı olduğu iki türlü meslek örgütü söz konusudur. Bu meslek örgütleri Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) ile Foreningen af Registrerede Revisorer (FFR) iken denetçilerde; büyük işletmeleri denetleyen kamu denetçisi ve temelde küçük işletmeleri denetleyen kayıtlı denetçiler şeklindedir. Denetim zorunluluğu olan bir işletme en az iki denetçi tarafından denetlenir. Bu denetçilerden birisi mutlaka kamu denetçisi olmalıdır. Denetim elamanı adayını hangi tür denetçiliği seçerse seçsin temel olarak üniversite mezunu olmak zorundadır. İster kamu denetçisi isterse kayıtlı denetçi olmak isteyen bir aday, üniversite eğitimini tamamladıktan sonra bir denetim ofisinde üç yıl staj yapmalıdır. Bu staj sürecinde adaylar; %51 oranında denetim ve muhasebe, %35,5 oranında hukuk ile %13,5 oranında da işletme ekonomisi ve kararları derslerini alır.

1 John MARGERISON- Peter MOÏZER, "Auditor Licensing In The European Union: A Comparative Study Based On Cultural Differences", *The European Accounting Review*, Vol:5, No:1, 1996, s.29.

lar. Danimarka'da kayıtlı denetçiler için staj sonunda bir sınav söz konusu değilken, kamu denetçileri Sanayi Bakanlığının yapmış olduğu sınavı girerek denetçi olabilirler. Her halükarda ister kayıtlı denetçi, isterse kamu denetçisi olmaya hak kazanan bütün adaylar Sanayi Bakanlığı tarafından denetçiliği onandıktan sonra meslek elamanı olmaya hak kazanırlar²

2.3. Fransa

Fransa'da denetim mesleği kamu muhasebe mesleğinden ayrıdır Fransa Adalet Bakanlığı 1996 yılında denetçileri ayrı bir organ olarak kabul etmiş ve örgütlenmesine izin vermiştir. Kısaca CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes) olarak adlandırılan bu kuruluş otuz ayrı bölgede örgütlenmiş ve milli bir konsey kimliğine bürünmüştür. Fransa'da denetçi olabilmek için ilk koşul üniversite mezunu olmayı gereklil kılmaktadır Üniversite eğitiminden sonra aday bir denetim ofisinde üç yıl staj gördükten sonra sınava tabi olmak zorundadır. Sınav sorularının %55'i vergi hukuku ile genel hukuk, %45'i ise diğer konulardan oluşmaktadır.³

2.4. Almanya

Almanya'da bütün denetçilerin WPK (Wirtschaftsprüferkammer) üyesi olma zorunluluğu vardır. WPK, mesleki standartları gözlemleme ve denetçileri eğitime fonksiyonlarını yerine getirir. WPK'a ek olarak IDW (Wirtschaftsprüfer in Deutschland) denetçi adayının staj, eğitim ve denetçinin mesleki standartlarını belirlemede rol oynamaktadır. Eğitim bağımsız kurumlar tarafından yapılmasına rağmen, sınavlar Finans ve Ekonomi Bakanlığı tarafından bölgesel bazlarda düzenlenir. Denetçi adaylarının çoğu durumlarda üniversite mezunu olmaları istenir. Buna ek olarak beş yıllık mesleki deneyimin en azından dört yılının denetim uygulamalarını kapsayacak şekilde olması aranır Adayların mesleki sınavları da yukarıda sözü edilen bakanlık ta-

rafından oluşturulan bir sınav kurulu tarafından yürütülür. Sınavlar ise; yazılı ve sözlü şeklinde gerçekleştirilmekte ve sınav sorularının %50'si denetim- muhasebe ve ekonomi, %50'si de hukukla ilgili konuları kapsamaktadır⁴

2.5. İngiltere

İngiltere bağımsız denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerin başında gelmektedir. Bu ülkede denetim meslek elamanlarının üye oldukları dört tane meslek örgütü bulunmaktadır. Dolayısıyla bu örgütlerin kendi bünyelerine alacakları meslek mensuplarında aradıkları mesleki eğitim ve deneyim standartları değişiklikler arz etmektedir. Bu meslek örgütleri; The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), The Chartered Association of Certified Accountants (ACCA), The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), ile The Authorised Association of Public Accountants (AAPA) dır Bağımsız denetçinin mesleki işlevini devam ettirebilmesi için yukarıdaki meslek örgütlerinden en az birine kayıtlı olması yeterlidir. Bu meslek örgütleri tarafından denetim meslek elamanlarında aranan genel standartlar ise aşağıdaki gibidir⁵.

ICAEW'in Aradığı Mesleki Eğitim ve Deneyim Standartları: Bu meslek örgütünde kayıtlı olarak çalışmak isteyen bir denetim elamanı üç ayrı sınavı başarı ile tamamlamak zorundadır Aday, başlangıç aşamasında girmiş olduğu sınavı kazandıktan veya istenen dereceyi aldıktan sonra bir denetim kuruluşunda üç yıl içinde yapılacak olan diğer iki sınav için hazırlık yapar Başlangıç sınavında yeterli dereceye sahip olmayan adaylar ise yine bir denetim firmasında üç yıl içinde yapılacak olan üç sınava hazırlık eğitim alırlar Bu adaylar girecekleri üç sınavdan ikisinde A derecesini alırsa; yapılan bu iki sınavdan bir yıl sonra yeterlilik sınavına girmek zorundadırlar Dolayısıyla adaylar dört yıllık bir staj eğitiminden sonra temel bir sınava daha girmek zorundadır Yapılan bu temel sınavı başarı

2 M. CHRISTIANSEN-A. LOFT, " Big Players and Small Players: A Study Of Increasing Concentration In Danish Market For Auditing Services", **The European Accounting Review**, Vol:1,No:2, 1992, s.279.

3 MARGERISON- MOIZER, a.g.m., s.37-38.

4 Federation des Experts Comptables Europeens, **Training For The Profession: A Comparative Study**, 1988, s.43.

5 MARGERISON- MOIZER, a.g.m., s.39-40.

ile tamamlayan bir denetim meslek elamanı adayı, uygulama sertifikası almak için iki yıl daha bir denetim firmasında uygulamalı olarak staj yapmak zorundadır.

ICAS'ın Aradığı Mesleki Eğitim ve Denetim Standartları: Denetim mesleğine girmek isteyen bir aday gerekli olan tüm muhasebe derslerini almak zorundadır Bu dersleri alan aday, bir denetim ofisinde üç yıllık staj eğitimine başlar. Staj süresince aday meslek elamanı, iki defa yeterlilik testine girmek zorundadır Bu yeterlilik testini de başarı ile tamamlayan aday meslek elamanının, staj süresinin birinci yılının sonunda iş ile ilgili olarak sınavlara girmesi zorunludur.

ACCA'nın Aradığı Mesleki Eğitim ve Denetim Standartları: ACCA'ya kayıtlı olarak denetim çalışması yapacak bir denetim elamanı okul eğitiminden A derecesi alarak mezun olduktan sonra, örgüte girmek için sınava girer. Sınavı başaran aday, beş yıllık bir eğitime tabi tutulur. Bunun üç yılı bir denetim firmasında denetim elamanı olarak çalışmayı gerektirir AA-PA'da ise bir sınav söz konusu değildir Ancak, bu örgüte kayıtlı olarak çalışacak denetim elamanı daha önceden denetim yapabilme yetkisini almak zorundadır

Aşağıda tablo 1'de İngiltere'deki meslek örgütlerinin yapmış oldukları sınavların konuları ile, bu konuların sınavlardaki oranları verilmektedir.

2.6. Yunanistan

Yunanistan'da denetim elamanları The Institute of Certified Public Accountants of Greece (SOL) adlı meslek kuruluşuna üye olmak zorundadır Bu meslek kuruluşuna üye olarak denetim mesleğine girmek isteyen bir aday; üniversite mezunu olmanın yanı sıra sekiz yıllık bir denetim mesleğine yönelik eğitim almak zorundadır Bu sekiz yıl içinde adaylar, dört aşamada sınava tabi tutulurlar Eğitim dönemini ve sınavı başarıyla tamamlayan meslek adaylarına ilgili hükümet birimi tarafından sürekli denetim yapma yetkisi verilir. Sınav konularının ağırlıkları ise; muhasebe ve denetim %47, İşletme %13, hukuka dayalı konular %33, yabancı dil ise %7'dir⁶

2.7. İtalya

İtalya'da denetim elemanları The Accountants and Commercial Appraisers (CNR) ile Doctors in Economics and Commerce (CNDC) adlı meslek örgütlerine üye olmak zorundadırlar. Bu iki meslek grubunun faaliyetleri ayrı bir başkanlık tarafından Adalet Bakanlığı kanalıyla yönetilir. CNDC üyeleri İtalyan muhasebe mesleğinin akademik kanadını temsil ederler CNR üyeleri ise daha çok pratik uygulama ve deneyimleri ile mesleki niteliklerini kazanmaktadırlar. CNDC veya CNR üyelerinin yürütmekle yetkilendirildikleri işler birbirinin aynıdır ve her iki meslek örgütünün üyeleri bağımsız denetim yapabilme yetkisine sahiptirler. Ancak, bunu yapabilmelerinin tek şartı borsa komisyonu

TABLO1: Meslek Örgütlerine Ait Sınav Konuları ve Oranları (%)

KONULAR	ICAEW	ICAS	ACCA
Muhasebe ve Denetim	34	31	45
Hukuk (Vergi Hukuku Dahil)	28	33	25
İşletme ve Karar Verme Teknikleri	33	18	20
Bilgi Sistemleri	5	18	10

6 MARGERİSON- MOİZER, a.g.m., s.41-42.

CONSOB (Commissione Nazionale Per le Società e la Borsa) tarafından yayınlanan resmi listede adlarının bulunmasıdır. Ayrıca, CONSOB'a kayıtlı olacak bağımsız denetim üyelerinin en az beş yıllık mesleki deneyime sahip olmaları zorunludur ve bu bağımsız denetçilerin CONSOB tarafından yapılacak bir dizi sınavı başarmış olmaları gereklidir. İtalya'da iki ayrı meslek kuruluşu bulunduğundan, her iki kuruluşa üye olma koşulları değişiklikler göstermektedir. Aşağıda bu değişiklik incelenmeye çalışılmıştır.

CNDC Tarafından Aranılan Mesleki Eğitim ve Deneyim Standartları: Adaydan üniversite eğitiminin yanı sıra mesleki sınavları başarı ile tamamlaması istenir. Sınavlar Eğitim Bakanlığı tarafından yapılır ve alanla ilgili temel konulara dayanır. Sınav; muhasebe, ticaret, endüstri teknikleri, banka ve mesleki teknikler, hukuk ve işletme uygulaması, hukuk ve vergi tekniklerini içeren ve yedi saat süren bir yazılı sınavın yanı sıra, yazılı sınavlardaki tüm konuları içeren bir sözlü sınavdan oluşur. Meslek adayı bu sınavları başarıyla tamamladıktan sonra ilgili kuruluşa üyelik için başvurabilir.

CNR Tarafından Aranılan Mesleki Eğitim ve Deneyim Standartları: Bir meslek örgütü olan CNR'a üye olabilmek için aranan mesleki eğitim ve deneyim standartları; adayın bir İtalyan işletme yüksek okulundan mezun olması, en az iki yıl staj görmesi ve iş problemleri, vergi ve muhasebe ile işletme faaliyetleri için İtalyan hukuku uygulamalarının tüm şartlarını kapsayan bir sınavda başarılı olma şeklindedir. Meslek sınavları yazılı ve daha sonra sözlü şeklinde gerçekleşir.⁷

2.8. İrlanda

İrlanda'da denetim mesleğinde çalışmak isteyen veya denetçi olmak isteyen bir kişi bu ülkede kurulu bulunan meslek örgütlerinin birine üye olmak zorundadır. İrlanda'da kurulu bulunan meslek örgütleri ise şöyledir; The Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI),

The Institute of Certified Accountants in Ireland (ICPAI), The Institute of Chartered of Scotland, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, The Chartered Association of Certified Accountants (ACCA). ICAI İrlanda'daki denetim elamanlarını bir araya getiren en önemli meslek örgütüdür. ICAI'nın meslek elamanlarında aradığı mesleki eğitim ve deneyim standartları ise iki temel esasa dayanır. Bu esaslar; diploma (mezuniyet) ile kurs şeklindedir.

Diploma (mezuniyet) yolunda adaylar, yaklaşık %80 oranında muhasebe dersi alır. Bu durum ise adayın bir denetim ofisinde üç veya üç buçuk yıllık bir staj görmesi demektir. Adaylar, bu staj süresince iki veya üç defa sınava tabi tutulurlar. Başlangıç kursu yolu ise bir yüksek eğitimin veya daha üst eğitimdeki çalışmanın bir veya iki yıllık bir süresini kapsar. Adaylar bir meslek ofisinde dört yıllık kurs süresince izlenir. Dört grup olan sınavların bir veya iki tanesi başlangıç kursunda, üçüncü ve dördüncü sınavlar ise kurs süresince yapılır. Bu durum genellikle bir yüksek öğretim kurumundan mezun olmayan adaylar için söz konusudur. Sınavlarda adaylara sorulan soruların konu itibarıyla dağılımı; muhasebe ve denetim %54, karar verme teknikleri %23, hukuk %23 şeklindedir. ICAI'nın final sınavı hükümetten bağımsız bir örgüt tarafından organize edilir.⁸

2.9. Lüksemburg

Lüksemburg'ta denetim çalışmasında bulunan meslek elamanları mesleki örgüt olan Institut des Réviseurs d'entreprises'e (IRE) kayıtlı olmak zorundadır. Mesleğin organizasyonu, fonksiyonları ve problemleri denetim elamanında aranan mesleki eğitim ve deneyim standartları Adalet Bakanlığı tarafından kontrol edilir. Ancak, mesleki örgüt denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde bakanlıktan bağımsız olarak hareket eder. Lüksemburg bir denetçi aradığı genel standartları AB yönergeleri ile uyumlaştırmıştır. Aday, Adalet Bakanlığı tarafından yürütü-

7 MARGERİSON- MOİZER, a.g.m., s.42-43.

8 N.W.DEASY, "Republic Of Ireland; (ed. D. Alexander-S. Archer), *The European Accounting Guide*, London, Academic Press, 1992, s.519-521.

len koşulları yerine getirdiği zaman IRE üyesi olabilir. IRE'ye üye olmak isteyen bir denetim elamanı adayında aranan koşullar aşağıdaki gibidir.⁹

- Muhasebe, dış denetim, iç denetim, iç kontrol, hukuk, bilgi teknolojisi, ekonomi, matematik, istatistik ve finans yönetimini kapsayan ve en az dört yıllık üniversite mezunu olmak,
- Lüksemburg'da faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin ahlak standartlarıyla ilgili sertifikaya sahip olma,
- Adalet Bakanlığı tarafından kabul edilen bir meslek örgütünde üç yıllık bir staj eğitimini tamamlama,
- Yazılı ve uygulamalı olarak yapılan mesleki sınavı kazanmak.

2.10. Hollanda

Diğer ülkelerde olduğu gibi Hollanda'da denetim elamanları mesleki bir örgüt olan The Nederlands Instituut van Registeraccountants (NivRA) üyesi olmak zorundadır. Bu meslek kuruluşuna üye olarak denetim elamanı olmak isteyen bir adayın önünde iki seçenek söz konusudur. Diğer bir ifadeyle denetim mesleğine girecek olan adaylarda mesleki eğitim ve deneyim standartları iki şekilde aranır. Bunlardan birincisi, yedi veya sekiz buçuk yıllık işletme ekonomisi alanında bir üniversite master derecesini tamamladıktan sonra üst seviyede bir muhasebe kursunu bitirmek; ikincisi ise part-time olarak NivRA'nın vermiş olduğu eğitimi tamamlamaktır. Bu eğitime başlamak içinde; akademi hazırlık okulu, yüksek ekonomi okulu veya yönetim okulu gibi kolejlerden mezun olmak gerekmektedir. Aday, bu eğitimlerini tamamladıktan sonra bir denetim ofisinde üç yıl staj görür. NivRA'nın sekiz yıldan fazla süren eğitim konuları ve oranları ise şöyledir: Muhasebe ve denetim %43; işletme, karar verme teknikleri ve ekonomi %33, hukuk %14, matematik ve istatistik

%10. Sonuçta denetim elamanı adayı Ekonomik İşler Bakanlığı tarafından tutulan kayıt listesine isminin kaydedilmesinden sonra denetim faaliyetlerine başlayabilir.¹⁰

2.11. Portekiz

Portekiz'de bir denetçi, meslek örgütü olan Revisor Oficial de Contas'a (ROC) kayıtlı olmak zorundadır. Yapılacak denetim aktiviteleri ise Adalet Bakanlığı tarafından yürütülür. Denetim mesleği ile ilgili olarak yapılacak olan mesleki düzenlemelerde Çalışma Bakanlığı'nın bünyesinde kurulan ve kısa adı CROC (Camar dos Revisores Oficiais de Contas) olan denetçiler odası tarafından yapılır. Denetim mesleğine girişte aranan mesleki eğitim ve deneyim standartları ise şöyledir: Aday, üç yıllık bir başarı derecesinin yanı sıra üç yıllık bir uygulama eğitimini tamamladıktan sonra; yazılı ve sözlü olarak yapılan sınavı geçmek zorundadır. Sınav dört ana konuyu kapsamaktadır. Bunlar; muhasebe, yönetim, ekonomi ve hukuk. Sınavlar CROC tarafından yılda bir defa düzenlenir ve denetçi olmak için CROC üyesi olmanın yanı sıra Adalet Bakanlığı tarafından kayda alınmak gereklidir.¹¹

2.12. İspanya

İspanya'da denetim elamanlarının kayıtlı olduğu mesleki kuruluşu Instituto de Contabilidad y Auditorio de Cuentas (ICAC) Ekonomi ve Finans Bakanlığı'nın özerk bir acentası gibi işlev göstermektedir. ICAC'ın resmi denetim kayıtlarını ise The Official Auditors Register (ROAC) yürütmektedir. ROAC İspanya'da en geniş karar organıdır. 1988 yılında çıkan Denetim Kanunu ile mesleğe girişte aranan genel standartları AB yönergeleri doğrultusunda uyumlaştırma yoluna gidilmiştir. ICAC meslek örgütleri tarafından yürütülen bütün aktiviteleri onaylamasına rağmen, denetim elamanlarının ROAC'a kayıtlı olma zorunluluğu söz konusudur. Aday meslek elemanının ROAC'a kayıtlı olabilmesi için şu koşulları yerine getirmesi ge-

9 G.H.GEBHARD, "Luxemburg"; (ed. D. Alexander-S. Archer), *The European Accounting Guide*, London, Academic Press, 1992, s.368-371.

10 MARGERISON- MOÏZER, a.g.m., s.45-46.

11 I.F.FERREIRA, "Portugal"; (ed. D. Alexander-S. Archer), *The European Accounting Guide*, London, Academic Press, 1992, s.466.

rekmetedir. Bunlar; Üniversite mezunu olmak, AB sekizinci yönergesinde belirtilen teorik öğrenim kurslarını tamamlamak, en az üç yıllık pratik eğitimini tamamlayarak; hükümet tarafından tanınan mesleki tutum sınavını başarmak. Mesleki tutum sınavlarının teorik bölümleri ve oraları da şöyledir: Denetim %28, muhasebe %38, Hukuk %19, diğer konular %15.¹²

3. TÜRKİYE'DE MESLEKİ EĞİTİM VE DENEYİM STANDARDI

Türkiye'de denetim meslek elemanlarının kayıtlı olmak zorunda olduğu mesleki örgütler Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Odalarıdır. Denetim mesleğine girişte iki yol söz konusudur. Bunlardan birincisi Serbest Muhasebeci Mali Müşavir diğeri de Yeminli Mali Müşavir olma şeklindedir. Ancak, bu iki grup meslek mensuplarının çalışma sahaları bakımından farklılıklar söz konusudur. Serbest muhasebeci mali müşavirler bağımsız denetimi gerçekleştirme hakkına sahipken, yeminli mali müşavirler bağımsız denetimin yanı sıra vergisel denetim yapma hakkına da sahiptirler.

Bu bağlamda her iki meslek grubunun çalışma şekillerine bağlı olarak aranan genel standartlardan "mesleki bilgi ve deneyim standardı"da farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıkların nedeni ise yeminli mali müşavirlerin bağımsız denetimden çok vergisel amaçlı denetim yapmalarıdır. Türk mevzuatı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere bu çalışmanın konusu olan bağımsız denetim yapma hakkını verirken, yeminli mali müşavirlere bağımsız denetimin yanı sıra temelde vergi beyanlarının tam tasdiki yetkisini de vermiştir. Vergi beyanlarının tam tasdikiinden anlaşılacak olan ise; gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ile ekleri, katma değer vergisi ile ilgili iade ve mahsup işleri, veraset ve intikal vergisi, damga vergisi, vergi erteleme ve taksitlendirme, teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili beyanlardır. Ancak, serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin bağımsız denetim yapabilmeleri için SPK tarafından yayınlanan listede yer almaları gerekmektedir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirde Aranan Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: Türkiye'de serbest muhasebeci mali müşavir olmak isteyen bir aday, dört yıllık üniversite eğitimini tamamlamak zorundadır. Üniversite öğrenimini tamamlayan aday, mesleki staja başlamadan önce yılda iki defa ÖSYM tarafından yapılan ön sınavda başarılı olmalıdır. Ön eleme sınavını başaran aday daha sonra bir meslek ofisinde iki yıllık staj eğitiminden sonra, yeterlilik sınavına girmek zorundadır. Meslek örgütü ve devlet tarafından ortaklaşa yapılan bu sınavda adaylar başarılı olmak için her konudan en az 100 puan üzerinden 50 puan almalı, ancak genel not ortalaması 100 puan üzerinden 60 puan olmak zorundadır. Yeterlilik sınavında başarısız olan bir adayın iki yıl içinde dört defa sınava girmek hakkı söz konusudur. Sınav konuları ise; finansal muhasebe, finansal tablolar analizi, maliyet muhasebesi, muhasebe denetimi, vergi mevzuatı, hukuk (ticaret hukuku, borçlar hukuku, iş hukuku, sosyal sigortalar ve Bağ Kur mevzuatı ile idari yargılama hukuku), muhasebe ve mali müşavirlik meslek hukuku şeklindedir.

Ancak, Sermaye Piyasası Kanunu bağımsız denetçiyi tanımlarken Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik Kanunu'na ilaveten mesleki eğitim ve deneyim standartlarına bir takım ekler getirmiştir. SPK'ya göre bir kişinin bağımsız denetçi olabilmesi için 3568 sayılı yasa da belirlenen ön şartların yanı sıra; bağımsız denetçi adayının en az iki yıl süren bir staj uygulamasını da zorunlu kılınmıştır. Bir bağımsız denetim ofisinde yapılması gereken stajda aday bu süre içinde muhasebe, denetim standartları ve teknikleri, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında dört ay süreyle eğitime ve bu eğitimin sonunda sınava tabi tutulur. Eğer, aday yeterli nitelikte görülmezse bağımsız denetçi ünvanı alamaz, dolayısıyla adayın işine son verilir. Bu hizmet içi eğitimlerin süresi ise 200 saatten az olamaz. Stajını başarıyla tamamlayan adaya, denetçi ünvanı verilir. En az üç yıl bu ünvan ile çalışan bağımsız denetçi, gerekli bilgi, mesleki deneyim ve yetenekleri yeterli görülürse bağımsız

12 Angulo GONZALO, *Accounting in Spain*, 1992, s.355.

sız denetim organlarınca kıdemli denetçi ünvanına terfi ettirilir. Altı yıl kıdemli denetçi olarak çalışan bağımsız denetçiye, yeterli koşullar oluştuğunda baş denetçi ünvanı verilir.

Yeminli Mali Müşavirde Aranılan Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: Yeminli mali müşavir olarak meslek hayatına başlayacak olan adayda istenen standartlar biraz daha ağırlaştırılmıştır. Yeminli mali müşavir olmak için on yıl serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışmış bulunmak ön şarttır. Bu süre kadar çalışan aday, daha sonra meslek örgütü ve devlet tarafından ortak yapılan yeterlilik sınavına tabi tutulmaktadır. Yazılı olarak yapılan bu sınavlardan aday, her konudan en az 100 puan üzerinden 50 puan almak zorundadır. Ancak, bütün derslerin ortalama notu en az 65 puan olmak zorundadır. Yeterlilik sınavında başarısız olan aday, iki yıl içinde üç defa bu sınava girme hakkına sahiptir. Yeminli mali müşavir yeterlilik sınav konuları ise şöyledir: İleri düzeyde muhasebe, finansal yönetim, yönetim muhasebesi, denetim, raporlama ve meslek hukuku, revizyon, vergi tekniği, gelir üzerinden alınan vergiler, harcama üzerinden alınan vergiler, dış ticaret ve kambiyo mevzuatı ve sermaye piyasası mevzuatı.

Diğer taraftan, Türk mevzuatında serbest muhasebeci ve mali müşavir olmak için özel koşullarda söz konusudur. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir yasası, vergi inceleme yetkisi almış kişilerle kanunda belirtilen bilim dallarında üniversite öğretim üyeliği yapmış kişilerde serbest muhasebeci mali müşavir olmak için yukarıda sözü edilen kıstasları aramamaktadır. Ayrıca yine kanunlar uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile ilgili bilim dallarında profesörlük ünvanı almış bulunanlar yeminli mali müşavir olmaya hak kazanırlar.

4. AB ÜLKELERİ İLE TÜRKİYE'DE Kİ MESLEKİ EĞİTİM VE DENEYİM STANDARTININ KARŞILAŞTIRILMASI

AB ülkelerinde ve Türkiye'de var olan denetim standartlarından genel standartların bir unsuru olan ve denetim mesleği elemanlarında aranan "mesleki eğitim ve deneyim" standartları birbirinden farklılıklar göstermektedir. Ancak, bu farklılık AB yönergelerine tezat oluşturmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, her ülke denetim elemanında aradığı mesleki eğitim ve yeterlilik standardını kendi hukuk sisteminde farklılaştırma yoluna giderken, esas olarak AB 8. yönergesinde belirlenen asgari unsurlara bağlı kalmıştır. Aşağıda tablo 2'de AB ülkelerinde ve Türkiye'deki mesleki eğitim ve deneyim standartları karşılaştırılmalı olarak verilmiştir. Bu karşılaştırmada Türkiye'de serbest muhasebeci ve mali müşavir olmaya hak kazanma için yapılması gereken mesleki standartlar incelenmiştir. Buna neden olarak da daha önceden de ifade ettiğimiz gibi bu çalışmanın konusunun denetim olması ve Türkiye'de denetçi olarak çalışmak için serbest muhasebeci ve mali müşavir olmanın yeterli olmasıdır.

Bu karşılaştırmada beş temel değişken dikkate alınacaktır. Bunlar:

- A. Eğitim ve öğretim süresi,
- B. Denetçi mesleğine girme şekli, denetçi olmanın farklı yolları,
- C. Yapılan yeterlilik sınavlarında muhasebe ve denetim konularının oranları,
- D. Sınav ve sınav konuları üzerindeki yasal kontrol; yeterlilik sınavında hükümet ve meslek örgütünün etkinliği,
- E. Denetim elemanı olmanın son onay makamı.

TABLO 2: AB Ülkeleri ve Türkiye’de Mesleki Eğitim ve Deneyim Standartları

ÜLKELER	A	B	C	D	E
Portekiz	6	1	25	Hükümet/ Meslek Örgütü	Hükümet
Yunanistan	8	1	33	Hükümet	Hükümet
Fransa	7	2	44.5	Hükümet	Hükümet
Belçika	8	1	35	Hükümet	Meslek Örgütü
İspanya	6	1	19	Hükümet/ Meslek Örgütü	Hükümet
İtalya	6	2	37.5	Hükümet	Hükümet
Almanya	9.5	4	50	Hükümet	Hükümet
Danimarka	8	2	35.5	Hükümet/ Meslek Örgütü	Hükümet
İngiltere	5	9	29	Meslek Örgütü	Meslek Örgütü
İrlanda	3.5	3	23	Meslek Örgütü	Meslek Örgütü
Hollanda	8	2	14	Hükümet	Meslek Örgütü
Lüksemburg	7	1	-	Hükümet	Hükümet
Türkiye	6	2	57	Hükümet/Meslek Örgütü	Meslek Örgütü

Yukarıda verilen tablonun incelenmesinde de görüleceği üzere; Türkiye’de bağımsız denetim mesleğini yapacak olan denetim elemanlarında aranan "mesleki eğitim ve deneyim" standartları diğer AB ülkelerine göre farklılıklar arz etmektedir. Diğer bir ifadeyle, Türkiye’de meslek adaylarında aranan standartlar AB ülkelerinde var olan standartlara oranla daha yüksektir. Ayrıca, AB yönergelerine baktığımızda ise aranan bu standartların yönergede istenen standartlara oranla da bir hayli gelişmiş olduğunu görüyoruz. Örneğin yönergede mesleğe kabul edilmede ön koşul olarak lise mezunu olması yeterli görülürken, Türkiye’de bu ön koşul üniversitelerin ilgili fakültelerinden mezun olma şeklindedir. Bu karşılaştırmalar, Türkiye’deki mesleki eğitim ve deneyim standartlarının uluslararası bir düzeyde olduğunu göstermektedir.

5. SONUÇ

İşletmeler tarafında yayımlanan finansal tabloların doğru, dürüst ve güvenilir olup olmadığını, yasal hükümlere ve standartlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını eleştirel bir gözle inceleyip, bu konuda hazırladığı rapor ile kamuoyunu bilgilendiren bağımsız denetim mesleği ülkemizde uluslararası normlarda yapılmaktadır. Ayrıca, Türk mevzuatına göre bağımsız denetim meslek elemanında var olması gereken meslek eğitim ve deneyim standartları daha önceden de sözünü ettiğimiz gibi AB ülkelerinden geride değil, aksine bazı AB ülkelerinden daha ileri düzeydedir. Dolayısıyla finansal bilgi sisteminin bir unsuru olan bağımsız denetim ve bu denetimi yapacak olan bağımsız denetçi, denetim çalışmaları sırasında esas alacakları denetim standartları da hiçbir güvensizliğe yer vermeyecek şekilde oluşturulmuştur.

KAYNAKÇA

CHRISTIANSEN, M.- LOFT, A., "Big Players and Small Players: A Study Of Increasing Concentration In Danish Market For Auditing Services", **The European Accounting Review**, Vol:1, No:2,1992.

DEASY, N.W., "Republic of Ireland; (ed. D. Alexander-S. Archer), **The European Accounting Guide**, London, Academic Press. 1992.

Federation des Experts Comptables Europeens. **Training For The Profession: A Comparative Study**.1988.

FERREIRA, I.F., "Portugal", (ed. D. Alexander- S. Archer), **The European Accounting Guide**, London, Academic Press, 1992.

GEBHARD,G.H., "Luxemburg", (ed. D. Alexander-S. Archer), **The European Accounting Guide**, London, Academic Press,1992.

MARGERISON, John- MOIZER, Peter., "Auditor Licensing In The European Union: A Comparative Study Based On Cultural Differences", **The European Accounting Review**, Vol:5, No:1, 1996, s.29.