

Bağımsız Denetçiler ve Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Eğitim Süreçlerine İlişkin Mukayeseli Bir Araştırma

DOI: 10.26466/opus.470223

*

Ahmet Coşkun* - Murat Aydın**

*Dr. Öğr. Üyesi, Uşak Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Uşak / Türkiye

E-Mail: ahmet.coskun@usak.edu.tr ORCID: [0000-0002-3223-8676](https://orcid.org/0000-0002-3223-8676)

*Dr. Öğr. Üyesi, Uşak Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Uşak / Türkiye

E-Mail: murat.aydin@usak.edu.tr ORCID: [0000-0002-7211-5208](https://orcid.org/0000-0002-7211-5208)

Öz

Kamusal kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması devletin en önemli görevleri arasında yer almaktadır. Özel şirketlerin mali tablolarının güvenilir olması ise yatırımcılar, karar alıcılar ve üçüncü kişiler için kritik bir öneme sahiptir. Son yıllarda gerek kamuda gerekse özel sektörde yaşanan yolsuzluklar ve hileli belgelerin düzenlenmesi kaliteli bir denetime olan ihtiyacı gündeme getirmiştir. Denetçilerin, bağımsız olmaları denetimin etkinliğini olumlu yönde etkilemektedir. Denetimin etkinliğine katkı sunan etkenlerden birisi de denetçilerin iyi bir mesleki eğitimden geçmeleridir. Bu çalışmanın amacı; özel sektörde denetim yapan bağımsız denetçiler ile kamu sektöründe denetim yapan Sayıştay denetçilerinin mesleki eğitim sürecini araştırmaktır. Bu iki denetçi grubunun aldıkları mesleki eğitimlerin mukayese edilmesi bu çalışmanın en önemli çıktılarından. Bu çalışmada doküman tarama yöntemi kullanılmıştır. Bu çerçevede iki kanun, bir kanun hükmünde kararname, iki yönetmelik ve bir tebliğ kapsamlı olarak incelenmiştir. Sayıştay denetçiliği ve bağımsız denetçilik 9 başlıkta mukayese edilmiş, benzer ve farklı yönleri irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay denetçisi, bağımsız denetçi, mesleki eğitim, dış denetim

A Comparative Study on Vocational Training Processes of Independent Auditors and Court Auditors

*

Abstract

Using public resources effectively, economically and efficiently is one of the most important duty of state. In addition, financial statements reliability of private companies is critical for investors, decision makers and third parties. Corruption and fraudulent documents in the public and private sectors have brought up the need for quality audit in recent years. The fact that the auditors are independent affects the effectiveness of the audit positively. One of the factors contributing to the effectiveness audit is that the auditors are professionally trained. The purpose of this study is to investigate vocational education process of independent and Court auditors who conduct audits in the public sector and private sector. One of the most important outputs of this study is comparison of the vocational trainings of these two groups of auditors. In this study, document scanning method has been used. Within this scope two laws, one decree law, two regulations and one communiqué have been examined extensively. Independent auditing and Court auditing have been compared in 9 different headings and examined similar and different aspects.

Keywords: *Court auditor, independent auditors, vocational training, external auditing*

Giriş

Bir ülke ekonomisinin gelişmesine birçok unsur etkide bulunmaktadır. Ancak en önemlileri ise sağlam bir muhasebe ve etkin bir denetim mekanizmasıdır (Erdoğan, 2002, s.51-63). Denetim, muhasebeyi tamamlayıcı bir kavram olmasının yanında kamu ve özel sektör açısından da önemli bir konuma sahiptir. Son dönemlerde, artan yolsuzluklar ve muhasebe hileleri denetimde etkinliğin önemini ortaya koymuştur (Özçelik, Şenol, Aktürk, 2014, s.55-72). Denetimin bağımsız olması denetim sürecini, denetlenen kurumun etkisinden büyük oranda korumaktadır. Zira iç denetim, denetlenen kurumlara bir takım inisiyatifler sunması nedeniyle bütünüyle objektif olamayabilir. Bu sebeple dış denetim, ilgili kurum ve kuruluşun denetlenmesi sürecinin en önemli parçası olarak görülmektedir.

Türkiye'de özel ve kamu sektöründe farklı isimlerde birçok denetim yapılmaktadır. Bu denetimlerin bir kısmı kurumların kendi iç dinamikleri ile yaptıkları denetimlerdir. Bir kısım denetimler ise denetlenen kurumlar ile bir ilişkisi bulunmayan ve bağımsız olarak yapılan denetimlerdir. İkinci kısım denetimler, dış denetim veya bağımsız denetim şeklinde ifade edilmektedir. Kamu sektöründe dış denetim yapmakla yetkili tek kurum Sayıştay'dır. Sayıştay kamu idarelerini; hesap verilebilirlik ve mali saydamlık ilkeleri çerçevesinde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmaları konusunda denetlemektedir. Sayıştay denetimi, Sayıştay denetçileri eliyle yapılmaktadır. Özel sektörde dış denetim özelliğine sahip iki denetim türü bulunmaktadır. İlki Maliye Bakanlığının yaptığı vergi incelemesidir. Vergi incelemesi veya vergi denetimi tamamen vergi kaçak ve kayıplarının önlenmesi amacıyla yapılmaktadır. Diğeri ise devletin yetkilendirdiği bağımsız denetçiler tarafından yapılmakta ve bağımsız denetim olarak tanımlanmaktadır.

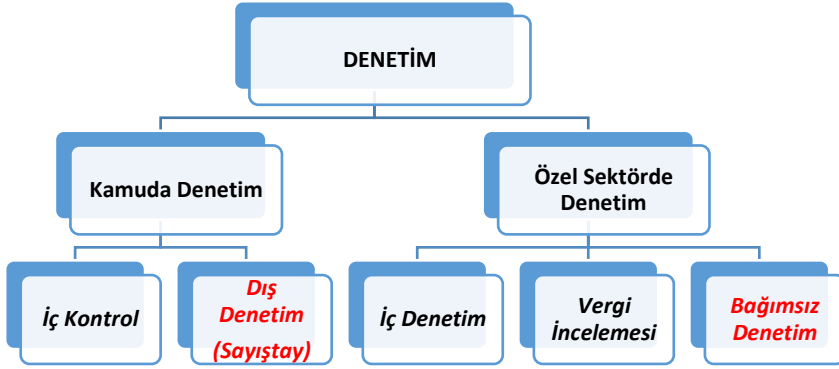
1. Türkiye'de Denetim Konusuna Genel Bir Bakış

"Türkiye'de denetim" konusunda literatürde bazı sınıflandırmalar bulunmaktadır. Ancak bu çalışmanın konusu gereği, denetim konusu kamu ve özel sektörde denetim tasnif edilmiştir. Şekil 1'de denetim konusunun,

Türkiye'de nasıl ele alındığı ifade edilmiştir. Buna göre, kamuda denetimin iki unsuru bulunmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu incelendiğinde bu iki unsurun "iç kontrol" ve "dış denetim" olduğu görülmektedir. Mevzuata göre iç kontrol; iç denetim ve ön mali kontrolden oluşmaktadır ve genel olarak kamu kaynaklarının sarfından önce yapılmaktadır. Kamuda dış denetim konusunda tek yetkili organ Sayıştay'dır. Kamunun bağımsız denetimi ise Sayıştay'ın yaptığı dış denetimdir.

Özel sektörde denetimin 3 ayağı bulunmaktadır. Bunlardan ilki kurumların kendi iç dinamikleri kapsamında yine kendi uzman ekibi tarafından yapılan iç denetimdir. İkinci denetim türü ise Maliye Bakanlığı tarafından yapılan vergi incelemesidir. Vergi incelemesi vergi kaçaklarının azaltılması için yapılan bir denetim çeşididir. Bağımsız denetim ise belli şartları sağlayan özel kurumların mali ve finansal açıdan, bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimdir.

Şekil 1. Türkiye'de Denetim



Kaynak: (Kartal, 2013:8-36)

Bu çalışmanın bundan sonraki kısımlarında Sayıştay denetimi ile bağımsız denetim ele alınmıştır. Zira bu iki denetim kamu ve özel sektörde yapılan dış denetimlerdir. İkisi de belli konularda ortak özelliklere sahiptir.

2. Literatür Taraması

Denetimin etkinliğinin artmasında birçok faktör etkiye sahiptir. Bu faktörlerden birisi de denetçinin mesleki anlamda aldığı eğitim ve yeterliliğidir. Oktay (2013), yaptığı çalışmada kaliteli bir bağımsız denetimde olması gereken özellikleri irdelemiştir. Mesleki yeterlilik ile kaliteli bir bağımsız denetim arasında doğru orantılı bir ilişki olduğu ifade edilmiştir. Zira denetçinin mesleki yetersizliği denetimin başarısızlığına yol açmaktadır (Kayrak, 2015). Bu sebeple bağımsız denetçilerin, denetçilik öncesi iyi bir eğitime tabi tutulması ve sonraki yıllarda bu eğitimin belirli aralıklarla sürdürülmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada literatürün özellikle yöntemsel kısmı "Sayıştay Denetçiliğinde Mesleki Eğitim ve Yeterlilik" ve "Bağımsız Denetçilikte Mesleki Eğitim ve Yeterlilik" özelinde taranmıştır. Ancak bu konularda yapılmış çalışma sayısının oldukça az olduğu görülmüştür. Özellikle ulusal literatürde denetçilik konusuna mesleki eğitim ve yeterlilik açısından bakılamamıştır. Türkiye'de bağımsız denetçi ve Sayıştay denetçileri arasında mukayeseli bir çalışmaya rastlanılamamıştır. Tablo 'da bu konularda yapılan çalışmaların 4N 1K literatür tarama modeline göre analizi yer almaktadır.

Tablo 1. Yöntemsel Literatür

Yazar	Tarih	Çalışmanın Amacı	Yöntem	Sonuç
<u>Ersoy A., Uyar S. Ve Cengiz, E.</u>	2009	Bu çalışmada amaç, 8 numaralı IES: Profesyonel Denetçiler İçin Gerekli Yeterlilik Şartları Standardını irdelemektir.	* Belge tarama * 8 numaralı IES	Türkiye'de bağımsız denetçi mesleki eğitim konusunda yapılan düzenlemelerin IES 8'e uygun olduğu ancak halen bazı eksikliklerin olduğu görülmüştür.
Durmuş, A., Senal, S., ve Hayrettin, U.	2011	* Bağımsız denetim şirketlerinin, bağımsız denetimin kalitesindeki etkisini tespit etmektir.	* Anket * 94 bağımsız denetim şirketi seçilmiştir.	Denetim şirketlerinin personellerine gerekli eğitimi verdikleri ancak denetim standartları konusunda yetersiz oldukları gözlemlenmiştir.

Çankaya F. ve Dinç E.	2012	* Çalışmanın amacı, finansal raporlama standartlarının uygulamasında başarıyı etkileyen faktörleri ortaya koymaktır. * Örneklem : İstanbul'daki 51 denetim şirketinden 143 bağımsız denetçi	* Anket * Yapısal Eşitlik Modeli * 5 faktör - Sosyal kültürel - Ekonomik - Eğitim - Dış Çevre - Standartların yalınlığı	Sosyal ve kültürel faktörler ile uygulama başarısı arasında ters ilişkinin olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca muhasebe alışkanlıklarının standartlara uyumu zorlaştırdığı görülmüştür.
Kandemir T ve Akbulut H.	2013	* Bu çalışmanın amacı; bağımsız denetiminin etkin olarak uygulanabilmesinde denetim komitesinin rolünü tespit edebilmektir.	* Anket * Regresyon Analizi	Denetimden sorumlu birim işletmede iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin kurulmasında çaba göstermektedir.
Parlak M. ve Parlak Z.	2014	* Çalışmanın amacı Sayıştay denetçilerinin , dış denetim ile ilgilerini algılarını ortaya koymaktır.	* Anket * Faktör Analizi	Sayıştay denetçilerin, dış denetim konusunda pozitif, katkıya yönelik, faydalı olma düşüncesinde, kaliteli hizmet üretilmesinin ve sorumluluklarının bilincinde oldukları görülmüştür.
Sağlar, J., ve Yüce, D.	2015	Çalışmanın amacı bağımsız denetçi adaylarının KGG'dan beklentilerini ortaya koymaktır.	* Anket * Adana'da faaliyet gösteren 184 SMMM	Mesleki eğitim görevinin (TÜRMOB) tarafından yapılması diğer görevlerin KGG tarafından yapılması gerektiği sonucu çıkmıştır.
Tanç, A., ve Gümrah, A.	2016	Çalışmanın amacı Türkiye'deki bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporları kapsamında sürekli eğitim politikaları hakkında durum tespiti yapmak	* Belge Tarama * 69 adet şeffaflık raporu	Bağımsız denetim şirketlerinin sürekli mesleki eğitimin önemini tam olarak kavrayamadıkları tespit edilmiştir.

3. Amaç ve Yöntem

Bu çalışma Türkiye'de kamu ve özel sektörde bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilmiş denetçilerin mesleki eğitim süreçlerini konu edinmektedir. Çalışmanın temel amacı; kamu sektöründe Sayıştay denetçilerinin, özel sektörde bağımsız denetçilerin aldıkları mesleki eğitimin mukayese edilmesidir. Çalışmada doküman tarama yöntemi kullanılmıştır. Bu kapsamda; Türk Ticaret Kanunu, Sayıştay Kanunu, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Sayıştay Denetçi Yardımcılığı Yönetmeliği, Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

4. Bulgular

Sayıştay'da görevli denetçiler ve bağımsız denetçiler hakkında bazı sayısal bilgilere yer verilmiştir. Bağımsız denetçilerin bir kısmı bağımsız denetim şirketlerinin bünyesinde bulunurken, diğer kısmı ise şirketlere tabi bulunmamaktadır.



419 uzman denetçi, 210 baş denetçi, 89 denetçi ve 41 denetçi yardımcısı olmak üzere 2016 yılı sonu itibariyle toplam 759 Sayıştay denetçisi faaliyet göstermektedir.¹ 2016 yılı sonunda 16.416 bağımsız denetçi bulunmaktadır. Bu denetçilerden 2.974'ü yeminli mali müşavir iken, 13.442'si ise serbest muhasebeci mali müşavir olarak faaliyette bulunmaktadır. 2016

¹ [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/2016_FAALİYET_RAPORU\(1\).pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/2016_FAALİYET_RAPORU(1).pdf) (Erişim Tarihi: 17.02.2018)

yılı sonunda 235 bağımsız denetim şirketinin aktif olmasının yanında, şirketlerde çalışan bağımsız denetçi sayısı da 2.603'tür.²

4.1. Kamuda Dış Denetim (Sayıştay Denetimi)

Kamuda dış denetim kavramı, uluslararası literatürde yüksek denetim şeklinde ifade edilmektedir (Akyel, 2010, s.7). Yüksek denetim, devletin en üst düzey kamu denetimini icra eden kurum tarafından yapılmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştay'ın görev ve yetkilerinin yanında kamuda dış denetim ve Sayıştay denetçileri hakkında ayrıntılı bilgiler içermektedir. Bu kanuna göre kamuda dış denetim yapmakla yetkili tek kurum Sayıştay'dır. Kanun gereği Sayıştay aşağıda belirtilen iki temel denetimi yapmakla yetkilidir.

* Düzenlilik denetimi

- Mali denetim

- Uygunluk denetimi

* Performans denetimi

Sayıştay denetiminin hangi amaçları gerçekleştirmek için yapılacağı, kanununun 34. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir.

- *Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması,*
- *Kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması,*
- *Kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi,*
- *Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması,*

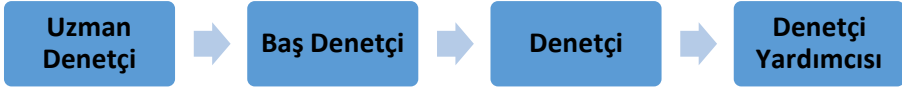
Sayıştay, bütçe hakkı gereği tüm kamu kurumlarının mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu kapsamında denetler ve

²http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2016.pdf (Erişim Tarihi: 17.02.2018)

Türkiye Büyük Millet Meclisini bilgilendirir. Bu bilgilendirme Genel Uygunluk Bildirimini TBMM'ye sunmak suretiyle yapılmaktadır. Sayıştay yaptığı bu faaliyette bağımsızdır.

4.1.1. Sayıştay Denetçiliği Süreci

Sayıştay denetimi Sayıştay denetçileri tarafından yapılmaktadır. Sayıştay denetçisi kanunun 2. maddesinde; "Uzman denetçi, baş denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı" olmak üzere 4 denetçiden oluştuğu ifade edilmektedir.



Başka bir ifade ile Sayıştay denetçiliğinin 4 aşaması bulunmaktadır. Sayıştay denetçiliği süreci, denetçi yardımcılığından başlayıp uzman denetçiliğe kadar gitmektedir. 2017 yılında Resmi Gazetede yayınlanıp yürürlüğe giren Sayıştay Denetçi Yardımcılığı Yönetmeliği, bu sürecin ilk aşamasının denetçi yardımcılığı olduğunu göstermektedir. Yönetmeliğin 2. bölümünde denetçi yardımcılığı sınavına girebilecek kişilerin hangi özelliklere sahip olmaları gerektiği bulunmaktadır. Ancak çalışmanın konusu gereği yalnızca mesleki eğitim ve yeterlilikleri ile ilgili kısımlar konu edilmiştir. Buna göre sınava girecek adayların; "hukuk, siyasi bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından kabul edilen yurt içi veya yurt dışındaki en az dört yıllık fakülte veya yüksekokullardan birini bitirmiş olmak" şartını haiz olmaları gerekmektedir.

4.1.1.1. Sayıştay Denetçi Yardımcılığı Eleme Sınavı

Eğitim anlamında yukarıda ifade edilen şartı sağlayanlar eleme sınavına girebilmektedirler. Eleme sınavı test usulüne göre yapılmaktadır. Sorular genel kültür, genel yetenek ve alan bilgisinden oluşmaktadır. İktisat, maliye, hukuk ve muhasebe soruları ise alan bilgisi kısmında sorulmaktadır.

Tablo 2. Eleme Sınavı

Soru Alanları	% Dağılımı
Genel Kültür	10
Genel Yetenek	10
İktisat	20
Maliye	20
Hukuk	20
Muhasebe	20

Kaynak: Sayıştay Denetçi Yardımcılığı Yönetmeliği

Tablo 1'de denetçi yardımcılığı sınavında sorulacak soruların dağılımları yer almaktadır. İktisat, Maliye, Hukuk ve Muhasebe derslerinin ağırlıkları %20'dir. Yani alan bilgisi dersleri toplamda % 80'lik bir ağırlığa sahiptir. Genel kültür % 10 ve genel yetenek % 10'luk ağırlığa sahiptir.

4.1.1.2. Sayıştay Denetçi Yardımcılığı Yazılı Sınavı

Eleme sınavında başarılı olanlar yazılı sınava girmeye hak kazanırlar. Yazılı sınav klasik usule göre yapılmaktadır. Klasik sınavda 5 gruptan sorular yöneltilmektedir.

Tablo 3. Yazılı Sınav

Hukuk Grubu	- Anayasa Hukuku - İdare Hukuku - Medeni Hukuk - Borçlar Hukuku
Maliye Grubu	- Maliye Teorisi - Maliye Politikası - Bütçe - Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi
İktisat Grubu	- İktisat Teorisi - Mikro İktisat - Makro İktisat - İktisat Politikası - Para, Banka, Kredi
Kompozisyon	
Seçimlik Grup	- Ticaret Hukuku veya - Muhasebe

Kaynak: Sayıştay Denetçi Yardımcılığı Yönetmeliği

Yazılı sınavdan 100 üzerinden 70 puan alan her aday başarılı sayılmaktadır. Ancak mülakat sınavına, ilana çıkılan kadro sayısının 5 katı kadar aday çağırılmaktadır.

4.1.1.3. Sayıştay Denetçiliği Mülakat Sınavı

Mülakat sınavında adaylar 5 önemli kıstas üzerinden değerlendirmeye tabi tutulur. Bu kıstaslar şunlardır;

- *Bir konuyu kavrayıp özetleme, ifade yeteneği ve muhakeme gücü,*
- *Liyakati, temsil kabiliyeti, davranış ve tepkilerinin mesleğe uygunluğu,*
- *Özgüveni, ikna kabiliyeti ve inandırıcılığı,*
- *Genel yetenek ve genel kültürü,*
- *Bilimsel ve teknolojik gelişmelere açıklığı,*

Adaylara her bir kıstastan ayrı puan verilir. Mülakatta başarı notu en az 70 puan olmalıdır.

4.1.2. Sayıştay Denetçi Yardımcılığında Mesleki Eğitim ve Staj

Denetçi yardımcılığından önce denetçi yardımcısı adaylığı süreci bulunmaktadır. Yönetmeliğin 11. maddesinde bu ayırım anlatılmıştır. Denetçi yardımcısı adaylığı en az 1 yıl, en çok 2 yıldır. Denetçi yardımcılığının süresi ise en az 2 yıl, en çok 3 yıldır. Bu adaylık ve denetçi yardımcılığındaki mesleki eğitim ve stajın 6 temel hedefi bulunmaktadır.

- *Denetimin temel kavramlarını, Türk denetim sistemini, Sayıştay denetiminin ve yargılamasının örgütsel yapılanması ile işleyiş özelliklerini öğretmek ve denetim kültürünü kazandırmak.*
- *Denetim görevinin yerine getirilmesi için gerekli bilgi ve beceriyi kazandırmak.*
- *Kamu mali yönetiminin işleyişi ve denetimine ilişkin mevzuatın özümsemesini sağlamak.*
- *Yazışma kuralları ile rapor yazımına ilişkin beceri kazandırmak.*
- *Mesleğin gerektirdiği etik değerlere sahip, vakarlı ve şerefli kişiler yetiştirmek.*
- *Çalışma disiplini ve ekip çalışması alışkanlığını kazandırmak.*

Tablo 4. Mesleki Eğitim ve Staj Faaliyetleri

Mesleki Eğitim	<p><u>Ana Tema</u></p> <ul style="list-style-type: none">- Sayıştayı tanıma ve meslektaşlarla tanışmayı amaçlayan kısa süreli bir uyum programı düzenlenir.- Mesleğin temel esaslarının öğretilmesini içeren dersler okutulur.- Mesleki ve kişisel kapasiteyi geliştirici alanlarda eğitimler, konferanslar ve seminerler düzenlenir.- Ders ve seminer konularına ilişkin müfredat çalışmaları Yönerge ile düzenlenir. <p><u>Eğitim Konuları</u></p> <ol style="list-style-type: none">Türk Sayıştayı ve sayıştaylar.Kamu mali yönetimi.Muhasebe ve mali tablolar analizi.Denetim metot ve teknikleri.Hukuk metodolojisi.İhale ve hakediş mevzuatı.Kamu personel rejimi.Gelir mevzuatı.
Staj	<ul style="list-style-type: none">- Sayıştay denetim grupları ve raportörlük çalışmalarının yerinde incelenmesi amacıyla kısa süreli programlar düzenlenir.- Kamu kurum ve kuruluşlarını tanımak ve faaliyetlerini yerinde gözlemlemek amacıyla ziyaretler gerçekleştirilir.- Hazırlanan özel amaçlı inceleme ve denetim programları çerçevesinde denetçi refakatinde çalışılır.

Kaynak: Sayıştay Denetçi Yardımcılığı Yönetmeliği

Tablo 3'te denet yardımcı adayları ve denetçi yardımcıları için verilecek mesleki eğitim ve stajın içeriği hakkında bilgiler bulunmaktadır. Mesleki eğitim; derslerin verilmesi, konferans ve seminerlerin düzenlenmesini kapsamaktadır. Adayın denetçi gözetiminde çalışmasının yanında bir takım ziyaretlerin yapılması ve kısa süreli programların düzenlenmesi staj esnasında yapılan faaliyetlerdir.

4.1.3. Sayıştay Denetçiliği Yeterlilik Sınavı ve Denetçiliğe Atanma

Mesleki eğitim ve staj sonunda aday Tablo 3'te isimleri geçen eğitim konularının her birisi için yazılı olarak yeterlilik sınavına tabi tutulur. Staj kapsamında düzenlenen faaliyetlerden dolayı ayrıca bir uygulama sınavına girmek zorundadır. Her bir sınav notu en az 60 olmalı iken

sınavların aritmetik ortalaması ise en az 70 olmalıdır. Adaylar için gerekli durumlarda bütünlüme ve mazeret sınav hakları da vardır. Bu sınavları başarı ile geçen her bir aday, denetçiliğe atanmaktadır.

4.2. Türkiye'de Bağımsız Denetim

Mali tablolarda açıklanan bilgilerin güvenilir olmaması karar alıcılar ve üçüncü kişiler için istenen bir durum değildir (Dönmez ve Ersoy, 2006, s.69-91). Mali tablolara ilişkin bilgilerin net ve güvenilir olmaması beraberinde bazı önlemleri de getirmektedir. Bu önlemlerin içinde en iyisi ve yaygını ise mali tablolara ait bilgilerin bağımsız ve güvenilir bir kişi tarafından denetlenmesidir. Uluslararası muhasebe dünyasında yaşanan problemler bağımsız denetim müessesesinin lüzumlu kılmasıdır. Bağımsız denetim; mali tabloların güvenilirliklerini belirleyen ve bunu rapora döken bir faaliyettir (Erdoğan, 2002, s.59). Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 4. maddesinde " *Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması*" şeklinde tanımlanmaktadır.

Türkiye'de bağımsız denetim, bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır. Bağımsız denetçilere denetleme yetkisi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından verilmektedir. Bağımsız denetimin en temel yasal dayanakları şu şekildedir;

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (2011)
- Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (2011)
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012)

4.2.1. Bağımsız Denetçilik ve Yetkilendirme Süreci

Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre bağımsız denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali

Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilen kişilerdir. Esasen bu tanım genel anlamda kimlerin bağımsız denetçi olacağını da içermektedir. Bağımsız denetçiler, ruhsatını almış serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler arasından yetkilendirilmektedir. Bağımsız denetçilikte 4 ayrı unvan bulunmaktadır. Bu unvanlar sırasıyla; denetçi yardımcısı, denetçi, kıdemli denetçi ve baş denetçidir.

Yönetmeliğin 14. maddesinde bağımsız denetçi olmanın genel şartları belirtilmektedir. Buna göre yetkilendirilmek isteyenlerin; "*hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasi bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması*" gerekmektedir.

4.2.1.1. Uygulamalı Mesleki Eğitim (Bağımsız Denetçi Yardımcılığı)

Uygulamalı Mesleki Eğitim süreci ilgili yönetmeliğin 15. maddesinde konu edilmektedir. Ayrıca "Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliğinde bu konu ayrıntı ile düzenlenmiştir. Bağımsız denetçi olmak isteyenlerin uygulamalı mesleki eğitim sürecini tamamlamaları gerekmektedir. Uygulamalı mesleki eğitim, denetim üstlenen bağımsız denetçi yanında veya bağımsız denetim kuruluşu bünyesinde en az 3 yıl süre ile alınmalıdır. En az 15 yıl mesleki tecrübesi olanlar için bu şart aranmaz. Adaylar, uygulamalı mesleki eğitim aldıkları esnada denetçi yardımcısı sayılmakta ve denetçi nezaretinde bulunmaktadırlar. Denetçi, eğitim esnasında her türlü tedbiri almakla yetkilidir.

4.2.1.2. Bağımsız Denetçilik Sınavı

Yönetmeliğin 16. maddesinde ise denetçilik konusu irdelenmektedir. Denetçi yardımcılığını başarı ile bitirenler denetçilik sınavına girmeye hak kazanırlar. Denetçilik sınavı KGK tarafından yapılmaktadır. Bu sınavda

adayın, uygulamalı mesleki eğitim sırasında edindiği teorik ve uygulamalı bilgiler ölçülür.

Tablo 5. Bağımsız Denetçiliği Sınav Konuları

Muhasebe	- Genel Muhasebe, - Maliyet Muhasebesi - Yönetim Muhasebesi
Muhasebe Standartları	- Türkiye Muhasebe Standartları, - Yıllık ve Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Mevzuatta Yer Alan Düzenlemeler ve Standartlar
Kurumsal Yönetim İlkeleri Finansal Yönetim	
Denetim	- Türkiye Denetim Standartları - Mesleki Etik Kuralları - Bağımsızlık - Risk Yönetimi - İç Kontrol ve Denetimle İlgili Diğer Mevzuat
Genel Hukuk	- Ticaret Hukuku - Borçlar Hukuku - İcra ve İflas Hukuku - Medeni Hukuk - Vergi Hukuku - Sosyal Güvenlik Mevzuatı - İdare Hukuku
Genel Finans	- Sermaye piyasası - Bankacılık - Sigortacılık - Özel Emeklilik Mevzuatı

Kaynak: Bağımsız Denetim Yönetmeliği

Tablo 4'te bağımsız denetçiliği sınav konuları yer almaktadır. Aday; muhasebe, muhasebe standartları, kurumsal yönetim ilkeleri, finansal yönetim, denetim, genel hukuk ve genel finans konularından sınava tabi tutulacaktır. Temel alandan yetkilendirilmek isteyen adaylar Genel Finans kısmından sınava girmez. Ancak sermaye piyasası, bankacılık ve sigortacılık alanından yetkilendirilmek isteyen adaylar ayrıca Genel Finans kısmından da sınava tabi tutulurlar. Bu sınavlardan başarılı olanlar bağımsız denetçi unvanını almaya hak kazanırlar.

4.2.1.3. Bağımsız Denetçilikte Sürekli Eğitim

Bağımsız denetim konusunda önemli bir tebliğ de "Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği" olarak önem arz etmektedir. Bu tebliğde sürekli eğitim, bağımsız denetçi unvanı aldıktan sonra bağımsız denetçilerin etik kurallara uygun ve yüksek kalitede bağımsız denetim hizmeti sunmaları amacı ile mesleki bilgi ve becerilerinin ihtiyaç duyulan seviyede tutulmasına ve geliştirilmesine yönelik sunulan bir eğitim olarak tanımlanmaktadır.

Tablo 6. Bağımsız Denetçilikte Sürekli Eğitim Konuları

Temel Mesleki Konular	- muhasebe - denetim - etik kurallar - finans - kurumsal yönetim
Destekleyici Konular	- Mesleki gelişime katkı sağlayacak diğer konular ile kişisel gelişime katkı sağlayacak konuları

Kaynak: Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği

Sürekli eğitim konuları, temel mesleki konular ve destekleyici konular olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Eğitim yöntemleri ise; yüz yüze eğitim, uzaktan eğitim, işbaşı eğitimi, akademik çalışmalar ve diğer eğitim faaliyetleridir.

4.3. İki Denetçilik Sürecinin Mukayese Edilmesi

Sayıştay denetçiliği kamusal bir memurluk unvanıdır. Denetçilik unvanı kamu idaresi tarafından verilmektedir. Bağımsız denetçilik ise serbest meslek unvanıdır. Bağımsız denetçilik unvanı ise bir kamu kurumu olan KGK tarafından verilmektedir. Netice olarak her iki unvanda kamu otoriteleri tarafından verilmektedir. Tablo 6'da Sayıştay denetçiliği ve bağımsız denetçilik arasındaki benzerlikler ve farklar konu edinilmiştir.

Tablo 7. Sayıştay Denetçiliği ve Bağımsız Denetçiliğin Mukayese Edilmesi

	Sayıştay Denetçiliği	Bağımsız Denetçilik
1	Tüm kamu kurumlarının mali denetimini kapsar.	Belirli şartlara sahip özel şirketlerin mali tablolarının denetimini kapsar.
2	Kamusal kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması için yapılır.	Mali tabloların güvenilirliğini arttırmak amacıyla yapılır.
3	Hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülte ve yüksekokul mezunu olma şartı vardır.	Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokul mezunu olma şartı vardır.
4	Unvanlar sırasıyla; denetçi yardımcılığı, denetçi, baş denetçi, uzman denetçi olmak üzere 4 çeşittir.	Unvanlar sırasıyla; denetçi yardımcılığı, denetçi, kıdemli denetçi, baş denetçi olmak üzere 4 çeşittir.
5	İlgili bölümlerden mezun olmuş adaylar arasında denetçi yardımcılığı eleme sınavı yapılmaktadır. Genel yetenek, genel kültür, iktisat, maliye, hukuk ve muhasebe alanlarından sorular bulunmaktadır. (KPSS A Grubu Sınavı)	Denetçi yardımcılığı sınavı yoktur. Uygulamalı mesleki eğitim esnasında aday, denetçi yardımcısı sayılır. Denetçiler yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından belirlenir.
6	Eleme sınavından sonra yazılı bir denetçi yardımcılığı sınavı yapılır. Sınav konuları; hukuk, maliye, iktisat, kompozisyon ve seçimlik grubudur.	Yazılı denetçi yardımcılığı sınavı yoktur. Uygulamalı mesleki eğitim, görev üstlenen bir bağımsız denetçi veya bağımsız denetim şirketinin bünyesinde yapılır. 15 yıl mesleki tecrübesi olanlar için mesleki eğitim şartı aranmaz.
7	Yazılı sınavdan sonra denetçi yardımcılığı için mülakat yapılmaktadır. Mülakattan sonra seçilenler denetçi yardımcısı adayı unvanı almaktadırlar.	Denetçi yardımcılığı için mülakat şartı yoktur.
8	Denetçi yardımcılığı adaylığı mesleki eğitim ve staj olarak kabul edilmektedir. En az 1 yıl, en fazla 2 yıl sürmektedir. Denetçi yardımcılığı ise en az 2, en çok 3 yıldır.	Denetçi yardımcıları yukarıda bahsedildiği gibi uygulamalı mesleki eğitime tabi tutulurlar. Uygulamalı mesleki eğitim en az 3 yıl olmalıdır.
9	Mesleki eğitim ve staj sonunda denetçi adayı 8 alandan yazılı sınava tabi tutulur. Ayrıca staj sonunda uygulamalı bir sınava daha girer. Bu sınavları geçen adaylar Sayıştay denetçiliğine atanmaya hak kazanır.	Uygulamalı mesleki eğitimi başarı ile tamamlayan denetçi adayları, 6 alandan yazılı sınava tabi tutulur. Bu sınavlardan başarılı olan adaylar denetçi olmaya hak kazanırlar.

Kaynak: Tarafımızca derlenmiştir.

Yukarıdaki tabloda 9 kriterde iki farklı denetçilik unvanları mukayese edilmiştir. Buna göre Sayıştay denetimi sadece kamu kurumlarını kapsamakta, bağımsız denetim ise sadece özel kurumları kapsamaktadır.

Ayrıca Sayıştay denetiminde temel amaç kamu kaynaklarının sarfında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ilkelerini uygulamaktır. Bağımsız denetimde temel amaç mali tabloların güvenilirliğini sağlamaktır. Denetçi olabilmek için iki unvan için de benzer bölümlerden mezun olma şartı aranmaktadır. Bir başka önemli benzerlik denetçi unvanlarında görülmektedir. Dikkat çeken farklılıklardan birisi de Sayıştay denetçiliğinde, denetçi yardımcı adaylığı ve denetçi yardımcılığı süreçlerinin bulunması ve denetçi yardımcılığı sınavında bir test sınavı, bir yazılı sınav ve bir de mülakatın olmasıdır. Bağımsız denetçilikte, denetçilik sınavına kadar bir sınav bulunmamaktadır. İki denetçilik unvanında da mesleki eğitim dönemi bulunmakta ve çoğu konularda benzerlik göstermektedirler.

5. Sonuç

Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılabilmesinin şartlarından birisi etkin ve kapsamlı bir denetim sistemidir. Denetimin etkin olabilmesi için denetimi yapan kişi ve kurumların bağımsız hareket edebilmesi gerekmektedir. Bunun yanında; karar alıcılar, yatırımcılar ve üçüncü kişiler için ise özel şirketlerin mali tablolarının güvenilirliği önem arz etmektedir. Zira özel şirketlerin bünyesinde meydana gelen muhasebe hileleri, yatırımcıların ve kredi kuruluşlarının güvenlerini zedelemekte ve bağımsız denetimin önemini gündeme getirmektedir. Kamuda Sayıştay denetçileri, özel sektörde bağımsız denetçiler dış denetim yapmakla yetkilendirilmişlerdir.

Bu çalışmada, Sayıştay denetçileri ile bağımsız denetçilerin mesleki eğitim süreçleri araştırılmıştır. Sayıştay Kanunu ile Sayıştay Denetçi Yardımcılığı Yönetmeliği incelenmiş, Sayıştay denetçisinin hangi eğitim aşamalarından geçtiği tespit edilmiştir. Diğer taraftan; Türk Ticaret Kanunu, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Bağımsız denetçi olabilmenin şartları ve aşamaları irdelenmiştir. Çalışmanın sonunda, Sayıştay denetçileri ile bağımsız denetçilerin mesleki eğitim süreci mukayese

edilmiştir. Buna göre iki denetçi unvanının bazı konularda benzerlik gösterdiği, bazı konularda ise önemli farklılıkları olduğu görülmüştür.

EXTENDED ABSTRACT

**A Comparative Study on Vocational Training
Processes of Independent Auditors and Court
Auditors**

*

Ahmet Coşkun- Murat Aydın

Uşak University

There are many factors that influence the development of a country's economy. However, the most important is a robust accounting and an effective audit mechanism. In addition to being a complementary concept in accounting, auditing has an important role in the public and private sectors. In recent years, increasing corruption and accounting fraud have revealed the importance of auditing effectiveness. Independent auditing largely protects the audit process from impact of the audited public administration. Internal audit may not be objective because it offers some initiatives to the audited institutions. For this reason, external audit is seen as the most important part of the audit process of the relevant institution and organization.

In Turkey, many audits are carried out in different names in private and public sectors. Some of these audits are the internal dynamics of the institutions. Some audits are independent audits that are not related to the audited public institutions. The second part is expressed as external audit or independent audit. The only institution authorized by external audit in the public sector is the Turkish Court of Accounts. The Turkish Court of Accounts audits public administrations for effective, economic and efficient use of public resources within the framework of the principles of accountability and fiscal transparency. Auditing of Turkish Court of Account is done by commissioner of audits. In private sector, there are two types of external audit. The first one is a tax auditing, it is done by the Ministry of Finance. Tax auditing is carried out in order to prevent tax evasion and public loss. Second one is conducted by independent auditors authorised by the state and it is named as independent audit.

The reliability of the information described in the financial statements is desirable for decision-makers and third parties. The fact that the information on the financial statements is not clear and reliable brings with it some measures. The best and the most common of these measures is the auditing of the financial statements by independent and reliable person. The problems experienced in the international accounting world have been required by the independent audit institution. Independent audit is an activity that determines the reliability of financial statements.

This study mentions vocational training process of independent auditors in public and private sector in Turkey. The main purpose of the study; the comparison of professional education of public auditors in the public sector and independent auditors in the private sector. In this study, the professional training processes of the auditors of the Turkish Court of Account and independent auditors were also investigated. Document scanning method has been used in the study. In this context; The Turkish Code of Commerce, the Law on the Court of Auditors, the Decree-Law on the Organization and Duties of the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority, the Auditor Assistant Regulation, the Independent Auditing Regulation and the Continuing Education Communiqué for Independent Auditors are examined in detail.

In this study, especially the methodological part of the literature has been searched for "Vocational Training and Qualification in the Supreme Court of Auditors" and "Vocational Training and Qualification in Independent Auditing". However, the number of studies conducted on these subjects has been found to be quite low. Especially in the national literature, the subject of auditing has not been examined in terms of vocational education and qualification. Comparative between the independent auditor and The Turkish Court of Accounts auditors have not seen a study in Turkey.

In the study, some numerical information is given about auditors and independent auditors. Some of the independent auditors are within the company and others are not subject to the company. Auditors of the The Turkish Court of Accounts consist of senior auditors, lead auditors, auditors and auditor assistants. In 2016 a total of 759 auditors including 419 senior auditors, 210 lead auditors, 89 auditors and 41 assistant auditors,

were employed. There are 16,416 independent auditors at the end of 2016. One of these auditors is a sworn-in certified public accountant, while 13.442 are acting as a Certified Public Accountant. At the end of 2016, 235 independent auditors are active, while the number of independent auditors working in the companies is 2.603. The audit of the court of accounts is carried out by the auditors of the court of accounts.. The authority to audit the independent auditors is granted by the public oversight, accounting and Auditing Standards Institution (KKK).

At the end of the study, the professional education process of the independent auditors and commissioner of audits has been compared in 9 criteria. Accordingly, two auditor titles have similarities in some subjects and some of them have significant differences. The audit of the Court of Accounts covers only the public institutions and the independent audit only covers private institutions. In addition, the main purpose of the audit of the Court of Accounts is to implement the principles of economy, efficiency and efficiency in the use of public resources. The main objective of the independent audit is to ensure the reliability of the financial statements. In order to become an auditor, graduates of similar departments are required for both titles. Another important similarity is seen in auditor titles. One of the notable differences is the existence of auditor assistant nominee and assistant auditor processes in the audit office of the TCA and a test exam, a written exam and an interview in the assistant auditor exam. There is no examination in the independent auditor until the exam. In the title of two auditors, there is a vocational training period and they are similar in most subjects.

Kaynakça/References

Akyel, R. (2010). yönetimde iç kontrol iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarının birbirleri ile ilişkileri ve Türk kamu yönetiminde uygulanmalarının değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 1-22.

Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği
Bağımsız Denetim Yönetmeliği

- Çankaya, F., ve Engin, D. İ. N. Ç. (2012). Türkiye finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörler: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 81-102.
- Dönmez, A., ve Ersoy, A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Bilig-Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, 36, 69-91.
- Durmuş, A., Senal, S., ve Hayrettin, U. (2011). Bağımsız denetim kalitesi: Denetim firmaları üzerine bir araştırma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 22, 273-306.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 5, 51-63
- Ersoy, A., Uyar S. ve Cengiz, E. (2009). Türkiye'de denetim mesleğinin uluslararası eğitim standartları -8 açısından değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 28, 1-17
- Esendemir, E. (2011). Uluslararası denetim standartları ve Türkiye'deki düzenlemeler çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşlarında insan kaynakları yönetimi. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(2). 646-667
- http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2016.pdf
- [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/2016_FAALIYET_RAPORU\(1\).pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/2016_FAALIYET_RAPORU(1).pdf)
- Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- Kandemir, T., ve Akbulut, H. (2013). Bağımsız denetimin etkinliğinde denetimden sorumlu komitenin rolü: Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 37-55.
- Kartal, F. (2013). Türkiye'de kamu ve özel sektörde iç denetim uygulamaları. *Maliye Finans Yazıları*, 1(99), 8-36
- Kayrak, M. (2015). Denetim başarısızlığı kavramı: Nedenleri, sonuçları ve çözüm önerileri. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 91-103.

- Oktay, S. (2013). bağımsız denetim etkinliğinin arttırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları*, 27(100), 42-94.
- Özçelik, H., Şenol, H., ve Aktürk, A. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açıları ve farkındalıkları üzerine bir araştırma. *Journal Of Accounting & Finance*, 62, 55-72.
- Parlak, M., ve Parlak, Z. (2014). Sayıştay denetçilerinin denetimle ilgili algıları, beklentileri ve görüşleri üzerine bir anket çalışması. *Journal Of Turkish Court Of Accounts/Sayıstay Dergisi*, 92, 5-34.
- Sağlar, J., ve Yüce, D. (2015). Bağımsız denetimde kamu gözetim kurumunun rolü ve kurumdan beklentilerin tespitine yönelik bir araştırma. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 45-57.
- Sayıstay Denetçi Yardımcılığı Yönetmeliği
- Tanç, A., ve Gümrak, A. (2016). Şeffaflık raporları çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşlarının sürekli mesleki eğitim politikalarının analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (Özel Sayı-1), 419-438
- 6085 sayılı Sayıştay Kanunu
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

Kaynakça Bilgisi / Citation Information

Coşkun, A. ve Aydın M. (2018). Bağımsız denetçiler ve sayıştay denetçilerinin mesleki eğitim süreçlerine ilişkin mukayeseli bir araştırma. *OPUS-Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 9(16), 2364-2387. DOI: 10.26466/opus.470223