



Bağımsız Denetçilik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınavlarındaki Bağımsız Denetim Sorularına Yönelik Bir Araştırma

Dr. Öğr. Üyesi Özkan SARISOY¹

Öz

Günümüz iktisadi sistemi içerisinde çeşitli taraflar için önemli bir fonksiyonu bulunan muhasebecilik mesleği bu konuda ruhsatlandırılmış kişiler vasıtası ile yürütülmektedir. Benzer şekilde kapsamı geçmişe kıyasla genişleyen bağımsız denetçilik mesleği için de ruhsatlandırma söz konusudur. Ayrıca Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) sınavlarına başvurularda son on yılda bir azalma olmaması ve bağımsız denetçilik sınavlarına başvurularda artış olması ise bu mesleklerle artan bir ilgi olduğunu ortaya koymaktadır. Bu çalışmada, SMMM ve bağımsız denetçilik mesleklerinin ruhsatlandırma aşamasının en önemli parçalarından olan sınav süreci ele alınmıştır. İki mesleğe ilişkin sınavlar; başarı oranları ve sınavda bağımsız denetim kapsamında sorulan soruların konuları bağlamında karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. Araştırma sonuçları özellikle SMMM sınavlarında başarı oranının düşük olduğunu, sorulan soruların konularının ve soru tarzlarının sınav kategorilerine göre farklılıklar içerdiğini ortaya koymaktadır. Genel olarak incelenen sınavlarda en çok soru sorulan alanların; denetim riski, denetçinin hile karşısındaki sorumlulukları ve bağımsız denetçi görüşünden oluştuğu görülmektedir.

Anahtar Sözcükler: SMMM, Bağımsız Denetçilik, Sınav, Muhasebe Eğitimi

JEL Kodları: M41, M42

A Research on The Independent Auditing Questions in Independent Auditor's and CPA Exams

Abstract

The accounting profession, which has an essential function for various parties in today's economic system, is carried out by licensed persons. Similarly, there is licensing for the independent auditor profession. In addition, the fact that there has not been a decrease in the applications for the Certified Public Accountant (CPA) exams in the last ten years and the increase in the applications for the independent auditor exams reveals a preference for these professions. This research discusses the examination process, one of the essential parts of the challenging licensing processes of the CPA and independent auditor professions. Exams related to two professions, success rates, and the subjects of the questions asked within the scope of the independent audit curriculum in the exam were evaluated comparatively. The results of the research reveal that the success rate is low, especially in CPA exams, and the topics and question styles of the questions vary according to the exam categories. The most frequently asked questions in the exams examined in general are: the audit risk consists of the auditor's responsibilities against fraud and the independent auditor's opinion.

Keywords: CPA, Independent Auditor, Exam, Accounting Education

JEL Codes: M41, M42

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Özkan SARISOY, (Dr. Öğr. Üyesi), Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Muratlı Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi, Tekirdağ, Türkiye, E-mail: osarisoy@nku.edu.tr ORCID: [0000-0002-2226-0191](https://orcid.org/0000-0002-2226-0191).

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Sarisoy, Ö. (2023). Bağımsız denetçilik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarındaki bağımsız denetim sorularına yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(2), 223-245. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1267341>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

Accounting, which dates back 5,000 years, has almost always been applied in different ways and has reached its present form by being influenced by its conjuncture (Yücel, 1982). Accounting in its current form, which it has reached by developing and changing, is an activity that provides information to many interest circles, using up-to-date technologies and reporting within the scope of making decisions for the future besides existing financial information. In addition, accounting is one of the professions with high social responsibility. For example, in the United States (USA), the word "public" is in the professional title. With this approach, accounting is one profession that also has a certification process after undergraduate education. With this aspect, many professions can be acquired after specific training, while the certification (expertise) process in the accounting profession consists of various exams and internships after undergraduate education, as in some professions. A similar process is also valid for the independent audit profession. Since being a CPA is mandatory for independent auditing, it is a must to be an expert in another profession to perform this profession.

The quality of the service provided in the accounting and independent auditing professions, which are essentially service sectors, largely depends on the quality of the service provider. The quality of the member of the profession is related to having the competence needed for the profession. This competence will undoubtedly be achieved through training and experience, and the extent to which these competencies are achieved should also be measured. This approach measures whether the profession members meet the required conditions with the pre-exam, internship, and proficiency exams after the special education (undergraduate) condition of the professions in question. This process continues after entering the profession. In particular, it is aimed to maintain these competencies with the pieces of training that independent auditors have to take.

This research is aimed to evaluate the subject of independent auditing, which is compulsory to be a member of the profession, according to various categories, and accounting and auditing professions are included in the first part of the research. Then, the studies in the literature and the findings obtained as a result of the examination of the CPA internship entrance exam and the CPA proficiency exam organized by the Union of Chambers of Certified Public Accountants Turkey (TÜRMOB) and the Independent Auditor exams organized by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK), which are discussed within the scope of the research, are included. Finally, the research results are discussed in the last section.

Literature on Research

The literature has been researched in different categories for the accounting profession. Among these categories, the most important topics are the studies examining the perception, expectations, attitudes, and awareness of the accountant or accountancy. In this section, researches that deal with the entry to the accounting and auditing profession, which is thought to be related to the research, and specifically addresses the authorization exams are emphasized.

In their research, Erkan and Yenigün (2015) revealed CPAs' exam success and educational status. According to the research findings, it is seen that the number of successful candidates rate of who took the exam decreased over the years. Kurtcebe and Utku (2016) discussed the CPA profession and entry into it in their research. In the research, the development process of the profession and the process of becoming a member were discussed, and an evaluation was made of various quantitative data about the profession's members. Coşkun and Aydın (2018) compared the education processes, exam subjects et al. of the Turkish Court of Accounts' Auditor, and independent auditor professions in their research. Dursun and Engin (2018) discussed the similarity of the curriculum of accounting graduate programs with the independent auditor exam in their research. According to the results of the research carried out in the Marmara Region, the most similar topics; It was stated that accounting and auditing, and the least similar areas were law and accounting standards. Dursun and Bulut (2018)

discussed the equivalence of the courses given in the economics and administrative sciences faculty with the CPA exams in their research. According to the results of the research conducted on state universities in the Marmara and Aegean Regions, the most similar subjects in the Marmara Region are; economics and general accounting, the similar minor subjects; our professional values and ethics and international accounting institutions, the areas with the most similarity in the Aegean Region; economics and commercial law, areas with the minor similarity; professional law and international organizations. In their research, Kocaöz and Teker (2019) discussed the conditions of being a CPA, the process after becoming a CPA, and the profession's difficulties through the professionals' opinions. Mert (2019) examined the opinions of CPAs on the adequacy of undergraduate-level accounting education in his research. The study also examined the education curricula, in which evaluations were made on different subjects.

Method of The Research

This research aims to categorically analyze the questions asked within the scope of the independent audit curriculum, which is one of the exam subjects in the CPA and independent auditor exams, and to compare them according to the types of exams. In the research, content analysis methods were preferred. In this context, the CPA internship entrance exam, CPA proficiency exams, and KGK independent auditor exams were examined based on the questions asked within the scope of independent auditing. First, the questions were examined individually, and the Independent Auditing Standard (ISA) or the legislation related to the issues discussed in the question was determined. Some questions are associated with more ISA or legislation than the number of questions, as they concern more than one ISA or legislation.

Then the questions asked were classified according to their subjects. Due to the change in the terminology in the legislation and ISAs, differences have been eliminated based on the current concept. For example, the concept expressed as "verification" in the past has been transformed into "external confirmation" in current terminology. The questions not specified on which standard or regulation to be answered are classified in the context of the relevant standard in the ISA. In addition, the subjects covered in Quality Control Standard 1 and ISA220 are considered together, as they contain a great deal of similarity, although the audience is different. Finally, since in some questions, the category is between multiple-choice options (for example, which of the following statements is false or true) rather than a question sentence, the classification in these questions was made by considering the correct option. Exam questions were obtained from TÜRMOB (TESMER, Geçmiş Dönem Sınavları Soruları ve Cevapları, 2023) and KGK (KGK, Soru Arşivi, 2023). After the classifications, comparative evaluations are included in the context of the percentage distributions and the most discussed categories in the three exams.

Findings of The Research

The distribution of the exam subjects related to the CPA internship entrance exam regarding the standards is shown in Appendix 1. The questions asked in these exams are; appear to be grouped under 30 different ISAs, ethical requirements, standards for other assurance services, and other issues. It is seen that questions are asked mainly from ISA500 and ISA315 standards (approximately 30%). In addition, it is seen that more questions are asked than ISA330, ISA700, and ISA230 standards. Among its other subjects, although it is related to independent auditing, it is not included in the relevant standards or legislation; there are issues such as the reasons for the independent audit to be performed by the independent auditor, operational audit, types of financial statement analysis, business risk and the characteristics of risk-based auditing. Although the CPA internship entrance exam consists of 480 questions and 75 sub-topics, the ten most frequently asked topics are discussed in Table 6. It is seen that most of the questions were asked about the evidence, and more than one-fifth of the questions were topics consisted. Written representations are the second most frequently asked topic after evidence. In addition, although this exam is among the most frequently asked topics in the other two exams, it is seen that the quality control system is not included.

The distribution of the questions asked in the CPA proficiency exams in terms of ISA fields is shown in Appendix 2. It is seen that questions from 18 different ISAs, Turkish commercial law, and other fields are related to a total of 112 subjects. Among the most reported topics, journal adjustment entries, compliance and activity audits, and audit types according to their status are included. For example, among the standards, it is seen that questions were asked from the subjects of ISA315, ISA500, ISA265, and ISA200. When Table 7 is examined, it is seen that the CPA proficiency exams are mostly asked about evidence, although the rate is lower, similar to the CPA internship entrance exam. The second most frequently asked question was in the internal control field. Although it ranks second in the internal control proficiency exam, it is seen that CPA is not among the top ten subjects in the internship entrance exam. Similarly, while Generally Accepted Auditing Standards are not among the top ten subjects reported in other exams, CPA ranks third in proficiency. In addition, unlike other exams, it is seen that there is a journal entry correction question in the CPA proficiency exams within the first ten subjects.

The distribution of the questions asked in the KGK independent auditor exam according to the standards is given in Appendix 3. It is seen that the questions asked in the exams consist of all of the ISAs, ethical provisions, standards for other assurance services, and other issues. Although it is seen that the most frequently asked standard is ISA315, ethical rules, ISA220, ISA240, ISA330, ISA500, ISA530, and ISA700 are the most frequently asked questions. Among the other category, unlike other exams, a particular situation of the enterprise was mentioned, and the auditor was questioned about what he should do. It is also one of the questions asked under the other category of the financial statement analysis types and the loop approach in auditing. When the questions asked in the KGK independent auditor exam are examined (Table 8), it is seen that the most frequently asked question is the audit risk, unlike the other two exams. It is seen that audit risk is also among the top ten subjects of the other two exams. Although it is not among the most frequently asked questions of the other two exams in the KGK's exam, it is seen that the subject of ethics is the second most frequently asked question. In summary, it is seen that the subjects of evidence, audit risk, fraud, and opinion are the most frequently asked questions in all three exams.

Conclusion

This research aimed to examine the independent audit curriculum, one of the exam subjects in CPA internship entrance exams, CPA proficiency exam, and independent auditor exams. An evaluation was done on the CPA internship entrance exam, CPA proficiency, and KGK independent auditor exams. According to the research results, the success rate of the CPA internship entrance exam is quite low and relatively higher in the CPA proficiency exam (the success rate in this subject cannot be known since there is no data on the independent audit exam). The most frequently asked area in the CPA internship entrance exam appears to be audit evidence and assessing the risks of material misstatement. Similarly, in the CPA proficiency exams, questions from audit evidence and assessing the risks of material misstatement come to the fore. However, it is noteworthy that there are also questions from areas such as the internal control system and the generally accepted auditing standards in the proficiency exam. The KGK independent auditor exam determined that most questions were asked about evaluating the risks of material misstatement and ethical rules.

The differences between the three exams covered are not only in the categorical subject distribution of the questions. First of all, since the aims of the said exams are different, although the questions' topics are similar, there are differences in the way they are asked or the information expected from the candidate on that subject. In addition, the fact that the CPA proficiency exam is not in the multiple-choice test method allowed questions in the form of comparing different concepts. Furthermore, the questions asked in the CPA exams contain fewer technical details about the independent audit. However, in the independent auditor exam, more detailed questions are asked in the context of general principles, which require mastery of independent auditing standards, especially in areas where the auditor should use professional judgment. With this approach, in some questions, especially in the KGK independent auditor exams, a particular enterprise situation was pointed out, and what the auditor should do was questioned. In addition, although more questions were asked in

the CPA exams outside the independent auditing standards, it is seen that the questions asked in the KGK independent auditor exams mainly consist of the framework of independent auditing standards and auditing regulations. In addition, although there are questions in which accounting information is at the forefront, such as journal correction entry, especially in the CPA proficiency exam, there is no such question in the independent auditor exams. Finally, it was observed that a limited number of questions were asked in the KGK independent auditor exam regarding services other than the independent auditing standards within the scope of Turkish Auditing Standards.

1. GİRİŞ

Muhasebe, geçmiş 5.000 yıl öncesine dayanan hemen hemen her zaman farklı şekillerde uygulanmış ve içinde bulunduğu konjonktürden etkilenecek günümüzdeki şekline ulaşmıştır (Yücel, 1982). Gelişerek ve değişerek ulaştığı günümüzdeki şekliyle muhasebe, birçok kesime bilgi sunan, güncel teknolojilerin kullanıldığı ve mevcut parasal bilgilerin yanında geleceğe yönelik karar almaya esas teşkil edecek kapsamda raporlama yapılan bir meslektir. Ayrıca muhasebe, toplumsal sorumluluğu yüksek olan mesleklerdendir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) meslek mensubunun unvanında kamu (public) kelimesi bulunmaktadır. Bu yaklaşımla muhasebe mesleği, lisans eğitimi sonrasında ayrıca sertifikasyon sürecine sahip mesleklerdendir. Bu yönü ile birçok meslek, belirli eğitimler sonrasında kazanılabilmekte iken muhasebecilik mesleğinde sertifikasyon (uzmanlık) süreci bazı mesleklerde olduğu gibi lisans eğitimi sonrasında çeşitli sınavlar ve staj gibi aşamalardan oluşmaktadır. Benzer süreç bağımsız denetim mesleği için de söz konusudur. Hatta bağımsız denetçilik için SMMM olmak zorunlu olduğundan bu mesleği gerçekleştirebilmek için başka bir meslekte uzman olmak gerekmektedir.

Özünde bir hizmet sektörü olan muhasebecilik ve bağımsız denetim mesleklerinde sunulan hizmetin kalitesi, büyük oranda hizmeti sunan kişinin kalitesine bağlıdır. Meslek mensubunun kalitesi ise meslek için ihtiyaç duyulan yetkinliğe sahip olunması ile ilgilidir. Bu yetkinlik eğitim ve deneyim ile sağlanacak olup bu yetkinliklerin ne derece sağlandığı da ölçülmelidir. Bu yaklaşımla söz konusu meslek mensuplarının aranılan şartları sağlayıp sağlamadığı belirli bir eğitim (lisans) şartı sonrasında ön sınav, staj ve yeterlilik sınavları ile ölçülmektedir. Bu süreç mesleğe giriş sonrasında da devam etmektedir. Özellikle bağımsız denetçilerin almak zorunda oldukları eğitimlerle söz konusu yetkinliklerin sürdürülmesi amaçlanmaktadır.

Bu araştırmada meslek mensubu olabilmek için başarılması zorunlu olan sınavlardan bağımsız denetim konusunun çeşitli kategorilere göre değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın ilk bölümünde muhasebe ve denetçilik mesleklerine yer verilmiş ardından literatürde yer alan çalışmalara değinilmiştir. Daha sonra araştırma kapsamında ele alınan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından düzenlenen SMMM Staja Giriş Sınavı (SGS) ile SMMM yeterlilik sınavı ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKG) tarafından düzenlenen bağımsız denetçilik sınavlarının incelenmesi sonucunda elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Son bölümde ise araştırma sonuçları ele alınmıştır.

2. MUHASEBECİLİK VE DENETÇİLİK MESLEKLERİ

Muhasebeyi bilim ve mesleki açıdan ayrı ayrı ele almak mümkündür. Muhasebe, pozitif ve normatif akademik araştırmaların yapıldığı bir bilim dalıdır. Aynı zamanda muhasebe, bu konuda yetkinliğini sağlamış ve ruhsatlandırılmış kişilerce yürütülen bir meslektir. Muhasebenin bilimsel yönü öğretim ve araştırma çalışmaları ile gerçekleştirilmektedir. Türkiye'de muhasebecilik mesleği, 3568 sayılı Kanun ile yetkilendirilmiş meslek mensupları (SMMM ve Yeminli Mali Müşavirlik [YMM]) tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak meslek mensuplarının yanında istihdam ettikleri kişiler, işletmelerde belirli düzeydeki muhasebe işlemlerini gerçekleştirenler, aday meslek mensupları ve bu kesimler dışında kalanlarca da muhasebe mesleğinin çeşitli yönleri ile icra edildiği ifade edilebilir.

Türkiye'de muhasebecilik mesleğinin yasal olarak çerçevesi 13.06.1989 yılında yasalaşan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile belirlenmiştir. Her ne kadar bu konuda bir yasal düzenleme yapılması Cumhuriyet'in ilk yıllarından itibaren tartışılmaya başlansa da çeşitli nedenlerden dolayı 20'nci yüzyılın sonlarını beklemek gerekmiştir. Bununla birlikte dünyada muhasebecilik mesleğinin yasal statüye ne zaman kavuştuğu incelendiğinde aşağıda görüleceği üzere birçok ülkede Türkiye'den çok daha önce bu düzenlemelerin gerçekleştirildiği görülecektir (Ayboğa, 2003; Arkan, 2001).

- İngiltere, 1870
- Fransa, 1881

- ABD, 1886
- Hollanda, 1895
- Almanya, 1899
- İsviçre, 1941
- Arjantin, 1945
- Brezilya, 1946
- Meksika, 1946
- Hindistan, 1949
- Yunanistan, 1950
- Nijerya, 1955

3568 sayılı Kanun, mesleğin sağlıklı ve güvenilir bir biçimde yürütülmesi amacı ile ortaya konmuştur. Kanun'un içeriği incelendiğinde mesleğin şartları, konusu, meslek mensubu olma şartları, staj, mesleki sorumluluk, meslek odaları ve birlik konularının ele alındığı görülmektedir.

Kanun'un çıktığı dönemde meslek, Serbest Muhasebecilik (SM), SMMM ve YMM olmak üzere üç seviyede ele alınmıştır. Kanun'un 5'inci maddesinde serbest muhasebecilik için "...belirtilen konularda ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar ile ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar, staj şartını yerine getirmiş olmaları halinde, sınav şartı aranmaksızın sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışırlar" ibaresi yer almaktadır. Ancak 2008 yılında 5786 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesi gereğince bu unvan kanundan çıkartılarak kanun kapsamında sadece SMMM ve YMM unvanları kalmıştır. Aynı zamanda Kanun'un adı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak değiştirilmiştir.

Denetçilik mesleğine yönelik tarihsel bulguların muhasebeye nazaran çok daha yeni olduğu ifade edilebilir. Literatürde sıklıkla denetimin tarihçesi sanayi devrimi öncesi ve sonrası şeklinde ele alınmaktadır. Sanayi devrimi öncesinde denetim, hile odaklı biçimde kamu açısından ele alınan bir faaliyet olmuştur (Kumar ve Mohan, 2015: 44). Yine sanayi devrimi öncesine kadar denetimle ilgili önemli bazı gelişmeler aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür (Arkun 1975: 17).

- Denetçi kelimesi ilk olarak 1289 yılında İngiltere'de kullanılmıştır.
- Denetçilere ait ilk meslek örgütü (Collegio dei Raxonati) 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur.
- 17'nci yüzyılda Paris'te devlet muhasebesinin kontrolü için uzmanlar görevlendirilmiştir.

Sanayi devriminin etkisi ile ticaretin gelişmesi, 19'uncu yüzyılın ortalarına doğru denetim faaliyetinin yaygınlığını artırmış ve İngiltere'de bu süreçte şirketler kanununda denetim faaliyetine yer verilmiştir (Byrnes vd. 2012: 2; Leung vd. 2007: 3; Teck-Heang ve Ali, 2008). Ardından ABD'deki ticari hayata ilişkin değişimler ışığında denetim faaliyeti ekseninde de önemli gelişmeler yaşanmıştır. Yine tarihsel süreçte meydana gelen savaş ve ekonomik krizlerin ticari hayatı etkilemesi, denetim mesleğini de etkilemiştir. 20'nci yüzyılın ikinci yarısından itibaren globalleşmenin de etkisi ile işletme yapı ve büyüklüklerinin artması bağlamında denetimin rolü genişlemiş, denetim tarihsel süreçte; amaç, kapsam ve teknikler bakımından değişim ve gelişim göstermiştir (Porter vd. 2003: 25).

Türkiye'de denetçiliğin devletin vergi gelirini korumak amacı ile rüşvet ve hile perspektifi çerçevesinde ele alındığı bilinmektedir (Akdağ, 2014; Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 575). Söz konusu anlayış uzunca bir süre bu şekilde devam etmiş olup batıda gerçekleşen gelişmeler Türkiye'nin içinde bulunduğu coğrafyaya yansımamıştır. Vergi perspektifi dışındaki denetimlerin ilk defa 1963 yılında sigorta alanında yapıldığı ardından 1987 yılında sermaye piyasasında ve 1999 yılında bankacılık alanında denetim uygulamalarının olduğu bilinmektedir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 147). Bu süreci 2011 yılında yasalanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesi ve KGK'nın kurulması izlemiştir.

2.1. SMMM ve YMM Sınavları

Türkiye’de muhasebecilik meslek unvanları olan SMMM ve YMM’lerin yetkilendirmesi 3568 sayılı Kanun gereği TÜRMOB tarafından yapılmaktadır. Kanun’un 4’üncü maddesinde SMMM olmanın genel şartlarına, 5’inci maddesinde de özel şartlarına yer verilmiştir. Özel şartlar arasında; mezuniyet koşulları, staj yapma (3 yıl) zorunluluğu, SMMM sınavlarını kazanmış olma ve ruhsat alma şartları bulunmaktadır. Yine Kanun’un 6’ncı maddesinde staj hükümleri arasında staja başlayabilmek için staja giriş sınavından başarılı olma koşuluna yer verilmektedir. Kanun’un 7’nci maddesinde SMMM sınavının TÜRMOB tarafından organize edilecek 7 kişilik sınav komisyonunca gerçekleştirileceği yer almaktadır. Söz konusu komisyonda Hazine ve Maliye Bakanlığı’nı temsilen 2 üye, Yüksek Öğretim Kurulu’nu temsilen (öğretim üyesi) 2 üye, TÜRMOB’u temsilen 2 üye bulunmaktadır. Kanunda komisyon üyelerinin ilgili kurumların önereceği kişiler arasından Hazine ve Maliye Bakanı’nca seçileceği hükmü bulunmaktadır. Ayrıca üyelerin mezuniyet alanlarının mali müşavirlik çerçevesinden olması ve on beş yıllık tecrübeye sahip olması gerektiği ifade edilmektedir. Kanun’un 11’inci maddesinde de benzer şekilde YMM sınavları ele alınmaktadır.

Kanun’un yayımlanmasından yaklaşık 3 ay sonra (20 Eylül 1989) “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Sınav Komisyonlarının Çalışma Usulleri; Sınav Esasları ve Sınav Konuları Hakkında Yönetmelik” 20288 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak uygulamaya girmiştir. Yönetmelikte günümüzde olmayan SM ile SMMM ve YMM sınav esasları, sınav konuları ve sınav komisyonlarının usul ve esaslarına yer verilmiştir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Yönetmeliği (Resmî Gazete Tarihi: 23.08.1997, Sayısı: 23089) uygulamaya girdiği dönemde günümüzde uygulanan SGS yerine staja başlama değerlendirmesi kapsamında staja başlayacakların, odalar tarafından kurulan komisyonlarca değerlendirileceği ve staj sırasında yapılacak sınav uygulamasına yer verdiği görülmektedir. Bu uygulamaya göre staj süresinin birinci yılının sonunda ara yeterlilik sınavına yer verilmiş olup staj süresinin iki yıl olduğu görülmektedir. Yönetmeliğin 5’inci maddesinde yapılan değişiklik ile (Resmî Gazete Tarihi 25.12.2012, Sayısı: 28508) SGS düzenlenmiş olup; sınavın TÜRMOB, Üniversite veya ÖSYM gibi kurumlarca “TÜRMOB” uhdesinde yapılacağı, mesleğe giriş için gerekli temel bilgi ve formasyonun ölçülmesi hükmüne yer verilmiştir. Yönetmeliğin 7’nci maddesinde SGS’den en az 60/100 alınmış olması şart koşulmuş olmakla birlikte sınav konuları yönetmelikte belirtilmemiştir.

SGS, 130 adet çoktan seçmeli sorudan oluşmakta ve sınav tek oturumda yapılmaktadır. Sınav konuları; genel kültür- genel yetenek, yabancı dil ve alan bilgilerinden oluşmaktadır (TESMER, Staja Giriş Sınavında Uygulanacak Genel Kurallar, 2023). Genel kültür ve yetenek kapsamında; Türkçe, Matematik ve Atatürk İlkeleri ve İnkılap tarihinden toplamda 20 soru, yabancı dilden (Almanca, Fransızca ya da İngilizce) 10 soru sorulmaktadır. Alan bilgisi kapsamındaki sorulara ilişkin dağılım Tablo 1’deki gibidir.

Tablo 1. SMMM SGS Konularının Dağılımı

Alan	Konu	Soru Sayısı
Muhasebe ve Denetim	Finansal Muhasebe	26
	Maliyet Muhasebesi	8
	Mali Tablolarda Analizi	8
	Denetim	16
Ekonomi Maliye	Ekonomi	6
	Maliye	6
Hukuk	Meslek Hukuku	6
	İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku	6
	Vergi Hukuku	6
	Ticaret Hukuku	6
	Borçlar Hukuku	6
Toplam		100

Kaynak: TESMER, Staja Giriş Sınavı Konuları ve Yüzdeler Dağılımları, 2023.

Alan soruları %80, genel kültür- genel yetenek soruları %13,33 ve yabancı dil soruları %6,67 oranları ile ağırlıklandırılarak değerlendirilmekte olup sınavda konu bazlı başarı ölçütü olmayıp genel ortalama üzerinden değerlendirme yapılmaktadır (TESMER, Staja Giriş Sınavı Değerlendirme Ölçütleri, 2023).

SMMM ve YMM sınavları 16.01.2005 tarihinde 25702 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği’nde ele alınmıştır. Yönetmeliğin 8’inci maddesi YMM ve SMMM sınavlarının yılda üç kez yapılacağı hükmüne yer vermektedir. SMMM sınavına girebilmek için adayın stajını başarı ile tamamlaması, YMM sınavına girebilmek için on yıllık SMMM olma şartı aranmaktadır. Yönetmeliğin 14’üncü maddesinde sınav konuları Tablo 2’deki gibi belirlenmiştir.

Tablo 2. SMMM Yeterlilik ve YMM Sınav Konularının Dağılımı

YMM Sınav Konuları	SMMM Sınav Konuları
İleri Düzeyde Finansal Muhasebe	Finansal Muhasebe
Finansal Yönetim	Finansal Tablolarda ve Analizi
Yönetim Muhasebesi	Maliyet Muhasebesi
Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku	Muhasebe Denetimi
Revizyon	Vergi Mevzuatı ve Uygulaması
Vergi Tekniği	Hukuk; Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İş Hukuku, SSK ve BAĞ-KUR Mevzuatı, İdari Yargılama Hukuku
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku
Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler	
Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı	Sermaye Piyasası Mevzuatı
Sermaye Piyasası Mevzuatı	

Kaynak: Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği (Resmî Gazete Tarihi: 16.01.2005 Sayısı: 25702).

Sınav konularına yer veren Tablo 2 incelendiğinde YMM sınavlarında konuların daha kapsamlı ve SMMM sınavlarına göre vergisel konulara daha fazla yer verildiği görülmektedir. TÜRMOB sınav konularını zaman zaman değiştirmekte, oluşan ihtiyaçlara göre eklemeler yapmaktadır. Örneğin 2014 yılında gerçekleştirilen değişiklikle SMMM sınavlarına “Sermaye Piyasası Mevzuatı” sınavını eklediği görülmektedir.

Yönetmeliğin 16'ncı maddesinde YMM sınavında başarılı sayılmak için sınav konularının her birinden 100 üzerinden en az 50 alınması şartıyla, tüm derslerin ortalamasının en az 65 olması, SMMM sınavında başarılı olmak için her konudan 100 üzerinden en az 50 almak şartıyla, tüm konuların ortalamasının en az 60 olması koşulu bulunmaktadır. Yine yönetmeliğin 21'inci maddesine göre YMM sınavında başarılı olamayanların ilk sınav tarihinden itibaren iki yıl, SMMM adaylarının ise üç yıl içerisinde gerçekleştirilecek sınavlara girebileceği hükmüne yer verilmiştir.

2.2. Bağımsız Denetçilik Sınavları

Türkiye'de bağımsız denetçinin ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirmesi 2012 yılından beri 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan KGK tarafından yapılmaktadır. Bu düzenlemenin uygulamaya girmesi ile birlikte geçmişte Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu gibi kurumlar tarafından verilen Bağımsız Denetçilik Lisansı uygulaması ortadan kaldırılarak yerine KGK tarafından verilen Bağımsız Denetçilik unvanı uygulamaya girmiştir. Esasen 3568 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde meslek mensuplarına denetim yapma yetkisi verilmiş olmakla birlikte Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin (Resmî Gazete Tarihi: 26.12.2012, Sayısı: 28509) 11'inci maddesi ile sadece KGK tarafından yetkilendirilenlerin denetim üstelenebileceğine hükmedilmiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesinde bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi ele alınmış olup bu yetkilendirme için gerekli olan; eğitim, meslek mensubu olma şartı (bağımsız denetçilik sınavına girmek için meslek mensubu olmak şart değildir ancak yetkilendirme için meslek mensubu olmak şarttır), mesleki uygulama (staj) ve sınav koşulları ele alınmıştır. Yine yönetmelikte mesleki uygulamanın denetim üstlenen bağımsız denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı olarak yapılması (en az 3 yıl) zorunluluk olarak yer almaktadır.

Bağımsız denetçilik sınavına ilişkin hükümler Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesinde düzenlenmiş olup sınav organizasyonunun KGK tarafından yapılacağı ve sınavın teorik ve uygulamalı konulardan oluşacağı belirtilmiştir. Yönetmeliğe göre sınav konuları aşağıda belirtilen altı alandan oluşmaktadır. Ancak sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı bu alanda da yetki almak isteyen denetçiler için başarılması zorunlu olan konudur.

- *Muhasebe (genel muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi) (SMMM olanlar girmez)*
- *Muhasebe Standartları (Türkiye Muhasebe Standartları, yıllık ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin mevzuatta yer alan düzenlemeler ve standartlar)*
- *Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim (YMM olanlar girmez)*
- *Denetim (Türkiye Denetim Standartları, mesleki etik kuralları, bağımsızlık, risk yönetimi, iç kontrol ve denetimle ilgili diğer mevzuat)*
- *Genel Hukuk Mevzuatı (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İcra ve İflas Hukuku, Medeni Hukuk, Vergi Hukuku, Sosyal Güvenlik Mevzuatı, İdare Hukuku)*
- *Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı*

Denetçilik sınavından başarılı olmak için belirtilen alanların her birinden en az 65/100 almak yeterlidir ancak tüm konuların ortalamasının en az 75/100 olması gerekmektedir. Sınavlarla ilgili herhangi bir sınırlama olmamakla birlikte başarılı olunan konular sınavı izleyen üçüncü yılın sonuna kadar geçerli olmaktadır (KGK, Genel Bilgiler, 2023).

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürde muhasebecilik mesleğine yönelik farklı kategorilerde araştırmalar bulunmaktadır. Bu kategoriler arasında en geniş yer tutan konuların başında muhasebeciliğe yönelik algı, beklenti, tutum ve farkındalıkların incelendiği çalışmalar gelmektedir. Bu kısımda araştırma ile ilişkili olduğu düşünülen muhasebecilik ve denetçilik mesleğine giriş konusunu ele alan ve spesifik olarak yetkilendirme sınavlarını konu edinen araştırmalar üzerinde durulmuştur.

Erkan ve Yenigün (2015) araştırmalarında SMMM ve YMM'lerin sınav başarılarını ve eğitim durumlarını ortaya koymuşlardır. Araştırma bulgularında yıllara göre sınava giren adayların başarı

oranının düştüğü görülmektedir.

Kurtcebe ve Utku (2016) araştırmalarında SMMM mesleğini ve mesleğe girişi ele almışlardır. Araştırmada mesleğin gelişim süreci ve meslek mensubu olma süreci ele alınarak meslek mensuplarına ilişkin çeşitli nicel veriler üzerinden değerlendirme yapılmıştır.

Coşkun ve Aydın (2018) araştırmalarında Sayıştay Denetçiliği ve bağımsız denetçilik mesleklerinin eğitim süreçlerini karşılaştırmışlardır. Karşılaştırma; mesleğe giriş şartları, sınav konuları, staj vb. konulardan oluşmaktadır.

Dursun ve Engin (2018) araştırmalarında muhasebe yüksek lisans programları ders müfredatının, bağımsız denetçilik sınav konularına benzerliğini ele almışlardır. Marmara Bölgesi'nde gerçekleştirilen araştırma sonuçlarına göre en çok benzeşim olan alanların; muhasebe ve denetim, en az benzeşim olan alanların hukuk ve muhasebe standartları olduğu ifade edilmiştir.

Dursun ve Bulut (2018) araştırmalarında iktisadi ve idari bilimler fakültesinde verilen derslerin SMMM sınavlarına olan denkliğini ele almışlardır. Marmara ve Ege Bölgesi'nde devlet üniversiteleri üzerinden yapılan araştırma sonuçlarına göre Marmara Bölgesi'nde en çok benzeşimin olduğu konuların; ekonomi ve genel muhasebe, en az benzeşimin olduğu konuların; mesleki değerler ve etik ile uluslararası muhasebe kuruluşları olduğu, Ege Bölgesi'nde ise en çok benzeşimin olduğu konuların; ekonomi ve ticaret hukuku, en az benzeşimin olduğu konuların; meslek hukuku ve uluslararası kuruluşlar olduğu ortaya konmuştur.

Kocaöz ve Teker (2019) araştırmalarında SMMM ve YMM olabilmek şartlarını, meslek mensubu olduktan sonraki süreci ve mesleğin zorluklarını, meslek mensuplarının görüşleri üzerinden ele almışlardır.

Mert (2019) araştırmasında lisans seviyesi muhasebe eğitiminin yeterliliğine yönelik YMM'lerin görüşlerini incelemiştir. Farklı konularda değerlendirmelerin yapıldığı araştırmada ayrıca eğitim müfredatları da incelemiştir. YMM'lerin görüşlerine göre lisans eğitiminde yeterli görülen konuların başında; temel muhasebe işlemleri ve tek düzen hesap planı, yetersiz konuların başında ise finans sektörü bilgisi ve denetim standartları gelmektedir.

4. ARAŞTIRMA

Bu bölümde araştırmanın amaçlarına, yöntemine, kısıtlarına ve bulgularına yer verilmiştir. Araştırmanın bulguları kısmında öncelikle sınavlara ilişkin açıklayıcı bilgilere ardından karşılaştırmalı bulgulara yer verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amaçları

Bağımsız denetçilik ve SMMM meslekleri bazı mesleklerde olduğu gibi lisans eğitiminden hemen sonra icra edilebilecek bir meslek değildir. Ele alınan iki meslek için lisans eğitimi sonrasında birçok farklı konudan sınav (SMMM'de birden fazla kez) ve staj gibi uygulamalı eğitim gereklilikleri söz konusudur. Hatta bağımsız denetçilik için SMMM olma şartı da bulunduğundan bu yönü ile bağımsız denetçi olabilmek için başka bir meslekte yetki almış olma şartı bulunmaktadır. Ayrıca bu iki meslek hem mesleğe giriş hem de uygulama süreci bakımından yasal mevzuatlarla çerçevesi titizlikle çizilmiş bir ortama sahiptir. Mesleğe giriş için adaylar ön şartlara sahip ise giriş sınavına tabi olmaktadır. Bu sınav her biri ayrı bir bilim dalında ele alınabilen birçok konudan oluşmaktadır. Bu süreç adayların sınava hazırlığını gerektiren, dışarıdan kaynak ya da ders anlatımı şeklinde desteğe ihtiyaç duyabildikleri bir süreci ifade etmektedir. Bu çerçevede araştırmada SMMM ve bağımsız denetçilik sınavlarında sınav konularından biri olan bağımsız denetim konusu ile ilgili sorulan soruların kategorik analizinin yapılması ve sınav türlerine göre karşılaştırılması amaçlanmıştır.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada içerik analizi yöntemi tercih edilmiştir. Bu kapsamda SMMM SGS, SMMM yeterlilik

ve KGK bağımsız denetçilik sınavlarında bağımsız denetim kapsamında sorulan sorular üzerinden inceleme yapılmıştır. Öncelikle sorular teker teker incelenmiş ve sorularda ele alınan konuların ilgili olduğu Bağımsız Denetim Standardı (BDS) ya da mevzuat belirlenmiştir. Bazı sorular birden fazla BDS'yi ya da mevzuatı ilgilendirdiği için soru sayısından daha fazla BDS ya da mevzuat ile ilişkilendirilmiştir.

Ardından sorulan sorular konularına göre sınıflandırılmıştır. Mevzuat ve BDS'lerdeki terminolojinin değişmesinden dolayı oluşan farklılıklar güncel kavramlar esas alınarak giderilmiştir. Örneğin geçmişte “doğrulama” olarak ifade edilen kavram güncel terminolojide kullanılan “dış teyit” kavramına dönüştürülmüştür. Hangi standardın ya da düzenlemenin esas alınarak yanıtlanması gerektiği belirtilmeyen sorular BDS'de ilgili olduğu standart bağlamında sınıflandırılmıştır. Ayrıca Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) ve BDS220'de ele alınan konular hitap ettiği kesim (denetçi ve denetim şirketi) farklı olmakla birlikte büyük oranda benzerlik içerdiği için bir arada ele alınmıştır. Son olarak bazı sorularda kategori, soru cümlesinden ziyade çoktan seçmeli seçenekler (örneğin aşağıdaki ifadelerden hangisi yanlıştır ya da doğrudur gibi) arasında olduğu için bu sorularda sınıflandırma, doğru seçenek dikkate alınarak yapılmıştır.

Sınav soruları TESMER (TESMER, Geçmiş Dönem Sınavları Soruları ve Cevapları, 2023) ve KGK web sitesinden (KGK, Soru Arşivi, 2023) elde edilmiştir. Yapılan sınıflandırmalardan sonra üç sınav özelinde yüzdeler dağılımlar ve en çok ele alınan kategoriler bağlamında karşılaştırmalı değerlendirmelere yer verilmiştir.

4.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmada sadece bağımsız denetim konusu incelendiğinden diğer alanlar araştırma kapsamına dahil edilmemiştir. Ayrıca YMM sınavlarındaki denetim sınavında bağımsız denetimden ziyade uygunluk denetimi olan vergisel denetim perspektifinden sorular bulunduğundan YMM sınavı kapsam dışında tutulmuştur. Bununla birlikte özel SMMM ile A-B-C kategorilerindeki sınavlar da katılım oranı görece düşük sınavlar olduğu için araştırma kapsamında dikkate alınmamıştır. Araştırmanın bir başka kısıtı ise son on yılda (2013-2022) yapılan sınavların dikkate alınmasıdır. Bunun gerekçesi ise KGK denetçilik sınavının 2013 yılından beri yapıyor olmasıdır. Son olarak iptal edilen sorular da kapsam dışında bırakılmıştır.

4.4. Araştırmanın Bulguları

Bu kısımda öncelikle ele alınan sınavlara ilişkin açıklayıcı bilgilere, ardından araştırma kapsamında elde edilen analizler sonucundaki bulgulara yer verilmiştir.

4.4.1. Sınavlara İlişkin Açıklayıcı Bilgiler

Araştırma kapsamında son on yılda (2013-2022) ait gerçekleştirilen sınav tarihlerine ilişkin bilgiler Tablo 3'teki gibidir. SGS tek oturumda düzenlenmekle birlikte SMMM yeterlilik ve KGK bağımsız denetçilik sınavları birden fazla oturumda gerçekleştirildiği için denetim sınavının düzenlendiği oturum tarihi dikkate alınmıştır.

Tablo 3. SMMM SGS, Yeterlilik ve KGK Bağımsız Denetçilik Sınavları (2013-2022)

Yıl	SMMM SGS			SMMM Yeterlilik			KGK Denetçilik	
	1. Oturum	2. Oturum	3. Oturum	1. Oturum	2. Oturum	3. Oturum	1. Oturum	2. Oturum
2022	12.03	11.06	15.10	19.03	16.07	26.11	11.06	12.11
2021	03.04	10.07	02.10	03.04	21.08	27.11	13.06	14.11
2020	07.03	18.07	10.10	-	11.07	26.09	22.08	14.11
2019	02.03	29.06	12.10	09.03	06.07	07.12	29.06	24.11
2018	03.03	14.07	13.10	10.03	11.08	01.12	13.05	11.11
2017	25.02	01.07	14.10	25.03	29.07	09.12	14.05	12.11
2016	27.02	11.06	15.10	19.03	27.08	03.12	15.05	13.11
2015	28.02	11.07	24.10	21.03	25.07	28.11	14.03	12.09
2014	08.03	28.06	01.11	15.03	28.06	01.11	16.03	21.09
2013	09.03	29.06	02.11	16.03	29.06	30.11	-	25.08

Tablo 3 incelendiğinde SMMM SGS ve yeterlilik sınavlarının yılda üç oturum şeklinde düzenlendiği, KGK denetçilik sınavlarının yılda iki oturum şeklinde gerçekleştiği görülmektedir. KGK bağımsız denetçilik sınavları 2013 yılında uygulanmaya başlanmış olup bu yıl tek oturum olarak gerçekleştirilmiştir. SMMM yeterlilik sınavının 2020 yılında yapılması gereken birinci oturumu Covid-19 pandemisi nedeni ile gerçekleştirilmemiştir.

SMMM SGS'de 2014 yılına kadar 15, 2014 yılından sonra 16 çoktan seçmeli denetim sorusu yer almaktadır (SGS sınavında tüm sorular için adaylara toplam 165 dakika süre verilmektedir). SMMM yeterlilik sınavında ise açık uçlu sorular sorulmakta, standart bir soru sayısı bulunmamakla birlikte genellikle 3 soru sorulduğu görülmektedir. Ancak bazı sınavlarda bir soru altında alt başlıklar ile çeşitli sorular da bulunmaktadır. SMMM yeterlilik sınavında bağımsız denetim oturumunun süresi 60 dakikadır. KGK denetçilik sınavında ise ilk uygulama tarihinden bu yana 40 adet çoktan seçmeli denetim sorusu sorulmuştur. Sınav süresi 2022 yılı ikinci oturumuna kadar 45 dakika olarak uygulanmış olup bu sınavdan sonra süre 60 dakikaya çıkarılmıştır. Bununla birlikte bu sınavda soru metinlerinin uzunluklarında da artış dikkati çekmektedir.

Tablo 4. SMMM SGS ve Yeterlilik Sınav Başarı Oranları (2013-2022)

Dönem	SMMM SGS				SMMM Yeterlilik			
	Giren	Başarılı	Başarısız	Başarı Oranı	Giren	Başarılı	Başarısız	Başarı Oranı
2013/1	15.261	3.096	12.165	%20,29	4.433	1.351	3.082	%30,48
2013/2	12.829	2.799	10.030	%21,82	5.001	1.178	3.823	%23,56
2013/3	15.262	2.063	13.199	%13,52	5.963			<i>Veri açıklanmamış.</i>
2014/1	14.923	2.281	12.642	%15,29	5.806	1.688	4.118	%29,07
2014/2	13.209	1.968	11.241	%14,90	5.698	1.340	4.358	%23,52
2014/3	15.384	2.378	13.006	%15,46	6.632	2.302	4.330	%34,71
2015/1	14.949	1.937	13.012	%12,96	6.260	1.334	4.926	%21,31
2015/2	14.621	1.861	12.760	%12,73	6.667	2.621	4.046	%39,31
2015/3	17.722	2.231	15.491	%12,59				<i>Veri açıklanmamış.</i>
2016/1	17.638	2.062	15.576	%11,69	7.060	1.721		%24,38
2016/2	15.200	1.844	13.356	%12,13	7.381	2.402	4.979	%32,54
2016/3	16.885	2.000	14.885	%11,84				<i>Veri açıklanmamış.</i>
2017/1	17.768	2.165	15.603	%12,18	6.199	1.774	4.425	%28,62
2017/2	15.145	1.801	13.344	%11,89	6.126	1.555	4.571	%25,38
2017/3	17.529	2.136	15.393	%12,19				<i>Veri açıklanmamış.</i>
2018/1	18.597	2.275	16.322	%12,23	6.604	1.964	4.640	%29,74
2018/2	16.684	1.971	14.713	%11,81	6.148	1.753,00	4.395	%28,51
2018/3	16.083	1.924	14.159	%11,96				<i>Veri açıklanmamış.</i>
2019/1	16.958	2.032	14.926	%11,98	6.258	1.613	4.645	%25,78
2019/2	16.024	1.951	14.073	%12,18	6.082	2.040	4.042	%33,54
2019/3	16.274	1.900	14.374	%11,68				<i>Veri açıklanmamış.</i>
2020/1	18.823	2.163	16.660	%11,49				<i>Pandemi nedeni ile uygulanmadı.</i>
2020/2	14.242	1.721	12.521	%12,08	5.564	1.400	4.164	%25,16
2020/3	14.000	1.655	12.345	%11,82	5.832	2.231	3.511	%38,25
2021/1	18.798	2.379	16.419	%12,66	7.030	2.232	4.798	%31,75
2021/2	17.103	2.017	15.086	%11,79	6.241	2.110	4.131	%33,81
2021/3	16.177	1.954	14.223	%12,08				<i>Veri açıklanmamış.</i>
2022/1	19.836	2.444	17.392	%12,32	6.189	2.149	4.040	%34,72
2022/2	14.734	1.721	13.013	%11,68	5.551	1.795,00	3.756	%32,34
2022/3	19.467	2.244	17.223	%11,53				<i>Veri açıklanmamış.</i>
Toplam	488.125	62.973	424.752	%12,90	134.725	38.553	84.780	%29,94

Kaynak: TÜRMOB'un 2013-2022 yılları arasındaki faaliyet raporları incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4'te SMMM SGS ve SMMM yeterlilik sınavlarındaki başarılı – başarısız kişi sayısına ve başarı oranına yer verilmektedir. SMMM yeterlilik sınavında bazı yılların son oturumlarına ilişkin veri açıklanmadığı görülmektedir. Bu hususun, sınav verilerinin raporlama tarihi itibarı ile hazırlanamadığından kaynaklandığı düşünülmektedir. SMMM SGS sınavlarına giren kişi sayısı her oturumda ortalama 16.270 kişi olup bazı yıllarda dalgalanmalar olmakla birlikte yıllar itibarı ile dağılımın benzer olduğu ifade edilebilir. Ancak 2022 yılı son 10 yıl içerisinde en fazla adayın SGS'ye başvurduğu yıl olmuştur. Başarı oranı incelendiğinde son 10 yılda başarı oranının yaklaşık %13 olduğu, yıllara göre önemli bir fark bulunmadığı görülmektedir. Bu yönü ile SGS, başarı oranının oldukça düşük olduğu bir sınavdır. SMMM yeterlilik sınavlarına yönelik açıklanan veriler dikkate alındığında ise ilgili sınava her oturuma ortalama 6.123 kişi girmiştir. Sınavın başarı oranı ise SGS'ye göre yüksek olup yaklaşık %30'dur. Bu fark, yeterlilik sınavına girenlerin staj süresince edinmiş

oldukları bilgi ve deneyim yanında sınava daha hazırlıklı girmeleri ile açıklanabilir. Ancak yine de yeterlilik sınavlarına girenlerin 2/3'den fazlasının başarısız olduğu görülmektedir.

Tablo 5. Bağımsız Denetçilik Sınavına Giriş İstatistikleri (2013-2021)

Sınav Dönemi	Başvuran Aday Sayısı	Sınava Giren Aday Sayısı	Yıl İçinde Yetkilendirilenler
2013/1		<i>Uygulanmadı.</i>	
2013/2	1.545	1.316	5.500
2014/1	1.443	1.278	
2014/2	1.408	1.214	5.500
2015/1	1.518	1.351	
2015/2	1.379	1.292	3.826
2016/1	1.461	1.247	
2016/2	1.453	1.273	1.590
2017/1	1.591	1.376	
2017/2	1.955	1.685	1.190
2018/1	1.845	1.553	
2018/2	1.759	1.511	505
2019/1	2.101	1.825	
2019/2	2.838	2.460	510
2020/1	1.976	1.599	
2020/2	2.786	2.158	257
2021/1	2.329	1.848	
2021/2	2.756	<i>Veri yok.</i>	184
Toplam	32.143	24.986	19.062

Kaynak: KGK Yetkilendirme İstatistikleri (2013-2021) incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 5'te KGK sınavlarına giren ve yıl bazında bağımsız denetçi olarak yetkilendirilenler görülmektedir. Son yıllarda bağımsız denetçilik sınavına başvuranların sayısında artış dikkati çekmektedir. KGK, sınavlara ilişkin başarı durumunu gösterir bir istatistik yayınlamadığı için bu konuda bir veri ortaya konulamamaktadır. Yetkilendirme sayıları ile bir ilişki kurmak da uygun görünmemektedir zira ilk yıllarda sınava başvuran kişiden daha fazla yetkilendirme yapıldığı görülmektedir. Bunun nedeni Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile belirli mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarına çeşitli koşulları sağlaması karşılığında sınavsız yetki verilmiş olmasıdır. Bununla birlikte örneğin, 2020 yılında sınava giren 4.006 kişi ve 257 yetkilendirme üzerinden bir oran kurulursa %6,4 gibi başarı oranından bahsetmek mümkün olur ancak bu oranın yorumlanması ek verilerle birlikte yapılmalıdır.

4.4.2. Sınav Konularına İlişkin Araştırma Bulguları

Araştırmada öncelikle incelenen sınavlarda yer alan soruların standartlara göre dağılımı ele alınmış ardından konu bağlamında değerlendirme yapılmıştır. SMMM SGS sorularının standartlara ilişkin dağılımına Ek 1'de yer verilmiştir. Bu sınavlarda sorulan sorular; 30 farklı BDS, etik hükümler, diğer güvence hizmetlerine ilişkin standartlar ve bunlar dışında diğer konular altında gruplanmaktadır. Ayrıca sınavda BDS260, BDS600, BDS610, BDS710, BDS800, BDS805 ve BDS810 standartlarından soru sorulmadığı en çok BDS500 ve BDS315 standartlarından soru sorulduğu görülmektedir (yaklaşık %30). Bunun yanında BDS330, BDS700 ve BDS230 standartlarından diğer standartlara göre daha fazla soru sorulmuştur. Diğer konular arasında bağımsız denetimle ilgili olmakla birlikte ilgili standartlarda ya da mevzuatta yer almayan; bağımsız denetimin bağımsız denetçi tarafından yapılma nedenleri, faaliyet denetimi, mali tablo analiz türleri, işletme riski ve risk

odaklı denetimin özellikleri gibi hususlar bulunmaktadır.

SMMM yeterlilik sınavlarında sorulan soruların BDS alanları bakımından dağılımı Ek 2’de sunulmaktadır. Soruların 18 farklı BDS, BDY/TTK ve diğer alanlarla ilişkili olduğu görülmektedir. Ayrıca BDS250, BDS260, BDS402, BDS450, BDS530, BDS540, BDS560, BDS570, BDS580, BDS600, BDS610, BDS620, BDS701, BDS706, BDS710, BDS720, BDS800 ve BDS805 standartlarından soru sorulmadığı tespit edilmiştir. Diğer konular arasında; yevmiye düzeltme kayıtları, uygunluk ve faaliyet denetimleri, statüsüne göre denetim türlerinden sorular yer almaktadır. Standartlar arasında ise en fazla; BDS315, BDS500, BDS265 ve BDS200 konularından soruların sorulduğu görülmektedir.

KGK bağımsız denetçilik sınavında sorulan soruların standartlara göre dağılımı Ek 3’tedir. Sınavlarda sorulan soruların; BDS’lerin tamamı, etik hükümler, diğer güvence hizmetlerine ilişkin standartlar ve bunlar dışında kalan diğer konulardan oluştuğu görülmektedir. En çok soru sorulan standart BDS315 olmakla birlikte etik kurallar, BDS220 / KKS1, BDS240, BDS330, BDS500, BDS530 ve BDS700 en çok soru sorulan alanlardır. Diğer kategorisi arasında diğer sınavlardan farklı olarak işletmenin özel bir durumuna değinilerek denetçiden ne yapması gerektiği sorgulanmıştır. Ayrıca mali tablo analiz türleri ve denetimde döngü yaklaşımı da diğer kategorisi altında sorulan sorulardandır.

Tüm sınavlar için sınav sorularının BDS konularına göre dağılımına Ek 4’te yer verilmiştir. Tüm sınavlar için en çok bildirilen konuların sırası ile BDS315 (%15,4), BDS500 (%8,77) ve BDS330 (%5,7) olduğu görülmektedir.

Tablo 6. SMMM SGS Sorularının Konulara Göre Dağılımı (2013-2022)

Konu	Sayı	Yüzde
Kanıt	102	%21,25
Yönetim Beyanları	33	%6,88
Çalışma Kağıtları	23	%4,79
Örnekleme	22	%4,58
Görüş	21	%4,38
Denetim Riski	18	%3,75
Denetçi Raporu Bölümleri	17	%3,54
Denetim Planı	16	%3,33
Denetim Süreci	13	%2,71
Hile	13	%2,71
Diğer	202	%42,08
Toplam	480	%100

Tablo 6’da SMMM SGS’de 2013-2022 yılları arasında sorulan soruların dağılımı sunulmaktadır. SMMM SGS 480 soru ve 75 alt konudan oluşmakla birlikte en çok sorulan 10 konu ele alınmıştır. En fazla kanıt konusunda soru sorulduğu ve soruların beşte birinden fazlasının bu konudan oluştuğu görülmektedir. Yönetim beyanları, kanıtın ardından en çok sorulan ikinci konudur. Ayrıca diğer iki sınavın en çok sorulan konuları arasında yer almakla birlikte bu sınavda kalite kontrol sisteminin yer almadığı görülmektedir.

Tablo 7. SMMM Yeterlilik Sorularının Konulara Göre Dağılımı (2013-2022)

Konu	Sayı	Yüzde
Kanıt	18	%14,40
İç Kontrol	12	%9,60
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	7	%5,60
Bağımsız Denetim	6	%4,80
Denetim Riski	6	%4,80
Görüş	6	%4,80
Bağımsız Denetçi	4	%3,20
Denetim Süreci	4	%3,20
Hile	4	%3,20
Kalite Kontrol Sistemi	4	%3,20
Yevmiye Düzeltme	4	%3,20
Diğer	50	%40
Toplam	125	%100

Tablo 7’de SMMM yeterlilik sınavında 2013-2022 yılları arasında sorulan soruların dağılımı sunulmaktadır. Tablo incelendiğinde SMMM SGS’ye benzer şekilde oran olarak daha düşük olmakla birlikte SMMM yeterlilik sınavlarında en fazla kanıt konusunda soru sorulduğu görülmektedir. İkinci en çok soru sorulan konu ise iç kontrol alanında olmuştur. İç kontrolün yeterlilik sınavında ikinci sırada olmakla birlikte SMMM SGS’de ilk on konu arasında yer almadığı dikkati çekmektedir. Benzer şekilde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları diğer sınavlarda bildirilen ilk on konu arasında yer almazken SMMM yeterlilik sınavında üçüncü sırada yer almaktadır. Ayrıca diğer sınavlardan farklı olarak ilk on konu içerisinde SMMM yeterlilik sınavlarında yevmiye düzeltme sorusuna yer verilmiştir.

Tablo 8. KGK Bağımsız Denetçilik Sorularının Konulara Göre Dağılımı (2013-2022)

Konu	Sayı	Yüzde
Denetim Riski	63	%8,22
Etik	54	%7,05
Örnekleme	52	%6,79
Kanıt	49	%6,40
Kalite Kontrol Sistemi	42	%5,48
İç Kontrol	41	%5,35
Hile	34	%4,44
Görüş	30	%3,92
Yönetim Beyanları	27	%3,52
Denetçi Raporu Bölümleri	26	%3,39
Diğer	348	%45,43
Toplam	766	%100

Tablo 8’de bağımsız denetçilik sınavlarında 2013-2022 yılları arasında sorulan soruların dağılımı sunulmaktadır. Tablo incelendiğinde diğer iki sınavdan farklı olarak en çok soru sorulan konunun denetim riski olduğu görülmektedir. Denetim riski ayrıca diğer iki sınavın da ilk on konusu arasında yer almaktadır. KGK sınavında ayrıca diğer iki sınavın en çok sorulan soruları arasında olmamakla birlikte etik konusunun ikinci en çok soru sorulan alan olduğu dikkati çekmektedir. Özetle üç sınavda da kanıt, denetim riski, hile ve görüş konularının en çok soru sorulan konulardan olduğu görülmektedir.

5. SONUÇ

Meslekler toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında oldukça önemlidirler. Meslek mensupları belirli bir bedel karşılığında çeşitli ihtiyaç alanlarında mal ya da hizmet sunarlar. Her mesleğin farklı bir misyonu olmakla birlikte bazı mesleklerin katma değeri diğerlerinden farklı olabilmektedir.

Muhasebecilik ve denetçilik meslekleri hizmet sunan mesleklerden biridir ancak mesleğin kamusal yönüne işaret eden sosyal sorumluluk gibi bir iddiası olduğu için bazı mesleklerden ayrılan yönleri vardır. Örneğin muhasebeci ya da denetçi, sunmuş olduğu hizmeti söz konusu hizmetin ücretini ödeyen kesimlerden başka birçok kesimi de dikkate alarak gerçekleştirir. Bu yaklaşımla muhasebecilik ve bağımsız denetçilik meslekleri, çerçevesi yasal mevzuatlarla belirlenmiş ve alana özgü etik ilkeleri olan bir mecrada faaliyetini sürdürmektedir.

Muhasebecilik ve bağımsız denetçilikle ilgili mevzuat, bu mesleklerin kimler tarafından yapılabileceğini de sınırlandırmakta ve gerekli şartları sağlayan kişilerce bu mesleğin yürütülmesi gerektiğine salık vermektedir. Bu gereklilikler belirli alanlarda lisans mezunu olmayı, mesleğe başlangıç için belirli yeterliliklere sahip olunduğunun ispatı olarak görülen bir sınavdan başarılı olmayı, ardından uygulamalı eğitimi (staj) ve bitirme (yeterlilik) sınavlarının başarılı olmasını zorunlu tutmaktadır. Bu süreç sadece mesleğin kamusal yönü ile ilgili değildir, muhasebecilik ve denetim meslekleri kendine has teknik özellikler barındırmaktadır. Bu teknik özellikler, birçok mevzuatın dikkate alınmasını gerekli kılan ve oluşan ihtiyaçlara göre de revize edilen bir ekosistemde gerçekleşmektedir.

Bu çalışmada SMMM ve bağımsız denetçilik sınavlarında sınav konularından biri olan bağımsız denetim konusunun incelenmesi amaçlanmış ve SMMM SGS, SMMM yeterlilik ile KGK bağımsız denetçilik sınavları üzerinden bir değerlendirme yapılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre SMMM SGS sınavının başarı oranı oldukça düşük olup bu oran SMMM yeterlilik sınavında görece daha yüksektir. Bağımsız denetim sınavına ilişkin bir veri olmadığından bu konudaki başarı oranı bilinmemektedir. SMMM SGS sınavında en çok soru sorulan alanın denetim kanıtı ve önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi olduğu görülmektedir. SMMM yeterlilik sınavlarında ise benzer şekilde denetim kanıtı ve önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi konularından sorular öne çıkmaktadır. Bununla birlikte yeterlilik sınavında iç kontrol sistemi ve artık günümüzde uygulama alanı kalmamış olan genel kabul görmüş denetim standartları gibi alanlardan da soruların olduğu dikkati çekmektedir. KGK bağımsız denetçilik sınavında ise en çok önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi ve etik kurallar konusunda soru sorulduğu tespit edilmiştir.

Ele alınan üç sınav arasındaki farklar sadece soruların konularına göre kategorik dağılımında değildir. Öncelikle söz konusu sınavların amaçları farklı olduğundan soruların konuları benzer olsa da sorulma biçimi ya da adaydan o konuya ilişkin sahip olunması beklenen bilgiler arasında da farklılıklar bulunmaktadır. Bunun yanında SMMM yeterlilik sınavının çoktan seçmeli test usulünde olmaması da farklı kavramların mukayese edilmesi şeklindeki sorulara yer verilmesine imkân tanımaktadır. 3568 sayılı Kanun, meslek mensubuna her ne kadar denetim yapma yetkisi vermiş olsa da bağımsız denetim yapabilmek için KGK'dan ayrıca yetki alınması gerekliliğinden dolayı SMMM sınavlarında sorulan sorular daha az teknik detay içermektedir. Ancak bağımsız denetçilik sınavında daha detaylı, bağımsız denetim standartlarına hâkim olmayı gerektiren ve özellikle de denetçinin mesleki muhakeme kullanma ihtiyacı bulunan alanlara ilişkin genel ilkeler bağlamında sorular sorulmaktadır. Bu yaklaşımla özellikle KGK bağımsız denetçilik sınavlarında bazı sorularda işletmenin özel bir durumuna işaret edilerek denetçinin ne yapması gerektiği sorgulanmıştır. Ayrıca SMMM sınavlarında bağımsız denetim standartları dışında daha fazla soru sorulmuş olmakla birlikte KGK bağımsız denetçilik sınavlarında sorulan soruların büyük oranda bağımsız denetim standartları ve denetim yönetmeliği çerçevesinden oluştuğu görülmektedir. Ayrıca özellikle SMMM yeterlilik sınavında yevmiye düzeltme kaydı gibi muhasebe bilgisinin ön planda olduğu sorular olmakla birlikte bağımsız denetçilik sınavlarında bu tarzda bir soru bulunmamaktadır. Son olarak KGK bağımsız denetçilik sınavında Türkiye Denetim Standartları kapsamında bağımsız denetim standartları dışındaki hizmetlere ilişkin sınırlı sayıda soru sorulduğu görülmüştür.

Bu çalışmada sadece bağımsız denetim kapsamında bir değerlendirme yapılmış olup başka çalışmalarda diğer sınav konuları hakkında çalışmalar ele alınabilir ve bu konuların lisans ya da yüksek lisans ders müfredatına uygunluğu bağlamında bir karşılaştırma yapılabilir. Her ne kadar sınavlarda başarı oranı düşük görünse de başarılı olanların ne derece yetkin olduğu ve uygulanan sınavların aranılan yetkinlikleri ölçmede ne derece uygun olduğu incelenebilir. Ayrıca söz konusu

mesleklerle ilgili herhangi bir başarı sıralaması uygulamasının olmaması meslek mensubunun niteliği kadar kaç meslek mensubuna ihtiyaç olduğu sorusunu da gündeme getirmektedir. Bu konuda ilgili mesleki kuruluşların mesleğin geleceğine yönelik bir planlamasının olup olmadığı da ele alınabilir.

KAYNAKÇA

- Akdağ, M. (2014). *Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi*. Yapı Kredi Yayınları, 2. baskı.
- Arıkan, Y. (2001). *Meslek Hukuku Uygulamaları*, İSMMMO Yayını, 33, İstanbul.
- Arkun, O.F. (1975). *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*, İİTİ Akademisi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınevi, İstanbul.
- Ayboğa, H. (2003). Globalleşme sürecinde ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek mensuplarının eğitimi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(1), 327-359.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (26.12.2012) Resmî Gazete Sayısı: 28509
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), 571-592.
- Byrnes, P. E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown-Liburd, H., Teeter, R., Warren, J. D., & Vasarhelyi, M. (2018). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. *In Continuous auditing*, Emerald Publishing Limited, 285-297. doi:10.1108/978-1-78743-413-420181014
- Coşkun, A., & Aydın, M. (2018). Bağımsız Denetçiler ve Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Eğitim Süreçlerine İlişkin Mukayeseli Bir Araştırma. *OPUS International Journal of Society Researches*, 9(16), 2364-2387. doi: https://doi.org/10.26466/opus.470223
- Dursun, G. D., & Engin, G. (2018). Marmara Bölgesindeki Üniversitelerin Muhasebe Yüksek Lisans Programlarındaki Derslerinin Bağımsız Denetçilik Sınavına Denkliği. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(17), 156-168.
- Dursun, G.D., & Bulut, S.S. (2018). Marmara ve Ege bölgesindeki devlet üniversitelerinin iktisadi ve idari bilimler fakültelerinde verilen derslerin mali müşavirlik sınavlarına denkliği. *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 13(50), 29-46.
- Erkan, M., & Yenigün, T. (2015). SMMM ve YMM’lerin eğitim durumları ve sınavlardaki başarıları. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (9), 216-239.
- Güvemli, O., & Özbirecikli, M. (2011). Türkiye’de bağımsız muhasebe denetiminin gelişim süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 146-180.
- KGK, *Genel Bilgiler*, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 15.03.2023), <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5233/%20Genel-Bilgiler>
- KGK, *Soru Arşivi*, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 15.03.2023), <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5237/Soru-Arsivi>
- KGK, *Yetkilendirme İstatistikleri*, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 15.03.2023), <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5272/Yetkilendirme-I%CC%87statistikleri>
- KGK, *Türkiye Denetim Standartları*, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 15.03.2023), <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4106/TurkiyeDenetimStandartlari>
- KGK, *Yetkilendirme İstatistikleri*, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 15.03.2023), <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5272/Yetkilendirme-I%CC%87statistikleri>
- Kocaöz, Y., & Teker, S. (2019). Türkiye’de Mali Müşavir Olma Süreci. *Press Academia Procedia*, 9(1), 299-303.

Kumar, E.P., & Mohan, B. (2015). Origin and Development of Auditing. *Paripex - Indian Journal of Research*, 4(9), 43-46.

Kurtcebe, E., & Utku, M. (2016). Türkiye ekonomisinde mali müşavirlik mesleği ve mesleğe giriş süreci. *İzmir SMMM Dayanışma Dergisi*. 89-99.

Leung, P., Coram, P., Cooper, B. J., & Richardson, P. (2007). *Modern auditing & assurance services*, Wiley.

Mert, H. (2019). Lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin yeterliliğine yönelik yeminli mali müşavirler üzerinde bir araştırma. *Press Academia Procedia*, 10(1), 76-80. doi: 10.17261/Pressacademia.2019.1147

Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2003). *Principles of external auditing*. John Wiley & Sons.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Yönetmeliği (23.08.1997) Resmî Gazete: 23089.

Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği (16.01.2005) Resmî Gazete: 25702.

Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Sınav Komisyonlarının Çalışma Usulleri; Sınav Esasları ve Sınav Konuları Hakkında Yönetmelik (20.09.1989) Resmî Gazete:20288.

Teck-Heang, L.E.E., & Ali, A. M. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and auditing*, 4(12), 1-8.

TÜRMOB, Faaliyet Raporları Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 15.03.2023), <https://turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/fb774e8f-2848-48bb-988b-70ee0745a744/2022-faaliyet-raporu>

TESMER, *Geçmiş Dönem Sınavları Soruları ve Cevapları*, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 15.03.2023), <https://www.tesmer.org.tr/?cat=175>

TESMER, *Staja Giriş Sınavı Değerlendirme Ölçütleri*, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 15.03.2023), <https://www.tesmer.org.tr/?p=256>

TESMER, *Staja Giriş Sınavı Konuları ve Yüzdeler Dağılımları*, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 15.03.2023), <https://www.tesmer.org.tr/?p=257>

TESMER, *Staja Giriş Sınavında Uygulanacak Genel Kurallar* Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 15.03.2023), <https://www.tesmer.org.tr/?p=254>

Yücel, G. (1982). Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 11(1), 217-227.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (29.09.2011) Resmî Gazete: 28103

Ekler**Ek 1. SMMM SGS Sorularının BDS Konularına Göre Dağılımı**

BDS	Sınav Dönemi		2022/1		2021/3		2021/2		2021/1		2020/3		2020/2		2020/1		2019/3		2019/2		2019/1		2018/3		2018/2		2018/1		2017/3		2017/2		2017/1		2016/3		2016/2		2016/1		2015/3		2015/2		2015/1		2014/3		2014/2		2014/1		2013/3		2013/2		2013/1		Toplam																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																			
	2022/3	2022/2	2022/1	2021/3	2021/2	2021/1	2020/3	2020/2	2020/1	2019/3	2019/2	2019/1	2018/3	2018/2	2018/1	2017/3	2017/2	2017/1	2016/3	2016/2	2016/1	2015/3	2015/2	2015/1	2014/3	2014/2	2014/1	2013/3	2013/2	2013/1	2012/3	2012/2	2012/1	2011/3	2011/2	2011/1	2010/3	2010/2	2010/1	2009/3	2009/2	2009/1	2008/3	2008/2	2008/1	2007/3	2007/2	2007/1	2006/3	2006/2	2006/1	2005/3	2005/2	2005/1	2004/3	2004/2	2004/1	2003/3		2003/2	2003/1	2002/3	2002/2	2002/1	2001/3	2001/2	2001/1	2000/3	2000/2	2000/1	1999/3	1999/2	1999/1	1998/3	1998/2	1998/1	1997/3	1997/2	1997/1	1996/3	1996/2	1996/1	1995/3	1995/2	1995/1	1994/3	1994/2	1994/1	1993/3	1993/2	1993/1	1992/3	1992/2	1992/1	1991/3	1991/2	1991/1	1990/3	1990/2	1990/1	1989/3	1989/2	1989/1	1988/3	1988/2	1988/1	1987/3	1987/2	1987/1	1986/3	1986/2	1986/1	1985/3	1985/2	1985/1	1984/3	1984/2	1984/1	1983/3	1983/2	1983/1	1982/3	1982/2	1982/1	1981/3	1981/2	1981/1	1980/3	1980/2	1980/1	1979/3	1979/2	1979/1	1978/3	1978/2	1978/1	1977/3	1977/2	1977/1	1976/3	1976/2	1976/1	1975/3	1975/2	1975/1	1974/3	1974/2	1974/1	1973/3	1973/2	1973/1	1972/3	1972/2	1972/1	1971/3	1971/2	1971/1	1970/3	1970/2	1970/1	1969/3	1969/2	1969/1	1968/3	1968/2	1968/1	1967/3	1967/2	1967/1	1966/3	1966/2	1966/1	1965/3	1965/2	1965/1	1964/3	1964/2	1964/1	1963/3	1963/2	1963/1	1962/3	1962/2	1962/1	1961/3	1961/2	1961/1	1960/3	1960/2	1960/1	1959/3	1959/2	1959/1	1958/3	1958/2	1958/1	1957/3	1957/2	1957/1	1956/3	1956/2	1956/1	1955/3	1955/2	1955/1	1954/3	1954/2	1954/1	1953/3	1953/2	1953/1	1952/3	1952/2	1952/1	1951/3	1951/2	1951/1	1950/3	1950/2	1950/1	1949/3	1949/2	1949/1	1948/3	1948/2	1948/1	1947/3	1947/2	1947/1	1946/3	1946/2	1946/1	1945/3	1945/2	1945/1	1944/3	1944/2	1944/1	1943/3	1943/2	1943/1	1942/3	1942/2	1942/1	1941/3	1941/2	1941/1	1940/3	1940/2	1940/1	1939/3	1939/2	1939/1	1938/3	1938/2	1938/1	1937/3	1937/2	1937/1	1936/3	1936/2	1936/1	1935/3	1935/2	1935/1	1934/3	1934/2	1934/1	1933/3	1933/2	1933/1	1932/3	1932/2	1932/1	1931/3	1931/2	1931/1	1930/3	1930/2	1930/1	1929/3	1929/2	1929/1	1928/3	1928/2	1928/1	1927/3	1927/2	1927/1	1926/3	1926/2	1926/1	1925/3	1925/2	1925/1	1924/3	1924/2	1924/1	1923/3	1923/2	1923/1	1922/3	1922/2	1922/1	1921/3	1921/2	1921/1	1920/3	1920/2	1920/1	1919/3	1919/2	1919/1	1918/3	1918/2	1918/1	1917/3	1917/2	1917/1	1916/3	1916/2	1916/1	1915/3	1915/2	1915/1	1914/3	1914/2	1914/1	1913/3	1913/2	1913/1	1912/3	1912/2	1912/1	1911/3	1911/2	1911/1	1910/3	1910/2	1910/1	1909/3	1909/2	1909/1	1908/3	1908/2	1908/1	1907/3	1907/2	1907/1	1906/3	1906/2	1906/1	1905/3	1905/2	1905/1	1904/3	1904/2	1904/1	1903/3	1903/2	1903/1	1902/3	1902/2	1902/1	1901/3	1901/2	1901/1	1900/3	1900/2	1900/1	1899/3	1899/2	1899/1	1898/3	1898/2	1898/1	1897/3	1897/2	1897/1	1896/3	1896/2	1896/1	1895/3	1895/2	1895/1	1894/3	1894/2	1894/1	1893/3	1893/2	1893/1	1892/3	1892/2	1892/1	1891/3	1891/2	1891/1	1890/3	1890/2	1890/1	1889/3	1889/2	1889/1	1888/3	1888/2	1888/1	1887/3	1887/2	1887/1	1886/3	1886/2	1886/1	1885/3	1885/2	1885/1	1884/3	1884/2	1884/1	1883/3	1883/2	1883/1	1882/3	1882/2	1882/1	1881/3	1881/2	1881/1	1880/3	1880/2	1880/1	1879/3	1879/2	1879/1	1878/3	1878/2	1878/1	1877/3	1877/2	1877/1	1876/3	1876/2	1876/1	1875/3	1875/2	1875/1	1874/3	1874/2	1874/1	1873/3	1873/2	1873/1	1872/3	1872/2	1872/1	1871/3	1871/2	1871/1	1870/3	1870/2	1870/1	1869/3	1869/2	1869/1	1868/3	1868/2	1868/1	1867/3	1867/2	1867/1	1866/3	1866/2	1866/1	1865/3	1865/2	1865/1	1864/3	1864/2	1864/1	1863/3	1863/2	1863/1	1862/3	1862/2	1862/1	1861/3	1861/2	1861/1	1860/3	1860/2	1860/1	1859/3	1859/2	1859/1	1858/3	1858/2	1858/1	1857/3	1857/2	1857/1	1856/3	1856/2	1856/1	1855/3	1855/2	1855/1	1854/3	1854/2	1854/1	1853/3	1853/2	1853/1	1852/3	1852/2	1852/1	1851/3	1851/2	1851/1	1850/3	1850/2	1850/1	1849/3	1849/2	1849/1	1848/3	1848/2	1848/1	1847/3	1847/2	1847/1	1846/3	1846/2	1846/1	1845/3	1845/2	1845/1	1844/3	1844/2	1844/1	1843/3	1843/2	1843/1	1842/3	1842/2	1842/1	1841/3	1841/2	1841/1	1840/3	1840/2	1840/1	1839/3	1839/2	1839/1	1838/3	1838/2	1838/1	1837/3	1837/2	1837/1	1836/3	1836/2	1836/1	1835/3	1835/2	1835/1	1834/3	1834/2	1834/1	1833/3	1833/2	1833/1	1832/3	1832/2	1832/1	1831/3	1831/2	1831/1	1830/3	1830/2	1830/1	1829/3	1829/2	1829/1	1828/3	1828/2	1828/1	1827/3	1827/2	1827/1	1826/3	1826/2	1826/1	1825/3	1825/2	1825/1	1824/3	1824/2	1824/1	1823/3	1823/2	1823/1	1822/3	1822/2	1822/1	1821/3	1821/2	1821/1	1820/3	1820/2	1820/1	1819/3	1819/2	1819/1	1818/3	1818/2	1818/1	1817/3	1817/2	1817/1	1816/3	1816/2	1816/1	1815/3	1815/2	1815/1	1814/3	1814/2	1814/1	1813/3	1813/2	1813/1	1812/3	1812/2	1812/1	1811/3	1811/2	1811/1	1810/3	1810/2	1810/1	1809/3	1809/2	1809/1	1808/3	1808/2	1808/1	1807/3	1807/2	1807/1	1806/3	1806/2	1806/1	1805/3	1805/2	1805/1	1804/3	1804/2	1804/1	1803/3	1803/2	1803/1	1802/3	1802/2	1802/1	1801/3	1801/2	1801/1	1800/3	1800/2	1800/1	1799/3	1799/2	1799/1	1798/3	1798/2	1798/1	1797/3	1797/2	1797/1	1796/3	1796/2	1796/1	1795/3	1795/2	1795/1	1794/3	1794/2	1794/1	1793/3	1793/2	1793/1	1792/3	1792/2	1792/1	1791/3	1791/2	1791/1	1790/3	1790/2	1790/1	1789/3	1789/2	1789/1	1788/3	1788/2	1788/1	1787/3	1787/2	1787/1	1786/3	1786/2	1786/1	1785/3	1785/2	1785/1	1784/3	1784/2	1784/1	1783/3	1783/2	1783/1	1782/3	1782/2	1782/1	1781/3	1781/2	1781/1	1780/3	1780/2	1780/1	1779/3	1779/2	1779/1	1778/3	1778/2	1778/1	1777/3	1777/2	1777/1	1776/3	1776/2	1776/1	1775/3	1775/2	1775/1	1774/3	1774/2	1774/1	1773/3	1773/2	1773/1	1772/3	1772/2	1772/1	1771/3	1771/2	1771/1	1770/3	1770/2	1770/1	1769/3	1769/2	1769/1	1768/3	1768/2	1768/1	1767/3	1767/2	1767/1	1766/3	1766/2	1766/1	1765/3	1765/2	1765/1	1764/3	1764/2	1764/1	1763/3	1763/2	1763/1	1762/3	1762/2	1762/1	1761/3	1761/2	1761/1	1760/3	1760/2	1760/1	1759/3	1759/2	1759/1	1758/3	1758/2	1758/1	1757/3	1757/2	1757/1	1756/3	1756/2	1756/1	1755/3	1755/2	1755/1	1754/3	1754/2	1754/1	1753/3	1753/2	1753/1	1752/3	1752/2	1752/1	1751/3	1751/2	1751/1	1750/3	1750/2	1750/1	1749/3	1749/2	1749/1	1748/3	1748/2	1748/1	1747/3	1747/2	1747/1	1746/3	1746/2	1746/1	1745/3	1745/2	1745/1	1744/3	1744/2	1744/1	1743/3	1743/2	1743/1	1742/3	1742/2	1742/1	1741/3	1741/2	1741/1	1740/3	1740/2	1740/1	1739/3	1739/2	1739/1	1738/3	1738/2	1738/1	1737/3	1737/2	1737/1	1736/3	1736/2	1736/1	1735/3	1735/2	1735/1	1734/3	1734/2	1734/1	1733/3	1733/2	1733/1	1732/3	1732/2	1732/1	1731/3	1731/2	1731/1	1730/3	1730/2	1730/1	1729/3	1729/2	1729/1	1728/3	1728/2	1728/1	1727/3	1727/2	1727/1	1726/3	1726/2	1726/1	1725/3	1725/2	1725/1	1724/3	1724/2	1724/1	1723/3	1723/2	1723/1	1722/3	1722/2	1722/1	1721/3	1721/2	1721/1	1720/3	1720/2	1720/1	1719/3	1719/2	1719/1	1718/3	1718/2	1718/1	1717/3	1717/2	1717/1	1716/3	1716/2	1716/1	1715/3	1715/2	1715/1	1714/3	1714/2	1714/1	1713/3	1713/2	1713/1	1712/3	1712/2	1712/1	1711/3	1711/2	1711/1	1710/3	1710/2	1710/1	1709/3	1709/2	1709/1	1708/3	1708/2	1708/1	1707/3	1707/2	1707/1	1706/3	1706/2	1706/1	1705/3	1705/2	1705/1	1704/3	1704/2	1704/1	1703/3	1703/2	1703/1	1702/3	1702/2	1702/1	1701/3	1701/2	1701/1	1700/3	1700/2	1700/1	1699/3	1699/2	1699/1	1698/3

Ek 2. SMMM Yeterlilik Sınavı Sorularının BDS Konularına Göre Dağılımı

BDS	Sınav Dönemi																													
	2022/3	2022/2	2022/1	2021/3	2021/2	2021/1	2020/3	2020/2	2020/1	2019/3	2019/2	2019/1	2018/3	2018/2	2018/1	2017/3	2017/2	2017/1	2016/3	2016/2	2016/1	2015/3	2015/2	2015/1	2014/3	2014/2	2014/1	2013/3	2013/2	Toplam
Diğer							1				1	1	1	2	2	2	3	1	2	1		2			1				2	22
BDY/TTK	1	1	3			1	1	1	1		1																			10
BDS200				1			1				1						2			1			1			1				8
BDS210				1					1				1													1	1			5
BDS220/KKS1	1				1					2																	1			5
BDS230							1									1														2
BDS240		1		1		1		1																						4
BDS265	1													1				1	1	2	1		1	1	1					10
BDS300																			1	1										2
BDS315								1	1	1				1		1		2		1				1				2		11
BDS320						1								1																2
BDS330																					1			1						2
BDS500		1										1	1		2	1					1		1		1			1	1	11
BDS501											1			1									2							4
BDS505																										1				1
BDS510					1																									1
BDS520											1																			1
BDS550					1																									1
BDS700													1								1	1		1					1	5
BDS705													1		1								1			1		1		5
Toplam	3	3	3	3	3	3	4	3	3	3	4	3	5	6	5	5	5	4	3	5	5	5	4	4	4	4	3	3	4	112

Ek 3. KGK Bağımsız Denetçilik Sınavı Sorularının BDS Konularına Göre Dağılımı

Sınav Dönemi BDS	2022/2	2022/1	2021/2	2021/1	2020/2	2020/1	2019/2	2019/1	2018/2	2018/1	2017/2	2017/1	2016/2	2016/1	2015/2	2015/1	2014/2	2014/1	2013/1	Toplam
Diğer GHS	2				1	1	1			1			1		1	1				9
Etik	3	4	3	4	4	4	4	4	2	2	3	4	2	3	5	1	1		1	54
Diğer			1				1	1	1		3	4	3	2	1	3	1	1		22
BDY/TTK	4	2	2	1	1	2	2	2	6		1	1	3	1	1	3	3		3	34
BDS200	1	2	1		1	1		3	1	3	2	3	2	3	1	2	4		3	33
BDS210		1	2		2		2		2	1	3	1		3	1		2	2	2	24
BDS220/KKS1	2	3	5	4	4	3	3	1	2	4	1	1	3	2		3	3	2		46
BDS230				1		1	2						1	1	1		3	1	2	13
BDS240	2	2	2	2		3	1	2	2	4	2	2	3	1		3	2	2	2	37
BDS250	1	1				1					1		2					1		7
BDS260		1					1			1					2	2		1		8
BDS265	1		1	4	1		1								1		1	1	1	11
BDS300	1	1	1	2		2	1			1		2	1				1			13
BDS315	4	3	5	3	1	5	4	9	13	10	10	11	5	9	9	9	7	9	6	132
BDS320	1	1	1			1	1	2		1		1		1		2		3	1	16
BDS330	1	1	1	2	3	2		1	3	3	2		1	4	6	1	2	2	2	37
BDS402	1				1												1	1		4
BDS450	1	1		2	1	1		1	1	1	1							1		11
BDS500		3	4		4	2	1	2	2	2		2	5	1	1	2	2	2	2	37
BDS501			1	1	1		1					1	1	1	2	1		1	1	12
BDS505	1		3				1	1	1			1		1				2	2	13
BDS510	1					1	1	1				1		1				1	1	8
BDS520		1									1		2	1		1	1		2	9
BDS530	2	3		2	5	2	4	4	3	2	1	3	1		1	2	3	1	3	42
BDS540	1	1	1	1		1	1	1	2				1			1		1	1	13
BDS550	1			1										1					1	4
BDS560	1			1	1			1			1			1	1				1	8
BDS570		2	1			1		2	1	1	1				1		1		1	12
BDS580				1	1	1	1					1	2		1	2			1	11
BDS600	1													1	1	1		1		5
BDS610	1												1			1	2	2		7
BDS620	1			1		1										1		1		5
BDS700	1	3	2	2	4	2	2	1		1	4	2	3		3		1		1	32
BDS701	1	1	2	2	2	2	1	1	2	1										15
BDS705		1	2		4	2	2	1		1	3	2	1		3		1	1		24
BDS706	1	1	1		2		2				1					1				9
BDS710		1		1			1				1									4
BDS720				1	2	1	1	1	2	1										9
BDS800		1		1			1						1							4
BDS805	1																			1
BDS810	1				1		1													3
Toplam	40	41	42	40	47	43	45	42	46	41	42	42	43	40	43	40	41	40	40	798

Ek 4. Tüm Sınavlar İçin Soruların BDS Konularına Göre Dağılımı

BDS	SGS Soru Sayısı	SGS Yüzde	Yeterlilik Soru Sayısı	Yeterlilik Yüzde	Toplam Soru Sayısı	KGK Soru Sayısı	KGK Yüzde	Toplam Yüzde
GDS / SBDS / İHS	8	%1,62	0	%0,00	17	9	%1,13	%1,21
Etik	6	%1,22	0	%0,00	60	54	%6,77	%4,28
Diğer	25	%5,07	22	%19,64	69	22	%2,76	%4,92
BDY/TTK	7	%1,42	10	%8,93	51	34	%4,26	%3,64
BDS200	18	%3,65	8	%7,14	59	33	%4,14	%4,21
BDS210	15	%3,04	5	%4,46	44	24	%3,01	%3,14
BDS220/KKS1	8	%1,62	5	%4,46	59	46	%5,76	%4,21
BDS230	23	%4,67	2	%1,79	38	13	%1,63	%2,71
BDS240	15	%3,04	4	%3,57	56	37	%4,64	%3,99
BDS250	1	%0,20	0	%0,00	8	7	%0,88	%0,57
BDS260	0	%0,00	0	%0,00	8	8	%1,00	%0,57
BDS265	4	%0,81	10	%8,93	25	11	%1,38	%1,78
BDS300	19	%3,85	2	%1,79	34	13	%1,63	%2,42
BDS315	73	%14,81	11	%9,82	216	132	%16,54	%15,40
BDS320	9	%1,83	2	%1,79	27	16	%2,01	%1,92
BDS330	41	%8,32	2	%1,79	80	37	%4,64	%5,70
BDS402	2	%0,41	0	%0,00	6	4	%0,50	%0,43
BDS450	1	%0,20	0	%0,00	12	11	%1,38	%0,86
BDS500	75	%15,21	11	%9,82	123	37	%4,64	%8,77
BDS501	14	%2,84	4	%3,57	30	12	%1,50	%2,14
BDS505	8	%1,62	1	%0,89	22	13	%1,63	%1,57
BDS510	3	%0,61	1	%0,89	12	8	%1,00	%0,86
BDS520	11	%2,23	1	%0,89	21	9	%1,13	%1,50
BDS530	18	%3,65	0	%0,00	60	42	%5,26	%4,28
BDS540	4	%0,81	0	%0,00	17	13	%1,63	%1,21
BDS550	10	%2,03	1	%0,89	15	4	%0,50	%1,07
BDS560	3	%0,61	0	%0,00	11	8	%1,00	%0,78
BDS570	5	%1,01	0	%0,00	17	12	%1,50	%1,21
BDS580	2	%0,41	0	%0,00	13	11	%1,38	%0,93
BDS600	0	%0,00	0	%0,00	5	5	%0,63	%0,36
BDS610	0	%0,00	0	%0,00	7	7	%0,88	%0,50
BDS620	3	%0,61	0	%0,00	8	5	%0,63	%0,57
BDS700	34	%6,90	5	%4,46	71	32	%4,01	%5,06
BDS701	6	%1,22	0	%0,00	21	15	%1,88	%1,50
BDS705	17	%3,45	5	%4,46	46	24	%3,01	%3,28
BDS706	4	%0,81	0	%0,00	13	9	%1,13	%0,93
BDS710	0	%0,00	0	%0,00	4	4	%0,50	%0,29
BDS720	1	%0,20	0	%0,00	10	9	%1,13	%0,71
BDS800	0	%0,00	0	%0,00	4	4	%0,50	%0,29
BDS805	0	%0,00	0	%0,00	1	1	%0,13	%0,07
BDS810	0	%0,00	0	%0,00	3	3	%0,38	%0,21
Toplam	493	%100,00	112	%100,00	1403	798	%100,00	%100,00

