

DENETİM MESLEĞİNİN AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDEKİ DURUMU VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Yrd.Doç.Dr.Serhat KUTLAN*

1.0.Giriş ve Çalışmanın Amacı

Çağdaş ekonomilerde şirketlerin sermaye gereksinimlerinin artması ve şahıs şirketlerinin yerini sermaye şirketlerinin alması, muhasebe ve denetim mesleklerinin önemini her geçen gün daha artırmaktadır. İşletmelerin durumu sadece hisse sahiplerini veya kredi veren kuruluşları veya devletin ilgili organlarını değil aynı zamanda kamuoyunu yakından etkileyebilmektedir. Bundan dolayı işletmelerin muhasebelerini çağdaş işletmecilik kurallarına uygun şekilde bilgi verecek tarzda düzenlemeleri ve sistemli bir şekilde denetlenmeleri kamu çıkarları açısından bir zorunluluktur.

Bu zorunluluğun yerine getirilebilmesi için muhasebe mesleğinin ülke çapında belli bir standardın üstünde ifa edilebilmesini sağlayacak yasal düzenlemeler yapılması ön koşuldur.

Nitekim Türkiye'de de 01.06.1989 tarihinde 3568 sayılı yasa ile bu ön koşul gecikmeli de olsa gerçekleştirilmiştir.

Günümüz ekonomisinde her geçen gün küreselleşme, liberalleşme, sınırların ve korumacılığın kaldırılması, uluslararasılaşma ve ülkelerin aralarındaki mesafelerin azalması gibi olguların önemi artmaktadır. Hatta bu gelişmeye ayak uyduramayan ekonomilerin artan rekabet koşulları karşısında güçsüz duruma düşeceklerini de saptamakta yarar bulunmaktadır.¹

Ekonomik ve teknolojik yaşamdaki bu gelişmelerin meslekleri de etkileyeceğini belirtmek yerindedir.

Bundan dolayı bu çalışmanın amacı Avrupa Birliği ülkelerinde ki muhasebe ve denetim meslekleri ilgili yasal düzenlemeler hakkında (özellikle mesleğe giriş ve meslek ünvanları hakkında) özet bilgi vermek ve bu ülkelerde faaliyet gösteren meslek sahiplerinin uluslararası çalışmalarda karşılaştıkları sorunlara ışık tutmaktır.

Bunun yanısıra çalışmanın diğer bir amacı da; Türkiye ile bu ülkelerdeki uygulamalar arasında ki farklılıklara değinerek Türkiye'nin ileride karşılaçağı bu konudaki olası sorunların şimdiden giderilmesi için gerekli ön bilgilerin sunulmasıdır.

Bu amacı gerçekleştirmek için AB ülkelerinde ki mevcut durum ve karşılaşılan zorluklar ile mesleki yasal düzenlemeyle ilgili uygulama özet olarak ülke bazında ele alınacaktır.

1.1.Mevcut Durum

Denetim mesleğinin Avrupa Birliği ülkelerinde milliyet farkı gözetilmeksizin serbestçe icra edilebilmesi için halen mevcut engelleri;

a) mesleki yeterliliğin karşılıklı olarak tanınması² ve işyeri kurma serbestisi ile ilgili zorluklar,

b) rekabet,

c) yabancı dil bilgisi, kültürel özellikler,

d) mevcut yasal kısıtlamalar

olmak üzere dört ana başlık altında özetlemek mümkündür.³

Avrupa Birliğinin tam anlamıyla gerçekleşmesi hiç şüphesiz özellikle tüm hizmet sektörünü ilgilendiren a) şıkında belirtilmiş olan mesleki yeterliliğin karşılıklı olarak tanınması ve işyeri kurma serbestisinin fiilen uygulanır hale gelmesi ile gerçekleşecektir. Ancak şu anda gerek ulusal devletlerin bu konuda daha çok korumacı bir eğilimde olmaları gerekse de meslek sahiplerinin henüz sosyopsikolojik olarak bu konuda çekingen olmaları meslek sahiplerinin daha uzun yıllar bu problemle karşı karşıya olacağına bir göstergesi olmaktadır.

* M.Ü., İİBF, Almanca İşletme Bölümü

Serhat KUTLAN

Almanya örneğinde olduğu gibi diğer Avrupa Birliği ülkelerinde de denetim mesleğinin içeriği daha çok danışmanlık ağırlıklı olmuşturlardır. Bundan dolayı meslek sahipleri daha çok ulusal ve hatta lokal bir aksan kazanmışlardır. Buna karşın Amerika kökenli Denetim şirketleri üçüncü ülkelerde kurdukları ortaklıklarla uluslararası denetimde büyük bir potansiyel elde etmişler ve bunun yanısıra danışmanlık ağırlıklı işlerde de özel timler oluşturarak ve şirket içi eğitime önem vererek oldukça büyük bir başarı sağlamışlardır. Bugün bütünleşmekte olan Avrupa Birliğinde bu durum muhasebeci ve denetçiler için oldukça büyük bir engel oluşturacaktır.⁴

Rekabetin yanısıra AB nin 12 değişik kültürden daha fazla kültüre sahip bir ülkeler topluluğu olduğu ve 10 değişik dilin konuşulduğu gerçeği de unutulmamalıdır. Özellikle dil bilgisinin mesleğin icrasında en önemli engelleyici faktör olduğu ve ayrıca yaşanan topluluğun örf ve adetleri hakkında bilgilerin yetersizliğinin de mesleğin icrası için son derece kısıtlayıcı olduğu akıldan çıkarılmamalıdır.

Mevcut yasal kısıtlamalarının etkisinin ne derece fazla olduğu, yalnız Almanya ve Fransa'nın 8.ci yönerge esaslarını⁵ kendi ulusal yasalarına aldıkları, 4.cü yönergenin halen İspanya ve Portekiz tarafından kabul edilmemiş olduğu⁶ ve 7.ci yönergenin⁷ sadece Almanya, Belçika ve Fransa tarafından yürütmeye alındığı gözönünde bulundurulduğunda daha iyi anlaşılmaktadır. Bunların yanısıra yüksek okul diplomalarının karşılıklı olarak tanınması ile ilgili çalışmaların halen taslak halinde olduğu da unutulmamalıdır.⁸Keza, mesleki yeterliliklerin karşılıklı olarak tanınması şartlarını düzenleyecek yönerge de henüz tasarım aşamasındadır.

Dolayısıyla Avrupa Birliği'ndeki SMM ve YMM'ler için gümrük kapıları henüz kapalıdır.

1.2.Avrupa Birliği Ülkelerinde Meslek İle İlgili Yasal Düzenlemeler

Aşağıda Belçika, Danimarka, Fransa, Yunanistan, İngiltere, İrlanda, İtalya, Lüksemburg, Hollanda, Portekiz, İspanya, Almanya'da meslekle ilgili yasal düzenlemeler teker teker ele alınacaktır. Bu şekilde Avrupa Birliği ülkelerindeki SMM ve YMM'ler için

Avrupa Birliği'nin gerçekleşmesinin ne kadar bir zaman daha süreceğini anlamak daha kolay olacaktır.

1.3.Belçika

Muhasebe standartları 07 Haziran 1987 tarihli kanunla genel olarak saptanmıştır. Denetim baş revizörler⁹ tarafından Belçika YMM Enstitüsü¹⁰ tarafından saptanan esaslara uyulmak kaydıyla yapılır. Rapor sene sonu bilançosunun ve mali tabloların gerçek sonuç ve mali durumu yansıtmayı yansıtmadığını saptamayı hedefler.

Belçika'da baş revizör olmanın koşulları Belçika YMM Odası tarafından belirlenir.YMM Odası adayın baş revizör olmak için;

- a) üniversite mezuniyetinin yanısıra,
- b) 3 yıllık stajı,
- c) bir yazılı olgunluk çalışmasını,
- d) yazılı sınavı,
- e) sözlü sınavı,

başarı ile sonuçlandırmış olmasını şart görmektedir.Sınav jürisi Öğretim üyeleri ve oda temsilcilerinden oluşmaktadır.Yabancı adaylar için ayrıca resmi izin gereklidir.

1.4.Danimarka

Danimarka'da muhasebe standartları 4.cü yönerge'ye uygundur.¹¹ Denetim devlet tarafından yetkili kılınmış revizörler tarafından yapılır.¹² Denetim esasları ilgili mesleki kuruluş tarafından belirlenmiş olup, Belçika da ki gibi meslek adaylarının bu ünvanı almak için üniversiteyi bitirmiş olmaları gerekmekte ve adaylar 3 yıllık bir staj gördükten sonra, bir tez vermek ve yazılı ve sözlü sınavı başarıyla geçmek zorundadırlar. Sınav şartları Maliye Bakanlığı tebliğiyle 1973 yılında düzenlenmiş bulunmaktadır.Yabancı adaylar için, adayın ikametgahının Danimarka'da bulunmasından başka bir şart mevcut değildir.

1.5.Fransa

Fransa'da da Türkiye'de olduğu gibi muhasebe standartları yasal olarak düzenlenmiş ve hesap planı, hesap çerçevesi ilgili mevzuata ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.4.üncü ve 7.ci yönerge esaslarına ilgili mevzuatta uyulmuştur. Mesleki ünvan olarak hesap uzmanı ve hesap müfettişi ünvanları bulunmaktadır.¹³ Hesap uzmanı denetim ve muhasebe ile ilgili bir çok yetkisinin yanı sıra, yasal denetim yapmaya da yetkilidir. Ancak "yasal yıl sonu denetimi" ancak hesap müfettişi sıfatıyla yapılabilir. Hesap müfettişliği ünvanını kullanabilmek için Hesap Uzmanları Odasının¹⁴ yanı sıra Ulusal Hesap Müfettişliği Kurulu¹⁵ üyeliği de şarttır. Hesap Uzmanı adayı olmanın şartları yasalarda oldukça ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Adayın ulusal veya yabancı bir bakalorya diploması sahibi olması ön koşuldur. Aday muhasebe finansman ağırlıklı bir önlisans programını bitirdikten sonra Türkiye'de lisans ile yüksek lisans arasında denkleştirilebilecek bir işletme iktisadi eğitimini tamamlamak zorundadır. Bu şekilde aday 3 yıllık bir staj yapma imkânına kavuşur. Bu stajdan sonra aday Odanın denetlediği yazılı bir tezi ve sözlü ve yazılı sınavı başarı ile verirse meslek ünvanını ve yetkisini alır.

Sınav komisyonu Kültür Bakanlığı tarafından tayin edilen ve öğretim üyeleri, hesap uzman ve müfettişleri ve sanayi ve ticaret odaları temsilcilerinden oluşur.

Fransa diplomalarını karşılıklı tanınmasında liberal davranmış olduğundan SMM ve YMM meslekleri sahiplerine harmonizasyon açısından kolaylıklar tanımış bulunmaktadır.¹⁶

1.6.Yunanistan

Yunanistan son yıllarda muhasebe standartlarını kısmen de olsa 4.cü yönergeye uyarlamış ve Tek Düzen Hesap Çerçevesi uygulamasına geçmiştir. Yunanistan'da denetim meslek olarak 1920 senesinde mevzuata alınmıştır. 1955 senesinde SELE kısaltma isimli mesleki kuruluş hayatiyete geçmiştir.¹⁷

Denetim esasları Almanya ve Fransa'ya benzeyen Yunanistan'da, denetim raporunu imzalama yetkisini haiz olmak için 5 yıllık mesleki tecrübe, bağımsız çalışma ve asgari 25 yaşında olma şartları ile gerekli nesnel özelliklere

sahip olmak gerekmektedir. Ancak mevzuatta sınav şartları ve yöntemleri son derece muğlaktır.¹⁸

1.7. İngiltere-İrlanda

Muhasebe esasları Ticaret Kanununda belirlenmiş bulunan İngiltere'de 4.üncü yönergeye riayet edilmektedir. SMM ve YMM mesleklerini mevcut oda ve mesleki kuruluşlar açısından 3 ana grupta incelemek mümkündür:

Kayıtlı Muhasipler Odası (Institute of Chartered Accountants), Kamu Mahyesi ve Muhasebesi Odası (Institute of Public Finance and Accountancy), Yönetim Muhasebesi Odası (Chartered Institute of Management Accountants). Burada sadece kayıtlı muhasipler ile ilgili mevzuatın özetlenmesi yeterli olacaktır. Kayıtlı muhasip yapacağı denetimde meslek odasının saptamış olduğu denetim esaslarına uymak zorundadır.

Adayın yetişmesi oldukça uygulamaya yönelik olup 3 ile 5 senelik bir staj niteliğindedir. Adayın üniversite mezunu olması halinde aday staj süresince vermekle zorunlu olduğu sınavlarda bazı konulardan muaf tutulur. Bu dönemi sona erdiren aday ünvanını ve yetkisini almak için başka bir muhasibin yanında da çalıştığını ve gerekli mesleki yeterliliği kazandığını ispatlamakla mükelleftir. Adayın yurt dışında aynı işlerde geçirdiği süreler de staj süresinden sayılır. İngiltere'de diğer memleketlerde kazanılmış meslek ünvanları da kabul edilmekte ve "yabancı meslek ünvanı sahibi muhasip" denetim yapabilmektedir. İrlanda'da şartlar ve uygulama İngiltere'den farklılık göstermemektedir.¹⁹

1.8. İtalya

İtalya'da da muhasebe esasları 4.üncü yönergeyle harmonize edilmiştir. Ancak İtalya'da küçük ve orta ölçekli işletmeler bu muhasebe esaslarına uyum sağlamakta ve bu esasları uygulamakta zorlandıklarından meslek sahiplerinin sorumluluk ve riskleri yüksektir. İtalya örneğinin Türkiye açısından dikkatli bir şekilde incelenmesin de yarar olduğunu belirtmek yerinde olacaktır. İtalya'da üç tip ünvan bulunmaktadır.²⁰

Ticari doktor olarak terçüme edilebilecek meslek sahipleri üniversiteden sonra verecekleri

Serhat KUTLAN

yazılı ve sözlü bir sınavla mesleki ünvanlarını ve yetkilerini elde edebilirler.

Profesyonel denetçilerin ise bir meslek yüksek okulunu sona erdirdikten sonra iki yıllık bir staj süresini bitirmeleri ve yazılı ve sözlü bir sınavı başarımları gereklidir. Üçüncü grup ise Ticaret mahkemelerine kayıtlı denetçilerdir. İlk iki grubun sınavları diğer ülkelere benzeyen bir jüri tarafından yapılır.

İtalya'yı diğer ülkelerden farklı kılan başka bir özellik ise meslek sahibinin mesleğini icra etmek için hiç bir ortaklığa giremeyeceğidir.²¹

1.9. Lüksemburg

Muhasebe esasları Avrupa Birliği normlarına uygun olan Lüksemburg'da mesleğin icrası Lüksemburg Hesap Uzmanları Odasının hazırlanmış olduğu esaslar çerçevesinde gerçekleştirilir. Meslek ünvanına sahip olmak için herhangi bir sınav öngörülmemiştir. Yabancılar mesleği uygulamaları için kısıtlayıcı hükümler bulunmamaktadır.

1.10. Hollanda

Muhasebe esasları Hollanda'da AB normlarına uygundur. Yasal denetim yetkisi;

a) Kayıtlı muhaseplere²²,

b) İktisat bakanlığı tarafından izin verilmiş yabancı meslek sahiplerine,

verilmiştir. Üniversite mezunları sadece yüksek öğrenimlerinde görmemiş oldukları derslerden sınava girerek başarılı oldukları takdirde meslek ünvanlarını kazanırlar. Faaliyet göstermek için odaya kayıt mecburidir.

1.11. Portekiz-İspanya

Portekiz'de her ne kadar muhasebe esasları ve hesap planı mevzuatta bulunmaktaysa da yeni gerçekleşmiş bulunan üyelikten dolayı 4.cü yönerge esaslarının uygulanmasına başlanamamıştır²³. Bu durum İspanya için de geçerlidir.

Resmi Hesap Denetçisi mesleği ve denetimde uyulması gerekli esaslar mevzuatta bulunmaktadır. Denetimin uygulanması ile ilgili

esaslar Resmi Hesap Denetçileri Odası tarafından AET 3 no.lu standardı ve IFAC-Rehberi no.:9 a uygundur.

Meslek ünvanını elde etmek için adayın yüksek öğrenimden sonra 3 yıllık bir stajı tamamlaması (3 yıllık stajın 1 yıla indirilmesi yönünde çalışmalar yapılmaktadır) ve yazılı ve sözlü sınavda başarı göstermesi gerekmektedir.²⁴

İspanya ' da ise her hangi bir staj şartı öngörülmemiş olup, yüksek öğrenim diploması ön koşuldur. Yazılı ve sözlü sınavın verifiyesi ile aday meslek ünvanını kullanmaya hak kazanır.

1.12. Almanya

Almanya'da yasal olarak bugünkü anlamıyla ilk olarak denetçilik 1931 yılında ilgili mevzuata alınmıştır.²⁵ Bundan dolayı üç değişik meslek ünvanı bulunmaktadır:

İktisat denetçisi, yeminli muhasebe denetçisi, mali müşavir²⁶

8.ci yönergenin Alman mevzuatına uyarlanmasıyla Almanya'da Yeminli Mali Müşavir olma şartlarında da değişiklik olmuştur. Yeminli Muhasebe denetçisi ünvanı için sözlü ve yazılı sınav şartı ve üç yıllık denetim tecrübesi şartı aranmaktadır. Yeminli Mali Müşavirlik için asgari 4 yıl yüksek öğrenimden sonra 6 yıllık denetim deneyimi ve sınav şartı aranmaktadır.²⁷ Almanya'da yabancıların mesleği ifa etmeleri mümkün değildir.

2.0. Türkiye'de Durum

3568 sayılı yasa AB ülkelerindeki benzerlerinden farklı olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığının güdümünde çıkarılmıştır. Denetim daha çok vergisel denetimle sınırlı tutulmuştur. Ayrıca denetim yetkisi % 99 oranında YMM'lere aittir. Halbuki "...31.08.1991 itibarıyla kayıtlı YMM sayısı 1.852 olup fiilen bağımsız olarak çalışan YMM sayısı 423'tür."²⁸ YMM olmak için 10 yıl SMM olarak çalışılması gerektiği ve bundan sonra bir yazılı ve sözlü sınav verilmesi gerektiği düşünüldüğünde ve 1990 - 1993 yılları arasında YMM yeterlilik sınavına 122 adayın katılıp bunlardan 15'inin başarılı olduğu düşünüldüğünde, denetimin ülke çapında mevcut düzenleme ile yaygınlaştırılmasının zorlukları ortaya çıkmaktadır.

Öneri, C.1, S.3

Bunun yanısıra şirketlerin sene sonu bilançolarının ve mali tablolarının gerçek mali durumlarını yansıtır yansıtmadıklarının onaylanması 3568 sayılı yasadaki önce de mevcut bulunan bağımsız dış denetim düzenine tabidir.

Bu ikiliğin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Çünkü; ilk önce ticari bilançoların ve bundan sonra mali bilançoların onaylanması dünya standardıdır.

2.1. Mesleğin İfasında Yabancı Dil Bilgisinin Artan Önemi

Ekonomik alanda giderek artan küreselleşme; özellikle muhasebe ve denetim gibi mesleklerde, yabancı dil bilgisinin önemini ve uluslararası bilgi deneyim alış verişinin önemini artırmıştır.

Bundan dolayı meslek sahiplerinin bu alanda kendilerini yetiştirmelerini teşvik ve

desteklemek ilgili mesleki kuruluşların ve üniversitelerin görevidir.

3. Sonuç

Türkiye'nin gecikmeli olarak olsa dahi 3568 sayılı yasayı uygulamaya koymuş olması son derece sevindiricidir. Ancak aradan geçen 5 yıllık uygulama denemesini gözden geçirmek ve dünya ekonomisindeki gelişmeleri gözardı etmeden gerekli iyileştirici önlemler üzerinde tartışmak zamanı gelmiştir.

Özellikle KİTlerin özelleştirilmesinden sonra sağlıklı bir ekonomi için dünya standartlarında muhasebe ve denetim uygulamasının şart olduğu unutulmamalıdır.

Yasal düzenlemelerin günün gereksinimlerinin gerisinde kalmasının, ülkeleri çağın gerisine götüreceği unutulmamalıdır.

DİPNOTLAR

- ¹⁾ Buckley,P.J.;"Barriers to internationalization in the global economy",s.17-27;Internationalisierung der Wirtschaft,Schmalenbach Gesellschaft (Hrsg.),Köln 1992,s.19
- ²⁾ Bu problem bir Alman SMM'nin mesleki yeterliliğinin Fransa'da kabulü ve Almanın Fransa'da bir Fransızla eşit haklarla SMM olarak serbest meslek faaliyeti gösterebilmesi örneği ile daha rahat açıklanabilir.
- ³⁾ Wetzel,W.;"Die freiberufliche Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Gemeinschaften;Schranken und Perspektiven",s.355-375;in;"Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung in Wissenschaft und Praxis",Band 1;Wirtschaftsprüfung im gemeinsamen Markt,Stuttgart 1989,s.358-362
- ⁴⁾ Wetzel,W.;a.g.e.;s.360
- ⁵⁾ 8.ci Yönerge denetim esaslarını belirlemektedir.
- ⁶⁾ 4.cü yönerge 25.06.1978 de düzenlenmiş olup üye devletlerin dönem sonu tablolarının düzenlenmesine ilişkin usul ve esasların koordinasyonuna yöneliktir. bkz. Albach, H.; Klein, G. (Hrsg.); Harmonisierung der Rechnungslegung in Europa, Wiesbaden 1988, Anhang 1
- ⁷⁾ 7.ci Yönerge 13.07.1983 tarihinde yürürlüğe konulmuş olup,ortaklıklara ilişkin konsolide mali tabloların yapısı ve düzenlenmesi esaslarını içermektedir.
- ⁸⁾ Wetzel,W.;a.g.e.;s.362
- ⁹⁾ commissaire - reviseur
- ¹⁰⁾ Belçika'da enstitü denetim esaslarını belirler.CNECB veya YMM Odası ise meslek sahibi olmanın koşulları ve sınavları ile ilgilenir.
- ¹¹⁾ Wetzel,w.;a.g.e.;s.363
- ¹²⁾ Statsautoriset Revisor
- ¹³⁾ expert-comptable ve commissaire aux comptes
- ¹⁴⁾ Ordre des Experts-Comptable et des Comptable Agrees-Conseil superior de'le Ordre des Expert Comptables
- ¹⁵⁾ Compagnie National de Commissaires aux Comptes
- ¹⁶⁾ Wetzel,W.;a.g.e.;s.365

- 17) Syllagos Engegnrimemom Logiston-Elekton Ellados, Association of certified accountants & auditors of Greece
- 18) Wetzel, W.; a.g.e., s.366
- 19) Wetzel, W.; a.g.e., s.367-368
- 20) dottore Commercialisti, ragioniere professionista, revisore uffiziali dei conti
- 21) Wetzel, W.; a.g.e., s.368
- 22) Nederlands Instituut van register accountants (NIVRA)
- 23) Wetzel, W.; a.g.e., s.369
- 24) Wetzel, W.; a.g.e., s.370
- 25) Jenkis, H.; Die Wirtschaftsprüfer im Konflikt zwischen Prüfung und Beratung, Berlin 1989, s.74
- 26) Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Steuerberater. Bu ünvanlardan ikincisi 1963 den sonra verilmemeye başlamış ve yerine "Wirtschaftsprüfer" ünvanı verilmeye başlanmıştır. Bu ünvanın Türkçe'ye anlam olarak doğru tercümesi Yeminli Mali Müşavirdir.
- 27) IDW; Wirtschaftsprüfer Handbuch 1985/86, Bd.2, Düsseldorf 1986, 9. Auflage, s.6-9
- 28) Aysan, M.; Pekdemir, R.; "Türkiye'de Muhasebe Meseleğinin Durumu ve Geleceği", Muhasebe Dergisi; Sayı:33; Aralık 1992, s.3

KAYNAKÇA :

4.,7. ve 8.ci Yönergeler

3568 sayılı yasa

Aysan, M.; Pekdemir, R.; "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Durumu ve Geleceği", Muhasebe Dergisi, Sayı 33, Aralık 1992, s.3 Turmob Çalışma Raporu, Ankara 1993, s.64

Albach, H.; Klein, G.; (Hrsg.) Harmonisierung der Rechnungslegung in Europa, Wiesbaden 1988

Buckley, P., J.; "Barriers to Internationalization in the new global economy", s.17-27; Internasjonalisierung der Wirtschaft", Schmalenbach (Hrsg.) Köln 1992, s. 19

Jenkis, H. ; Die Wirtschaftsprüfer im Konflikt zwischen Prüfung und Beratung, Berlin 1989

IDW; Wirtschaftsprüfer Handbuch 1985/86. Bd. 2; Düsseldorf 1986, 9. Auflage

Wetzel, W.; "Die freiberufliche Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers in den Mitgliedstaaten der europäischengemeinschaften, Schranken und Perspektiven, s.355-375; in: "Wirtschaftsprüfung und

Unternehmensberatung in Wissenschaft und Praxis, "Band 1 ;Wirtschaftsprüfung im gemeinsamen Markt, Stuttgart 1989