

# TÜRKİYE'DE DENETİM MESLEĞİNİN ULUSLARARASI EĞİTİM STANDARTLARI-8 AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

**Prof. Dr. Ayten ERSOY\***

**Yrd. Doç. Dr. Süleyman UYAR\*\***

**Öğr. Gör. Emre CENGİZ\*\***

## ÖZET

Denetim muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin güvenilirliğini artırır. Finansal raporlama sürecinde denetim ve denetçiler önemli bir fonksiyon üstlenmiştir. Bu fonksiyonun kaliteli bir şekilde yerine getirilmesi denetçilerin uluslararası alanda kabul görmüş niteliklere sahip olmasına bağlıdır.

Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB) tarafından yayınlanan Uluslararası Eğitim Standartları'nda (IES) denetçilerin sahip olması gereken nitelikler, mesleki yeterlilik sınavı öncesi uyulması gereken şartlar, yeterlilik sınavı, yeterlilik sonrası alınması gereken eğitimler ve diğer düzenlemeler açıklanmıştır.

Bu çalışmanın amacı 8 numaralı IES: Profesyonel Denetçiler İçin Gerekli Yeterlilik Şartları standardını incelemek, IES 8 kapsamında denetçilerin sahip olması gereken nitelikleri açıklayarak Türkiye'deki düzenlemelerle karşılaştırmaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Eğitim Standartları, Denetim Mesleği, Yeterlilik Şartları

## THE EVALUATION OF AUDIT PROFESSION IN TURKEY IN TERMS OF INTERNATIONAL EDUCATION STANDARDS-8

### ABSTRACT

Auditing increases the reliability of the knowledge produced by the accounting information system. Auditing and auditors undertake an important function in the process of financial reporting. The performing of this function in a quality style depends on the degree level of having the international accepted qualifications of the auditors.

In International Education Standards-IES published by the International Accounting Education Standards Board-IAESB, the necessary qualifications that the auditors should have, the conditions to be obeyed before the trade proficiency test, proficiency test, the educations to be taken after the proficiency and other regulations have been explained.

This study aims to examine Competence Requirements for Audit Professionals in the scope of IES 8 by explaining the necessary qualifications the audit professionals should have in the coverage of IES 8 and comparing these with the regulations in Turkey.

**Keywords:** International Education Standards, Audit Professionals, Competence Requirements

\* Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F., aytenersoy@akdeniz.edu.tr

\*\* Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi, suyar@akdeniz.edu.tr

\*\*\* Akdeniz Üniversitesi Alanya Meslek Yüksek Okulu, emrecengiz@akdeniz.edu.tr

## 1. GİRİŞ

**M**uhasebe tarafından üretilen bilgiler finansal tablolar aracılığıyla kamuya açıklanır. Finansal tablolarda açıklanan bu bilgilerin işletmenin gerçek durumunu yansıtması gerekir. Karar alıcılar açıklanan bu bilgilerin yeterince güvenilir olup olmadığını araştıramazlar. Finansal tabloların güvenilirliği bağımsız denetçiler<sup>1</sup> tarafından değerlendirilir. Denetçiler; bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç gruba ayrılabilir. Finansal tabloların denetimini yerine getiren bağımsız denetçiler; müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişiler olarak tanımlanabilir. Denetlenmiş finansal tabloların karar alma sürecinde makul düzeyde güvenilir bilgi olduğu kabul edilmektedir. Finansal tabloların uzman ve bağımsız bir kişi tarafından denetlenmesi ve elde edilen yargının kamu ile paylaşılması denetim mesleğinin özünü oluşturur (Güredin, 2007: 10 ve 19).

Finansal raporlama sürecinde şeffaflığın sağlanabilmesi, finansal bilgilerin kamuya tam, zamanlı ve güvenilir şekilde sunulması konusunda meslek mensuplarına büyük görevler düşmektedir. Muhasebeciler ve denetçilerin sosyal sorumluluk kavramı gereği tüm kamunun çıkarını düşünmeleri, mesleğinin gerektirdiği bilgi birikimine ve mesleki ahlak ilkelerine sahip olmaları gerekir (Allen, 2000).

Muhasebeciler ve denetçiler için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) bağlı Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu<sup>2</sup> (International Accounting Education Standards Board-IAESB) tarafından standartlar

ve düzenlemeler yapılmaktadır. Kurulun amacı meslek mensuplarının kullanımına yönelik standart, yönerge ve diğer dokümanları geliştirmek, eğitimin artırılması ve geliştirilmesi yoluyla muhasebe mesleğini tüm dünyada kuvvetlendirmek ve muhasebecilerin kamu çıkarına hizmet etmelerini sağlamaktır (IAESB, 2007: 7). Bugüne kadar toplam 8 tane Uluslararası Eğitim Standardı (IES) yayınlanmıştır (IAESB, 2007: 31; IFAC, 2008: 1).

IES'in içeriğinde mesleki yeterlilik sınavı öncesi uyulması gereken şartlar, yeterlilik sınavının nasıl yapılması gerektiği, yeterlilik sonrası alınması gereken eğitimler ve diğer düzenlemeler yer almaktadır (Köse ve Yılmaz, 2007; Arkan&Ergin Grant Thorton, 2007; Öncü ve Aktaş, 2004). Bu standartlar profesyonel muhasebeci ve denetçi olabilmek için gerekli unsurları ve meslek mensuplarının sürekli mesleki eğitimine ilişkin gerekliliklerini tanımlamaktadır ve geniş kapsamlıdır (Köse ve Saban 2005: 150). IES'nin faydaları muhasebe ve denetçilerin yetiştirilmesini sağlamak, tüm dünyada muhasebe eğitim sürecini birbirine yaklaştırarak eğitim sürecinin tutarlılığını arttırmak, muhasebeci ve denetçilerin tüm dünyada kabul görmesini ve değişimini sağlamak olarak sayılabilir (IFAC, 2003).

Bu çalışmanın amacı 8 numaralı IES Profesyonel Denetçiler İçin Gerekli Yeterlilik Şartları (Competence Requirements for Audit Professionals) adlı standardı incelemek, IES 8 kapsamında denetçilerin sahip olması gereken nitelikleri açıklayarak Türkiye'deki düzenlemelerle karşılaştırmaktır.

<sup>1</sup> Bağımsız denetçi "dış denetçi" anlamında kullanılmıştır.

<sup>2</sup> Daha önceki adı Eğitim Komitesi'dir (IFAC Education Committee).

## 2. ULUSLARARASI EĞİTİM STANDARTLARI-8

### 2.1. Standart Hakkında Genel Bilgiler

IES-8, 01.07.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Temmuz 2006'da yayınlanmıştır. Standartta denetim mesleği için gereken şartlar ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Standart, IES 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 temelinde hazırlanmış olup, ilgili standartlarda geçen hükümleri kapsamaktadır. Dört bölüm ve 72 paragraftan oluşan standardın birinci bölümünde genel bilgiler, ikinci bölümünde profesyonel denetçiler için gerekli yeterlilik şartları, üçüncü bölümünde sorumlu ortak, dördüncü bölümünde de belirli alan ve sektörlerde denetçiler için gerekli yeterlilik şartları ele alınmıştır (IAESB, 2006: 1-22).

Standardın 1-28. paragrafları genel bilgileri açıklayan birinci bölümdür. Standartta öncelikli olarak denetime ilişkin bazı yargılar açıklanmıştır. Buna göre denetim yapısal bir işlem olduğundan içerisinde analitik beceriler, mesleki yardı ve mesleki şüpheciliğin özelliklerini barındırır. Denetim yönetsel beceriler ile yönlendirilmiş profesyonel denetçilerden oluşan bir takım tarafından gerçekleştirilir. Denetim, Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISAs), Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (International Standards on Quality Control-ISQCs), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards-IPSAS) ve diğer tüm standartlara uygunluk göstermektedir. Denetim gerekli mesleki etik standartlarına uygun olarak yapılmaktadır (IES 8: paragraf 1).

Denetim kurum ve örgütlerde hesap verebilirlik ve sorumluluğu geliştiren sistemlerin ayrılmaz bir parçasıdır. Finansal tabloların denetimi temelinde yasal zorunluluk nedeniyle gerekli olabi-

li. Buna ek olarak organizasyonlar isteğe bağlı olarak finansal durum ve açıklamaların güvenilirliğinin değerlendirilmesi veya menfaat sahiplerine finansal bilgilerin güvenilir olarak raporlanması amacıyla denetim yaptırabilirler (IES 8: paragraf 2).

Gerek kamu işletmeleri, gerek özel ve gerekse kar amaçlı olmayan farklı örgütsel yapıdaki işletmeler denetim faaliyetine konu olabilir. Bunun için denetim karmaşık ve değişen koşullara ayak uydurmalı, işletme, işletme çevresi, endüstri, düzenleyici otorite, uygulanan finansal raporlama sistemi ve diğer dışsal faktörler doğru şekilde anlaşılmalı ve değerlendirilmelidir (IES 8: paragraf 3).

Küreselleşme nedeniyle tutarlı, şeffaf ve güvenilir finansal raporlama gereksinimi artmış, hem muhasebe hem de denetim mesleği bu süreçten etkilenmiştir. Günümüzde menfaat sahipleri muhasebe ve denetimin uluslararası kabul görmüş standartlarla uyum içinde olmasını beklemektedirler. Bu bağlamda denetçilerin yeterliliği için uluslararası alanda kabul görmüş değerlendirme modellerinin oluşturulması muhasebe ve denetimde uluslararası kabul görmüş standartların geliştirilmesine katkı sağlayacaktır (IES 8: paragraf 4).

### 2.2. Standartın Amacı ve Tanımlar

Standardın amacı 5, 6 ve 7. paragraflarda denetçiler için gerekli yeterlilik şartlarını tanımlamak olarak açıklanmıştır. IFAC'a üye meslek örgütleri üyelerinin denetim mesleği sorumluluğunu almadan önce bu standardın gereklilikleri ile ilgili çeşitli politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Denetçilik için gerekli olan yeterliliğin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi sorumluluğu IFAC'a üye meslek örgütleri, denetim organizasyonları, düzenleyici otoriteler ve diğer üçüncü kişiler tarafından paylaşılmalıdır.

Denetçilerin denetim ile ilgili özel bilgi ve yete-

neğe sahip olduğunu göstermesi denetimin güvenilirliği için gereklidir. Bu standart bütün profesyonel muhasebeciler için oluşturulmuştur. Standart diğer tüm IES'leri temel almış, zaman zaman diğer standartlara atıf yapmıştır. Standartın ana amacı profesyonel muhasebecilerin denetçi olarak çalışabilmeleri için sahip olmaları gereken özel yetenekleri kazanmalarını ve bu yetenekleri devam ettirmelerini sağlamaktır (IES 8: paragraf 6-7).

Standartın 8. paragrafında yetenek, yeterlilik, sorumlu ortak ve profesyonel muhasebeci tanımlanmıştır. Yetenek; yeterliliğin kanıtlanması için gerekli mesleki bilgi, beceri, değer, etik ve davranışlardır. Yeterlilik; iş hayatı ile ilgili tanımlanmış görevleri gerçekleştirebilmektir. Sorumlu ortak; mesleki, yasal ve düzenleyici kuruluşlar tarafından verilmiş yetkiye sahip, denetim organizasyonundan, denetim raporundan, performans ve sözleşmeden sorumlu bir kişi ya da ortaktır. Profesyonel muhasebeci de IFAC'a üye meslek kuruluşuna üye kişi olarak tanımlanmıştır (IES 8: paragraf 8). Standartta göre denetçi; finansal bilginin denetiminde yargısını ortaya koyması gereken veya sorumluluk tahsis edilmiş olan profesyonel muhasebecidir. Denetçi tanımı denetimle ilgili belirli görevleri üzerine alan uzmanlara (örneğin vergilendirme, bilgi teknolojileri ve değerlendirme uzmanı gibi) uygulanmaz (IES 8: paragraf 9).

### 2.3. Standartın Kapsamı

Standartta denetçilerin eğitimlerinde ve denetim mesleğinin gelişim sürecinde genel kabul görmüş "başarı uygulamaları" tanımlanmıştır. Eğitimin unsurları ve muhasebecilerin gelişim süreci uluslararası alanda kabul görmeyi, tanınmayı ve uygulamayı gerektirecek düzeyde belirlenmiştir. Standart ulusal düzenlemeleri geçersiz hale getirmemektedir ancak standartın kural koyucu özelliği bulunmaktadır. (IES 8: paragraf 11-12).

Standartta IFAC'a üye meslek örgütlerinin, üyelerinden denetçi olmadan önce sahip olmalarını bekledikleri minimum yeterlilik şartları açıklanmıştır (IES 8: paragraf 11-12). Standart ayrıca denetçinin mesleki bilgi, nitelik, değer, etik ve davranışlarla ilgili sahip olması gereken minimum düzeyi saptamıştır. Denetçiler denetim takımının bir üyesi veya daha küçük denetim çalışmasında sorumluluk sahibi bireysel kişiler olarak çalışabilirler. Denetim işlevinin değişik görevler için farklı düzeyde sorumluluk ve yeterlilik gerektirdiği unutulmamalıdır. Bu standartın ikinci bölümü tüm denetçilere, dördüncü bölüm ise belirli alan ve sektörlerde çokuluslu denetim yapacak denetçilere uygulanır (IES 8: paragraf 13-15).

Standartın 17. paragrafına göre IFAC'a üye meslek örgütü denetçi olarak çalışacak profesyonel muhasebeciler için bu standartta açıklanan yeterlilik şartlarından başka özel yeterlilikler isteyebilir.

### 2.4. Profesyonel Muhasebeci ve Denetim Mesleği

Muhasebeciler genelde farklı sektörlerde geniş bir yelpazede çalışırlar. Bir meslek mensubunun muhasebenin tüm alanlarında uzmanlaşması beklenemez. Bazı meslek mensuplarının uzmanlaşmak için özel alanlar seçtikleri görülmektedir. Örneğin muhasebecilerin uzmanlaşabileceği alanlardan birisi finansal tabloların denetimidir. Bir denetim takımı; sorumlu ortak, denetçiler, diğer profesyonel muhasebeciler ve profesyonel muhasebeci olarak nitelendirilemeyecek yardımcı personelden oluşur. Denetim çalışmaları farklı büyüklükte ve karmaşıklıkta olabileceğinden değişik yeterlilik ve tecrübe gerektirir. Denetçilerin diğer profesyonel muhasebecilerden farklı olarak denetim alanında ileri derecede eğitim ve uygulama yeterliliğine sahip olması gerekir (IES 8: paragraf 18-21).

## 2.5. Yetenek ve Yeterliliğinin Geliştirilmesi ve Sürdürülmesi

Denetçi olabilmek için profesyonel muhasebeci olma niteliklerin yanında daha ileri düzeyde eğitim ve gelişime gereksinim duyulabilir. Bu ek eğitim ve gelişim profesyonel muhasebeci olmak için geçirilen süreçte alınabileceği gibi daha sonraki bir süreçte de edinilebilir. IFAC tarafından yayımlanan profesyonel muhasebeciler için etik kodlarda da (Code of Ethics for Professional Accountants) tüm muhasebecilerin çalışmalarında etkin olmalarını sağlayacak adımlar atılması istenmiştir. (IES 8: paragraf 22-23).

Denetim mesleği için gerekli yeteneklerin kazandırılması ve sürdürülmesi için gerekli eğitim ve gelişim aşağıdaki alanları kapsamalıdır (IES 8: paragraf 24):

- Akademik kurumlardan veya mesleki örgütlerin programlarından alınan ileri mesleki eğitim,
- İş üzerinde eğitim ve deneyim programı,
- İş hayatının dışında eğitim,
- Mesleki gelişim kurslarına ve faaliyetlerine katılma,

Profesyonel muhasebeciler mesleğin ve verilen hizmetin kalitesini etkileyen gelişimleri hayat boyu öğrenmeli ve takip etmelidirler. Standart sürekli mesleki eğitim konusunda IES 7'ye atıf yapmıştır. Bilindiği gibi sürekli mesleki gelişim "IES 7: Mesleki Gelişimin Sürdürülmesi: Hayat Boyu Öğrenme Programı ve Mesleki Yeteneklerin Geliştirilmesinin Sürdürülmesi (Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence) standardında ayrıntılı olarak açıklanmıştır (IES 8: paragraf 28).

## 2.6 Denetçiler İçin Gerekli Yeterlilik Şartları

Denetçiler için gerekli yeterlilik şartları; genel şartlar, bilgi içeriği, mesleki yetenekler, mesleki değer, etik ve davranışlar, uygulama tecrübesi, sürekli mesleki gelişim ve değerlendirme olarak sayılmıştır.

- **Genel Şartlar:** Meslek örgütleri aday denetçilerden; üniversitelerden lisans derecesi veya buna eşdeğer bir dereceye sahip olmalarını, profesyonel muhasebeci belgesini almış olmalarını ve IES 8'in ikinci bölümünde açıklanan diğer tüm şartları yerine getirmiş olmalarını istemelidir (IES 8: paragraf 29-31).
- **Bilgi İçeriği:** Standarda göre denetçilerin eğitim ve gelişim programının içeriğinde olması gereken bilgiler; ileri düzeyde denetim, ileri düzeyde finansal muhasebe ve raporlama ve bilgi teknolojileridir (IES 8: paragraf 32). 36. paragrafa göre denetim konu başlığında; Uluslararası Denetim Standartları (ISAs), Uluslararası Denetim Uygulamaları Açıklamaları (IAPSSs), son gelişmeler çerçevesinde denetimde en iyi uygulamalar, diğer standartlar ve düzenlemeler konuları ileri düzeyde yer almalıdır. 38. paragrafa göre finansal muhasebe ve raporlama konu başlığında ileri düzeyde yer alması gereken konular; son gelişmeler ışığında finansal muhasebe, raporlama süreci ve uygulamalar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), diğer standart ve düzenlemelerdir. 40. paragrafa göre bilgi teknolojileri konu başlığında; finansal muhasebe ve raporlama sürecinde kullanılan son bilgi teknolojisi sistemleri, denetimin bir parçası olarak muhasebe ve raporlama sistemlerinde risk ve kontrol değerlendirme yaklaşımları konularını yer almalıdır.

- **Mesleki Yetenek:** Standardın 42. paragrafında denetim mesleği için eğitim ve gelişim programında bulunması gereken mesleki yetenekler sayılmıştır. Buna göre denetçilerin sahip olması gereken yetenekler; problem tanımlama ve çözme, teknik araştırmalar yapabilme, verimli takım çalışması, kanıt toplama ve değerlendirme, yazılı, sözlü, resmi ve gayri semi iletişim, ilgili denetim standartları ve önerileri uygulayabilme, finansal raporlama standartları uygulamasını değerlendirme, kritik analiz ve soruşturma kapasitesi, mesleki şüphecilik, mesleki yargı, anlaşmazlıkları çözüm ve çatışmalara karşı koymadır (IES 8: paragraf 42).
- **Mesleki Değer, Etik ve Davranışlar:** Muhasebeci ve denetçilerin sahip olması gereken mesleki değer, etik ve davranışlar IES 4'de açıklanmıştır. IES 4'e göre bir eğitim programında yer alması gereken asgari unsurlar; etiğin doğası, temel etik ilkeler, etik yaklaşımları, mesleki yeterlilik ve güvenilirlik, etiğin avantaj ve sıkıntıları, temel etik ilkelere uyma, teknik standartlarla ilgili mesleki davranış ve uygulamalar, bağımsızlık, şüphecilik, hesap verebilirlik, kamu beklentileri, etik ve sosyal sorumluluk, etik ve hukuk, toplum ve meslekte sıkça görülen etik olmayan davranışların sonuçları, iyi yönetim ve işletme ile ilgili etik, meslek mensubu çıkar çatışmaları ve etik ikilemler olarak sayılmıştır (IES 4: paragraf 16). Öncelikli olarak denetçilerin bu ilkelere uygun davranması beklenmektedir. Denetçiler, etik yaklaşımını, temel etik ilkeleri, etik olmayan davranışların sonuçlarını ve etik ikilemlerin çözümünü mesleki kariyer sürecinde rehber olarak almalıdır. Denetçi yeterliliğinin alınmasından sonra da etik konusu öğrenilmeye devam edilmelidir (IES 8: paragraf 45-50). Ayrıca IFAC muhasebe mesleği için temel etik ilkeleri; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki özen ve titizlik, güvenilirlik ve mesleki davranış olarak belirlenmiştir (IFAC, 2005: 4-14). Denetçilerin gerek IES ve gerekse IFAC tarafından yapılan etikle ilgili düzenlemelere uyması gerekir.
- **Uygulama Tecrübesi:** Profesyonel muhasebeciler denetçi olmadan önce uygulama tecrübesi dönemini (staj süresi) tamamlamalıdır. Bu süre denetçilerin gerekli mesleki bilgi, mesleki yetenek, mesleki değer, etik ve davranışları kazanmasını sağlayacak uzunlukta olmalıdır. Staj süresinin büyük bir kısmı denetim alanında olmalıdır. Staj profesyonel muhasebeci belgesinin alınması sürecinde yapılabileceği gibi belgenin alınmasından sonra da olabilir (IES 8: paragraf 54-57). IES 8'de staj şartlarına ilişkin açıklanan amaçlar IES 5 ile örtüşmektedir. IES 5'te profesyonel muhasebeciler için staj şartları ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Staj süresi adayların kariyer gelişimi ve mesleki yeterlilik için gerekli bilgi, beceri ve mesleki değerleri kazanmış olduklarını göstermeye yetecek kadar uzun olmalıdır. Buna göre staj süresi en az 3 yıl olmalıdır. Mesleki eğitimle ilgili lisansüstü eğitim 12 aydan fazla olmamakla birlikte staj süresini azaltabilir (IES 5: paragraf 11-12). IES 8'e göre denetim mesleği için uygulama süresi sorumlu ortak gözetiminde en az 3 yıl olmalı, bu sürenin en az 2 yılı finansal tablolar denetimi alanında geçirilmelidir. Meslek örgütü 3 yıllık staj süresi şartını kabul etmek zorunda değildir ancak staj süresinde denetçinin gerekli tecrübe ve nitelikleri kazandığını göstermek durumundadır. (IES 8: paragraf 58).
- **Sürekli Mesleki Gelişim:** Denetçi ve profesyonel muhasebecilerin sürekli mesleki gelişim çerçevesinde uyması gereken kurallar IES 7'de açıklanmıştır. IFAC üyesi meslek örgütü denetçiler veya denetçi olmayı düşünen muhasebeciler için sürekli mesleki ge-

lişim çalışması yapmalıdır (IES 8: paragraf 61-62). IES 7'ye göre meslek mensupları en az 60 saati kanıtlanabilir olmak kaydıyla ilgili mesleki gelişim konusunda 3 yılda 120 saat eğitim almalıdır (IES 7: paragraf 34).

- **Değerlendirme:** Denetim görevi alınmadan önce mesleki yetenek ve yeterlilik değerlendirilmelidir. Değerlendirme yeterlilik sınavı ile olabilir. Sınav ve değerlendirme süreci mesleki bilgi, mesleki yetenek, mesleki değer, etik ve davranışları tam olarak gösterecek kapsamda olmalıdır. Değerlendirme IFAC'a üye meslek örgütü, diğer bir örgüt (eğitim organizasyonu, devlet, düzenleyici otorite, meslek örgütü gözetiminde görevli bir kurum), denetim organizasyonu veya bunların birleşiminden oluşan bir sistem tarafından yapılır (IES 8: paragraf 63-65).

### 3. TÜRKİYE'DE DENETİM MESLEĞİ VE DENETİM MESLEĞİ'NİN IES- 8 KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 3.1. Türkiye'de Denetim Mesleği

Türkiye'de bağımsız denetim uygulamalarının geçmişi çok eski değildir. İMKB'nin faaliyete geçmesi ve izleyen yıllarda banka ve diğer finansal kuruluşların talepleri, bağımsız denetimin başlaması ve gelişmesinde önemli etken olarak kabul edilebilir. 1987 yılında bankacılık sektörü için bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesi ile ilk zorunlu denetim uygulaması başlamıştır (Devlet Bakanlığı, 1987; Devlet Bakanlığı, 1991). Bu tarihten önce çeşitli yatırımcıların ve kuruluşların özel istekleri doğrultusunda denetim faaliyetlerinin yapıldığı bilinmektedir. Sonraki yıllarda denetimin kapsamı genişletilmiş, 1989 yılında halka açık şirketler için bağımsız denetim uygulaması zorunlu hale getirilmiştir (SPK, 1987). Bu süreçte bağımsız denetim yapacak kişi ve kuruluşların yetkilendiril-

mesi ve faaliyetlerinin yürütülmesini düzenleyen tebliğ ve yönetmelikler yürürlüğe girmiştir.

Denetim mesleği ilk olarak 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile tanımlanmıştır. Ancak ilgili kanunda denetim mesleğinin yürütülmesi, denetime ilişkin standart ve ilkelere ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır (TURMOB, 1989).

Bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılmaktadır. Sermaye piyasasında bağımsız denetim uygulamasının temeli 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve 4.3.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Seri: X No: 16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"e dayanmaktadır (Küçüksözen, 2002: 50). SPK tarafından bağımsız denetime ilişkin yapılan başlıca diğer düzenlemeler: Seri: X No: 19 sayılı Tebliğ Değişikliği, Seri: X No: 21 sayılı Tebliğ Değişikliği, Seri: XI No: 16 sayılı Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlaştırma Çalışmaları Tebliği, Seri: X No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ve Seri: X No: 23 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğdir (Dönmez vd., 2005: 63). Hangi işletmelerin denetime tabi olduğu Seri: X No: 22 sayılı tebliğde açıklanmıştır. Bu işletmelerin denetimini SPK'nın yetki verdiği denetim şirketleri yapmaktadır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) bankacılık sektöründe bağımsız denetime ilişkin standartları belirlemek amacıyla oluşturduğu "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" ve "Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik" 31.01.2002 tarih ve

24657 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır (BDDK, 2002). Ayrıca 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı resmi gazetede “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” yayınlanmıştır (BDDK, 2006).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlar; kendi yetki ve sorumluluk alanlarında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların denetimini üstlenecek şirketlerin kuruluş, yetkilendirme ve faaliyetleri ile uymaları gereken mesleki ve etik standartları belirleyen ayrı düzenlemeler yapmaktadırlar. Farklı kurumlar tarafından farklı düzenlemelerin yapılması ve standartların belirlenmesi, uygulamada karmaşıklığa neden olmaktadır (Coşkun, 2008: 1). Yapılan bir araştırmaya göre denetçiler bu karmaşıklıktan şikayetçi durumdadırlar (Dönmez ve Ersoy, 2006: 69-91).

### 3.2. Türkiye’de Denetim Mesleği’nin IES 8 Kapsamında Değerlendirilmesi

Denetimden geçmiş finansal tablolardan yararlanan kişilerin, bu tabloların objektifliğini değerlendirme konusunda yeterli bilgi, beceri ve zamana sahip olmadıkları varsayılmaktadır. Finansal tabloların denetiminin ekonomik yaşamdaki önemi nedeniyle denetim çalışmalarının belirli bir kalitede yürütülmesi gerekmektedir. Belirli nitelikleri taşımayan bir denetim çalışması ve bunun sonucunda hazırlanan denetim raporları beklenen faydayı sağlamayacaktır. Bu tür denetimler karar vericilerin yanılmasına ve denetçinin sorumlu duruma düşmesine neden olabilir. Bu nedenle denetimi gerçekleştiren her meslek üyesinin gerekli dikkat ve özeni göstererek kaliteli bir denetim yapması gerekir (Dönmez vd., 2005: 53).

Denetim mesleğinin kamu ile mükellef çıkarları

arasında kalması ve parasal işlemlerle ilgili olması meslek üzerindeki baskıları arttırmaktadır. Ekonomik ve ticari yaşamın sağlıklı işleyebilmesi için muhasebe mesleğine ilişkin başta etik olmak üzere çeşitli kuralların oluşturulması gerekmektedir (Ergün ve Gül, 2005; Tükenmez ve Kutay, 2005). Muhasebe eğitiminde kalitenin artırılması için faaliyet gösterecek akreditasyon ve kalite çalışmalarını kurumsal olarak yürütecek organizasyonlar geliştirilmelidir (Aydın vd., 1999: 217). Örneğin muhasebe ve denetim standartlarında olduğu gibi Türkiye Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu şeklinde bir kurul oluşturulabilir.

Aşağıda TÜRMOB ve SPK tarafından yapılan düzenlemeler IES 8 kapsamında değerlendirilmiştir.

#### 3.2.1. TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler

TÜRMOB tarafından yapılan ve muhasebe ve denetim mesleğine yön veren en önemli düzenleme 3568 sayılı kanundur. 01.06.1989 tarih ve 20194 sayılı resmi gazetede yayınlanan bu kanunun amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir (madde 1).

Finansal tabloların genel kabul görmüş muhase-



be ilkelerine uyumlu olarak hazırlanıp sunulmuş olduğunu saptamak amacıyla yürütülen denetim çalışmasını yapma yetkisi kanunun 2. maddesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere tanınmıştır. Bunun yanında kanunun 12. maddesinde Yeminli Mali Müşavirlere gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve iletmelerinin finansal tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelenmiş bulunduğunu tasdik etme yetkisi tanınmıştır (Güredin, 2007: 35-36).

3568 sayılı kanunda değişiklik yapan 5786 sayılı kanun ile bazı maddelerde değişiklik yapılmıştır. Getirilen en büyük yenilik staj süresinin 3 yıla çıkartılması ve Serbest Muhasebecilik mesleğinin kaldırılmasıdır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak için gerekli genel şartlar kanunun 4. maddesinde, özel şartlar da 5. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre meslek mensubu olabilmenin özel şartları şunlardır:

- ✓ Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- ✓ Staj amacıyla Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir yanında yada şirketlerinde 3 yıl çalışmış olmak.
- ✓ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olmak.
- ✓ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Kanunun 9. maddesinde Yeminli Mali Müşavir olabilmenin özel şartları açıklanmıştır. Buna göre:

- ✓ En az 10 yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmış olmak,
- ✓ Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- ✓ Yeminli Mali Müşavir ruhsatını almış olmak, şartları aranır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından 3 Ocak 1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve 21. 11. 2007 tarih ve 26707 sayılı Resmi Gazete’de yapılan değişiklik yönetmeliği ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin çalışma usul ve esasları açıklanmıştır. Yönetmeliğin 4. maddesinde meslek unvanı ve yeterlilik ilişkisi “Mesleki unvanları alarak, kanunun belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan meslek mensupları meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadırlar” şeklinde açıklanmıştır. 5. maddeye göre mesleki bilgi, mesleki konularda eğitim yapılarak geliştirilir, bu eğitim çalışmaları Birlik ve Odalarca yürütülür. Yönetmeliğin 6-10. maddelerinde meslek mensuplarının sahip olması gereken özellikler; dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık ve haksız rekabet olarak sayılmıştır. Yönetmeliğin üçüncü bölümünde denetimle ilgili usul ve esaslar açıklanmıştır.

### 3.2.1.1. Mesleki Yeterlilik ve Davranışlar

Mesleki yeterliliğin ölçülmesinde sınavlara ilişkin düzenleme 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı resmi gazete’de yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği”nde yapılmıştır (TÜR-MOB, 2005).

Yönetmeliğin 7. maddesine göre Yeminli Mali

Müşavirlik sınavı; en az 10 yıllık Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik dönemi sonunda, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavı ise; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adayları için staj sonunda yapılır. Yeminli Mali Müşavirlik sınavları yılda iki kez, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavları ise yılda üç kez yapılır.

9. maddeye göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavına girebilmek için, aday meslek mensubunun stajı tamamlamış ve yanında veya denetim ve gözetiminde staj yaptığı meslek mensubundan staj değerlendirme notu olarak en az 100 üzerinden 60 almış olması gerekir.

Yönetmeliğin 14. maddesinde sınav konuları açıklanmıştır. Buna göre Yeminli Mali Müşavirlik sınav konuları; ileri düzeyde finansal muhasebe, finansal yönetim, yönetim muhasebesi, denetim, raporlama ve meslek hukuku, revizyon, vergi tekniği, gelir üzerinden alınan vergiler, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler, dış ticaret ve kambiyo mevzuatı, sermaye piyasası mevzuatıdır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınav konuları; finansal muhasebe, finansal tablolar ve analizi, maliyet muhasebesi, muhasebe denetimi, vergi mevzuatı ve uygulaması, hukuk, muhasebecilik ve mali müşavirlik meslek hukukudur.

19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı resmi gazetede yayınlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”te meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde uymaları gereken etik ilkeler açıklanmıştır (TÜRMOB, 2007). Yönetmeliğin 1. maddesinde temel etik ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak sayılmıştır. Bu ilkeler Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Etik Komitesi (International Federation of Accountants’ Ethics Committee) tarafından Haziran 2005’te yayınlanan Profesyonel

Muhasebeciler İçin Etik Kodlar (Code of Ethics for Professional Accountants) adlı çalışmada da benzer şekilde sayılmıştır (IFAC, 2005: 1-98).

Yönetmeliğin 11. maddesine göre mesleki yeterlilik iki aşamada ele alınabilir. Birincisi mesleki yeterliliğin elde edilmesidir. Mesleki yeterliliğin elde edilmesi kanunda belirtilen mesleğe giriş şartlarının sağlanmasını gerektirir. İkincisi mesleki yeterliliğin korunması olup mesleki konuların, meslek hayatıyla ilgili ulusal ve uluslararası gelişmelerin sürekli olarak izlenmesini ve anlaşılmasını gerekli kılar. Bu bağlamda meslek içi eğitim programları meslek mensubunun etkin olarak faaliyetlerini sürdürmesini sağlar.

Yönetmeliğin 16-17. maddelerinde mesleki davranış açıklanmıştır. Buna göre mesleki davranış ilkesi meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi ya da grup tarafından mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar. Meslek mensubu kendisinin ve işinin tanıtımını yaparken mesleğe zarar vermemelidir. Meslek mensubu; dürüst ve güvenilir olmalı, sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellik ve iş tecrübeleri ile ilgili abartılı iddialarda bulunmamalı ve diğer meslek mensuplarına yönelik doğrulanmamış karşılaştırmalar ve küçültücü göndermeler (atıflar) yapmamalıdır.

### 3.2.2. SPK Tarafından Yapılan Düzenlemeler

SPK Seri X No: 22 sayılı tebliğin 4. maddesinin a, b ve c şıklarında bağımsız denetçi, bağımsız denetim ve bağımsız denetim kuruluşunu tanımlamıştır (SPK, 2006). Buna göre bağımsız denetçi; “bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimle görevlendirdiği her kademedeki denetim elemanı” olarak ifade edilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşu ise; “bu tebliğde belirtilen

şartları taşıyan ve kanun uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilen kuruluşlardır”.

Tebliğe göre bağımsız denetim ile yetkilendirilecek denetim kuruluşlarının sahip olması gereken özellikler şunlardır:

- Anonim şirket şeklinde kurulmalı ve hisse senetleri nama yazılı olmalı,
- Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresi bulunmalı,
- Esas sermayenin en az yüzde 51'i sorumlu ortak baş denetçiye ait olmalı,
- Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeli,
- Donanım ve organizasyon açısından denetim çalışmalarını yürütecek düzeyde bulunmalı,
- Mesleki sorumluluk sigortası yaptırmalı,
- Ortaklar gerçek kişi olmalı,
- 3568 sayılı kanuna göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir unvanı almış olmalı ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmalı,
- Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olmalı,
- Müflis olmamalı,
- Yüz kızarıcı suçtan mahkum olmamalı,
- Türkiye’de yerleşik olmalı,
- Çalışılan denetim kuruluşunda tam zamanlı görev yapmalı,
- Sorumlu ortak baş denetçi mesleki deneyim süresinin en az iki yılını denetim kuruluşunda fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile tamamlamış olmalı.

### 3.2.2.1. Bağımsız Denetçilerin Nitelikleri

Seri X No: 22 sayılı tebliğin ikinci bölümünde bağımsız denetçilerin sahip olması gereken nitelikler; denetçi unvanları, mesleki yeterlilik, mesleki yeterliğin sağlanması ve geliştirilmesi, hizmet içi eğitim ve refakat çalışması ve tam zamanlılık olarak sayılmıştır.

- **Bağımsız denetçi unvanları:** Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin unvanları; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısıdır. Sorumlu ortak baş denetçi bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanını haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir. Baş denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 10 yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 6 yıl ve denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre bu hesaplamada dikkate alınır. Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kadememin gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarıncaya bir üst unvana terfi ettirilemezler (madde 6). 13 Aralık 1987 tarih ve 19663 sayılı resmi gazetede yayımlanan “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”te denetçilere ilişkin özellikler açıklanmıştır (SPK, 1987). İlgili yönetmeliğin 10. maddesinde görevlendirilecek bağımsız denetleme kuruluşlarının genel müdür ve yardımcıları ile yönetim kurulu başkan ve üyelerinin hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletmecilik veya bankacılık alanında en az üç yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları, kendi alanlarında en az 10 yıl deneyimlerinin bulunması veya SPK tarafından uygun görülme kaydıyla yabancı ülkelerde bağımsız de-

netleme yapma yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları gerektiği açıklanmıştır. Denetçilerin ise hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletmecilik veya bankacılık alanında en az üç yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları, bağımsız denetleme yapabilecek bilgi, deneyim ve yetenek sahibi olmaları ve muhasebe, vergi, banka ve kambiyo, işletme analizi, organizasyonu ve denetlemeleri konularından birinde veya birkaçında en az 5 yıllık deneyimlerinin bulunması veya yabancı ülkelerde bağımsız denetleme yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları gerektiğinin altı çizilmiştir.

- **Mesleki yeterlik:** Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerde mesleki yeterliliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Mesleki yeterlik; lisans düzeyinde ve sonrasında alınan eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder. Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bağımsız denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını bekleme ve arama hakkına sahiptirler. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmak ve müşterinin bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar (madde 7). SPK'nın denetçiler için istemiş olduğu 3568 sayılı kanuna göre unvan almış olma ve denetim lisans belgesine sahip olma mesleki yeterlilik anlamında değerlendirilebilir.
- **Mesleki yeterliğin sağlanması ve geliştirilmesi:** Bağımsız denetim kuruluşları denetçi yardımcılarının işe alınmasında, mesleki eğitime yeterli bir temel oluşturacak lisans düzeyinde eğitim gördüklerini araştırmak, gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandıracak önlemleri almak, bağımsız denetçi sıfatı verilecek denetçi yardımcılarında bir önceki maddede öngörülen mesleki yeterliğin varlı-

ğını, mülakat sonuçları, kurs değerlendirme tutanakları, tezkiyeler, bağımsız denetim kuruluşunca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılan sınav sonuçları gibi belgelerle saptamak zorundadırlar. Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerin mesleki gelişmelerini sürekli kılacak önlemleri almak da yükümlüdürler. Bağımsız denetçiler kendilerinin ve yanlarında çalışan denetçi ve denetçi yardımcılarının mesleki yeterliklerinin sağlanması, korunması ve geliştirilmesinden sorumludurlar. Bağımsız denetçi ve denetçi yardımcılarının yetişmesinde kendi gayret ve çalışmaları esastır. Bu amaçla her düzeydeki bağımsız denetçi ve denetçi yardımcısı, mesleki yeterliğin bir gereği olarak bağımsız denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemek zorundadır. Mesleki yeterliğe ulaşamayan veya bu özelliklerini kaybeden bağımsız denetçilerin işine son verilir, durum en geç 6 iş günü içinde kurula bildirilir (madde 8).

- **Hizmet içi eğitim ve refakat çalışması:** Bağımsız denetim kuruluşları, mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını staja tabi tutarlar. En az fiilen 2 yıl süren bu staj döneminde denetçi yardımcıları, 4 ay süre ile muhasebe ve bağımsız denetim teori, standart ve teknikleri, finansal analiz, iç kontrol, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, şirketler hukuku, kurumsal yönetim, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında eğitime tabi tutulurlar. Bu eğitimin sonuçları, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir. Bu kurslar, toplam 200 saatten az olmaz. Bağımsız denetim kuruluşları, denetçi yardımcılarının eğitimleri için müşterek eğitim programları ve sınavlar düzenleyebilirler. Staj döneminde, denetçi yardımcılarının bir-

den çok işte ve birden çok denetçi kontrolünde çalıştırılması için her türlü önlem alınır. Denetçilerin birden fazla denetçi yanında ve eşliğinde çalışması ve hizmet içi eğitimin sürdürülmesi çok önemlidir. Mesleki yeterliliğin geliştirilmesi için sürekli eğitim programları düzenlenerek denetçi yardımcılarını eğitime tabi tutulmalıdır. Bu program sorumlu ortak baş denetçinin gözetim ve sorumluluğunda planlı ve düzenli olarak yürütülmelidir (madde 9; Güredin, 2007: 38).

- **Tam zamanlılık:** Tam zamanlılık, bağımsız denetçilerin mesleki yeterliğinin sağlanması ve geliştirilmesiyle denetim kalitesinin artırılması ve kurumsallığın sağlanması açısından mevcut çalışma ortamında sürekli faaliyet gösterilmesini ifade eder. Bu kapsamda denetim kadrosunda yer alan bağımsız denetçilerin denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak görev yapmaları zorunludur. Tam zamanlılık denetçilerin yarı zamanlı eğitmen ya da öğretim görevlisi olarak hizmet vermelerine engel teşkil etmez (madde 10).
- **Gözetim ve koordinasyon:** Sorumlu ortak baş denetçi denetim programının uygulanmasından ve denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyondan sorumludur. Bu sorumluluk, denetçilerin faaliyet hakkında bilgilendirilmesi ve yönlendirilmesini, bu kişilerin görev ve sorumluluklarının açıkça belirlenmesini, yürütülen faaliyetin süreç içinde sık sık gözden geçirilmesini, çalışmalarla ilgili olarak ortaya çıkan sorunların çözümlenmesini ve gerekli kayıt düzeninin sağlanmasını kapsar. Denetim kuruluşları yaptıkları işin kalitesinin korunması ve artırılması amacıyla yürü-

tılmekte olan denetim işinin gözetiminde bulunarak, ulaşılan sonuçlar ve denetim sırasında alınan önemli kararların objektif bir şekilde değerlendirilmesini yaparlar. Denetimin kontrolü ile görevlendirilen denetçiler de denetim çalışmasının gözetimini yaparlar. Bu süreçte denetimden sorumlu ekibin bağımsızlık konusunda yaptığı değerlendirmeleri inceleyerek riskleri belirlerler, yeterli danışmanlık hizmeti alınıp alınmadığını kontrol ederler, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasına ilişkin hususlarda konuyla ilgili çalışma kağıtları ve raporları inceleyer. Bağımsız denetim kuruluşları ayrıca belirli dönemler itibariyle tamamlanan denetim çalışmalarının kalite kontrolünü bu tebliğin 4. kısım hükümleri çerçevesinde yaparlar. Denetçiler öncelikle kalite kontrol politikalarını oluşturmak ve süreçleri belirlemek zorundadırlar (madde 20).

- **Etik İlkeler:** Tebliğin üçüncü bölümünde bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler; mesleki şüphecilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü ve karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet olarak sayılmıştır (madde 11-18).

Türkiye’de denetim mesleği; belgelendirme, mezuniyet şartları, bilgi birikimi, sahip olunması gereken yetenekler, mesleki değer, etik ve davranışlar, staj şartları, sürekli mesleki gelişim, mesleki yetenek ve yeterliliğin değerlendirilmesi konularında IES çerçevesinde değerlendirildiğinde elde edilen sonuçlar tablo 1’de gösterilmiştir.

**Tablo 1: Denetçinin Sahip Olması Gereken Özelliklerin Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması**

	IES-8	3568 Sayılı Kanun	SPK Mevzuatı
Profesyonel muhasebeci belgesini alma.	√	√	√
Lisans veya buna eşdeğer bir derece.	√	√	√
Denetim, finansal raporlama ve bilgi teknolojileri <sup>3</sup> konularında bilgi birikimi.	√	?	?
Denetçilerin sahip olması gereken yetenekler.	√	√	√
Mesleki değer, etik ve davranışlar.	√	√	√
3 yıllık uygulama tecrübesi.	√	√	√
Sürekli mesleki gelişim çerçevesinde sürekli eğitim.	√	√	√
Mesleki yetenek ve yeterliliğin değerlendirilmesi.	√	√	√

Elde edilen sonuçlara göre denetçilerin sahip olması gereken özellikler birkaç ayrıntı dışında (Denetim, finansal raporlama ve bilgi teknolojileri konularında bilgi birikimi) IES-8, TÜR-MOB ve SPK mevzuatında benzer şekilde ele alınmıştır.

#### 4. SONUÇ

8 numaralı IES'de denetçilerin sahip olması gereken özellikler, mesleki yeterlilik sınavı öncesi uyulması gereken şartlar, yeterlilik sınavının nasıl yapılması gerektiği, yeterlilik sonrası alınması gereken eğitimler ve diğer düzenlemeler açıklanmıştır. Standarda göre denetçilerle ilgili dikkati çeken noktalar şu şekilde özetlenebilir:

✓ Denetçiler için gerekli yeterlilik şartları; genel şartlar, bilgi içeriği, mesleki yetenekler, mesleki değer, etik ve davranışlar, uygulama tecrübesi, sürekli mesleki gelişim ve değerlendirme olarak sayılmıştır.

- ✓ Denetim mesleği için gerekli yeteneklerin kazandırılması ve sürdürülmesi için gerekli eğitim ve gelişim şu alanları kapsamaktadır: Akademik kurumlardan veya meslek örgütlerinin programlarından alınan ileri mesleki eğitim, İş üzerinde eğitim ve deneyim programı, İş hayatının dışında eğitim, Mesleki gelişim kurs ve faaliyetlerini devam ettirme.
- ✓ Denetçiler üniversitelerden lisans derecesi veya buna eşdeğer bir dereceye sahip olmalıdır.
- ✓ Denetçiler profesyonel muhasebeci belgesini almış olmalıdır.
- ✓ Denetçilerin eğitim ve gelişim programının içeriğinde olması gereken bilgiler; ileri düzeyde denetim, ileri düzeyde finansal muhasebe ve raporlama ve bilgi teknolojileridir.

<sup>3</sup> Yapılan araştırma profesyonel muhasebecilerin denetim ve finansal raporlama konusunda yeterli bilgiyi lisans seviyesinde aldığını ancak bilgi teknolojileri bilgisinin yeterli seviyede verilmediğini göstermektedir (Uyar, 2008).

- ✓ Denetçiler problem çözme, takım çalışması, kanıt toplama ve değerlendirme, iletişim, mesleki şüphecilik gibi yeteneklere sahip olmalıdır.
- ✓ Denetçiler çalışmalarını sürecinde çeşitli mesleki değer, etik ve davranışlara sahip olmalıdır. Gerek staj döneminde gerekse yeterlilik belgesinin alınmasından sonra etik konusu hayat boyu öğrenme ve hayat felsefesi olarak görülmelidir. Denetçiler gerek ulusal gerekse uluslararası alanda etikle ilgili yapılan düzenlemelere uymalıdır.
- ✓ Büyük bir kısmı denetim alanında olmak kaydıyla ortalama en az üç yıllık bir staj dönemi tamamlanmalıdır. Staj süresi denetçilerin gerekli mesleki bilgi, yetenek, değer, etik ve davranışları kazanmasını sağlayacak uzunlukta olmalıdır.
- ✓ Denetçiler mesleğin ve verilen hizmetin kalitesini etkileyen gelişmeleri hayat boyu öğrenmelidir. Denetçiler hayat boyu öğrenme kapsamında kendilerini sürekli geliştirmelidir. Meslek örgütleri de üyeleri için sürekli mesleki gelişim çalışması yapmalıdır.
- ✓ Denetçilerin mesleki yeterliliğinin tespit edilmesinde değerlendirme sürecinden geçmesi gerekir. Bu değerlendirme süreci yeterlilik sınavıdır.

Türkiye’de denetim mesleğine ilişkin yapılan düzenlemeler IES 8 kapsamında değerlendirildiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılabilir:

Türkiye’deki denetim mesleğiyle ilgili; belgelendirme, mezuniyet şartları, bilgi birikimi, sahip olunması gereken yetenekler, mesleki değer, etik ve davranışlar, staj şartları, sürekli mesleki gelişim, mesleki yetenek ve yeterliliğin değerlendirilmesi açısından IES’e benzer düzenlemelerin yapıldığı söylenebilir.

Düzenlemelerde bilgi teknolojileri konusuna pek yer verilmemiştir. Denetçilerin bilgi teknolojileri konusunu gerek eğitim sürecinde, gerek yeterlilik aşamasında gerekse sürekli eğitim sürecinde öğrenebilmesi için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

3568 sayılı kanunda staj süresinin 3 yıla çıkartılmış olması uluslararası uygulamalara uyum anlamında olumlu bir düzenlemedir.

Denetçiler başta olmak üzere denetim ile ilgili tüm kişi ve kurumlar tarafından denetim mesleğinin kalitesini arttırmak amacıyla sürekli mesleki gelişim ve sürdürülebilir kalite anlayışı rehber kabul edilmelidir.

**KAYNAKÇA**

Arkan, Ergin ve Grant Thorton, “Profesyonel Muhasebeciler için Uluslararası Eğitim Standartları Önerisi”, [www.gtturk.com/data\\_haber\\_01.htm-15k](http://www.gtturk.com/data_haber_01.htm-15k), 23.03.2008.

Aydın Davut, Timur, Necdet ve Banu Başar, “Muhasebe Eğitiminde Dünya Standartları ve Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Gelişimi İçin Çözüm Önerileri”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 12-16 Mayıs 1999, Muğla.

**BDDK, Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik**” ve “**Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik**, 31.01.2002 tarih ve 24657 Sayılı Resmi Gazete.

**BDDK, Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik**, 01.11.2006 tarih ve 26333 Sayılı Resmi Gazete.

Coşkun, Aslan, “**Denetim**”, [www.tmud.org.tr/yayinlar/denetim\\_aslancoskun.doc](http://www.tmud.org.tr/yayinlar/denetim_aslancoskun.doc), 25.03.2008, s.1.

**Devlet Bakanlığı, Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ**, 16.1.1987, 19343 Sayılı Resmi Gazete,

Devlet Bakanlığı, “**Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin 2 Numaralı Tebliğ**”, 9.3.1991, 20809 Sayılı Resmi Gazete.

Dönmez, Adnan, Berberoğlu, P. Başak ve Ayten Ersoy, “**Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**”, 2005, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, (9), ss.52-78.

Dönmez, Adnan ve Ayten Ersoy, “**Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi**”, Ahmet Yesevi Üniversitesi, Bilig Dergisi, Kış 2006, Sayı: 36, ss.69-91.

Ergün, Halil, Gül Kudret, “**Muhasebe Mesleki Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Alınması**”, Muhasebe ve Finansman, Ocak 2005.

Güredin, Ersin, “**Denetim ve Güvence Hizmetleri**”, Arıkan Yayınları, İstanbul 2007, s.10

**IAESB, IES 4: Professional Values, Ethics and Attitudes**, pp.59-65.

**IAESB, IES 5: Practical Experience Requirements**, pp.66-72.

**IAESB, IES 8: Competence Requirements for Audit Professionals**, July 2006, pp.1-22.

**IAESB, Strategic and Operational Plan: 2007-2009, Exposure Draft**, February 2007, 28, p.7.

**IAESB, IES 7: Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence**, May 2004, pp.1-12.

**IAESB, Introduction to International Education Standards**, <http://www.ifac.org/Education/Resources.php#Publications>, 12.02.2008, p.31.

**IFAC, Code of Ethics for Professional Accountants**, NY, June 2005, p.4-14.

**IFAC**, <http://www.ifac.org/Store/Category.tmpl?Category=Education>, 10.06.2008.

**IFAC, IFAC Education Committee Publishes First International Education Standards, Newsletter on IFAC Education Standards in October 2003**, [http://www.ifac.org/Education/downloads/Education\\_Brochure\\_10\\_03.pdf](http://www.ifac.org/Education/downloads/Education_Brochure_10_03.pdf), 17.02.2008.

**IFACEC, International Federation of Accountants’ Ethics Committee, Code of Ethics for Professional Accountants**, June 2005, pp.1-98

Köse A. K. ve Fatih Yılmaz, “**Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları**”, <http://archive.ism-mmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/02FatihYilmazAhmetKose.pdf>, 12.09.2007.



Köse, Y. ve Saban M., “**Global Muhasebe Eğitiminde Uluslar arası Düzenlemeler ve Gelişmeler**”, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 27-30 Nisan 2005, Muğla, s.150.

Küçüksözen, Cemal ve A.R. Zafer Sayar, “**Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Şubat 2002, s.50.

Öncü, S. ve H. Aktaş, “**Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları**”, XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 19-23 Mayıs 2004, Antalya.

**SPK, Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik**, 13.12.1987, 19663 Sayılı Resmi Gazete.

**SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ**, Seri: X, No:16, 4.3.1996, 22570 sayılı Resmi Gazete.

**SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri X, No: 22, 12.06.2006, 26196 Sayılı Resmi Gazete.

Tükenmez N. Mine ve Nilgün Kutay, “**Muhasebe Meslek Mensubunun Karar Alma Sürecinde Meslek Ahlakının Yeri: Çok Boyutlu Analiz-İzmir Örneği**”, Muhasebe ve Finansman, Ocak 2005.

**TÜRMOB**, 3568 Sayılı Kanun, 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete, <http://www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/index.html>, 15.04.2008.

**TÜRMOB, Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği**, 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete.

**TÜRMOB, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik**, 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete.

Uyar, Süleyman, “**Uluslararası Eğitim Standartları (IES) ve Akdeniz Üniversitesinde Muhasebe Eğitimi**”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mart 2008.

