

Meslek Perspektifinden Muhasebe ve Denetim: Seçilen Ülkeler Üzerinde Bir Araştırma

(Araştırma Makalesi)

Accounting and Auditing From Professional Perspective: A Research on Selected Countries

Doi: 10.29023/alanyaakademik.990643

Osman Nuri ŞAHİN

Dr. Öğr. Üyesi, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, İİSBF, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı,

osmannurisahin@yahoo.com

Orcid No: 0000-0002-6586-7073

Bu makaleye atıfta bulunmak için: Şahin, O.N. (2022). "Meslek Perspektifinden Muhasebe ve Denetim: Seçilen Ülkeler Üzerinde Bir Araştırma", *Alanya Akademik Bakış*, 6(1), Sayfa No. 1653-1671.

ÖZET

Anahtar kelimeler:
Muhasebe, Muhasebe
Meslek Mensubu,
Denetim, Denetçi,
Mesleki Şartlar

Makale Geliş Tarihi:
07.09.2021
Kabul Tarihi:
10.12.2021

Dünyada yaşanan muhasebe skandalları ile birlikte muhasebe ve denetim daha da fazla önem kazanmıştır. İşletmelerin muhasebe meslek mensuplarınınca hazırlanan finansal verilerindeki hile ya da hatalar bilgi kullanıcılarının işletmeye yönelik sağlıklı kararlar almalarını engellemektedir. Söz konusu verileri içeren finansal raporların denetlenmesiyle bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin artırılması sağlanmaya çalışılmaktadır. Böylece işletme ilgilileri işletmeye yönelik daha sağlıklı kararlar alabileceklerdir. Çalışmanın amacı muhasebe meslek mensubu ve denetçilik süreçlerinin ülkelere göre incelenerek benzerlik ve farklılıklarının ortaya konulmasıdır. Çalışma sonucunda incelenen ülkelerde çoğunlukla meslek mensubu olabilmek için muhasebe ile bağlantılı bölümlerden lisans mezunu olarak belirli bir süre deneyim kazanma şartları ve denetçi olabilmek için de muhasebe eğitimi veren bölümlerden lisans mezunu olma ve mali müşavir olma şartlarının ortak olduğu görülmüştür. İç denetçi olma şartlarının bağımsız denetçilik şartlarına göre farklılık gösterdiği görülmüştür. Bağımsız denetçilik için bazı ülkelerde yeminli mali müşavir olma şartının olduğu görülmüştür.

ABSTRACT

Keywords:
Accounting,
Accounting
Professional,
Audit, Auditor,
Professional
Conditions.

With the accounting scandals in the world, accounting and auditing have gained more importance. Fraud or mistakes in the financial data of the enterprises that prepared by accounting professionals prevent the business-related people from making healthy decisions about the business. It is tried to increase the accuracy and reliability of the information by auditing the financial reports. Thus, the stakeholders will be able to make healthier business decisions. The aim of the study is to examine the criteria and processes of being an accounting Professional by country and to reveal similarities and differences. As a result of the study, it has been observed that generally in order to become an accounting professional the conditions of a bachelor's degree from an accounting related department and experience for a certain period of time and to become an auditor, the conditions of having a

bachelor's degree from accounting-related programs and being a CPA are common. It has been observed that the conditions of being an internal auditor differ according to the conditions of the independent auditor. It has been observed that there is a requirement to be a certified public accountant in some countries for independent auditors.

1. GİRİŞ

Ekonomik hayatta insanlığın başlangıcından itibaren finansal işlemlerin takibi ve denetimi büyük önem taşımıştır. Bu çerçevede tarih boyunca bu görevi üstlenen çeşitli meslek grupları oluşturulmuştur. Bu sayede ticari işlemlerden kaynaklanan mali bilginin ilgililerine iletilmesi ve bu bilgiden doğan vergi gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi mümkün kılınmıştır. Modern hayatta bu görev muhasebe meslek mensuplarınca gerçekleştirilmektedir. Meslek mensupları bu sayede önemli bir rol üstlenmektedir. Diğer taraftan finansal piyasalarda yatırımları ve yatırımcıları korumak amacıyla çeşitli çalışmalar yapılmakta ve bu çerçevede yasa ve düzenlemeler oluşturulmaktadır. Şirketlerin halka arzıyla finansman sağlamaları ve sonrasında da hissedarları bilgilendirmeleri de yatırımcının korunması açısından şirket içi ve şirket dışı ilgililer için önemlidir. Yatırımların ve yatırımların çekilmesi için şirketlerin dışa açılmasının artması beraberinde kötü niyetli davranışları da artırmıştır. Bu da işletme iç ve dış ilgililerinin zarara uğratılmasına ya da sağlıksız kararlar almasına neden olabilmektedir. Bunun önlenmesi için yapılan çalışmalar çerçevesinde muhasebeyle birlikte denetim ve denetçilik önem kazanmaktadır. Bu çalışmada dünyada muhasebe meslek mensubu ve denetçi olma kriterleri ve süreçlerinin incelenerek benzerlikler ve farklılıkların araştırılması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda çeşitli ülkelerdeki süreçler ve kriterler incelenmiştir.

2. MESLEKİ AÇIDAN MUHASEBE VE DENETİM

Ekonominin temelini oluşturan işletmelerin faaliyetlerinin devam ederek sürekliliğinin sağlanabilmesi muhasebe sisteminin iyi olmasına bağlıdır (Kutlu, 2008:75). Muhasebe sisteminin iyi olması ise sistemin en önemli unsurlarından meslek mensupları ile doğrudan ilişkilidir. Muhasebe işletmelerin mali işlemlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek raporlara dönüştürülmesini ve daha sonrasında talep doğrultusunda bu bilgilerin analizini ve yorumlanmasını içeren bir bilgi sistemi olarak tanımlanabilir. Tüm bu işlemlerin yanısıra işletmelerin mali işlemlerinden doğan belge, döküman, bilgi vs. hazırlanarak yasal otoritelere iletilmesi de muhasebe meslek mensuplarınca gerçekleştirilir. Dolayısıyla mesleğin ana konuları, defter tutmak, finansal tablo ve beyannameler düzenlemek, bilirkişilik ve benzeri işler yapmak olarak ifade edilmektedir. Devletlerin gelir kalemlerinden en önemlisi olan verginin tahakkuk ve tahsil edilebilmesi için mali müşavirler önemli bir role sahiptirler. Mali müşavirler sadece işletmelerin devlete vereceği vergiyi hesaplayan kişiler değil, işletmelere analiz yapan, onların kaderlerine yön veren kişilerdir. Bu nedenle mali müşavirler, girişimciler, şirketler ve devlet kurumları arasında aracı görevlere sahip olan kimselerdir. Bu kişiler hem şirketlerin ekonomik faaliyetlerinin etkin ve planlı biçimde yönetilmesine olanak tanımakta, hem de denetim yapma becerileri sayesinde devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin de etkin biçimde toplanmasında rol oynamaktadırlar (Kurtcebe, 2018: 7).

Denetim, işletmelerin mali faaliyetlerine ilişkin iddialarının tarafsız bir şekilde önceden belirlenmiş ölçütler çerçevesinde kanıt toplanarak değerlendirildiği ve böylelikle uygunluğunun ölçülerek işletme ilgililerine iletildiği süreç olarak tanımlanabilir. Denetimin

amacının mali tablolarının raporlama standartları çerçevesinde, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını tam, gerçeğe uygun ve doğru gösterip göstermediğine ilişkin görüş bildirmektir. Genel olarak denetimin hedefleri gerçeklik, bütünlük, doğruluk, sınıflandırma ve zamanlama olarak sayılabilir (Korkmaz, 2016:3). Bağımsız denetim, şirketlerin finansal durum tablosu, gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu gibi mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığı gibi hususların tespit edilmesi için yapılan, birbirini izleyen işlemler zincirinden oluşan ve finansal tabloların güvenilirlik derecesini artıran denetimdir (Senal, 2011:8). Bağımsız denetim aynı zamanda finansal ve ekonomik olayların mali bilgiler üzerindeki etkisini incelemek ve mali tabloların güvenilirlik derecesini artırmak amacıyla kurulan sistemlerden biridir. Bağımsız denetimin ilgili tarafları aşağıdaki gibi beş grupta toplanabilir (Kavut, 2001: 3-4):

- (1) Mali tabloları düzenleyenler; denetlenen işletmenin üst yönetimi, mali işler bölümü ve iç denetim bölümü,
- (2) Denetlenen işletme ile ilgilenenler (Denetlenmiş mali tablolardan yararlanan işletme dışı taraflar). Örneğin mevcut ve gelecekteki yatırımcılar, devlet, kredi kurumları ve diğerleri,
- (3) Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları Bağımsız denetimi gerçekleştiren denetçiler. Denetim ekibi ve denetim firması,
- (4) Muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili kurumlar. Örneğin: Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board); Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board) ve Türkiye Muhasebeciler Odaları Birliği (TURMOB),
- (5) Kamu yararına düzenlemeler ve işlemler yapan yasal kurumlar. Örneğin: Sermaye Piyasası Kurulu, mahkemeler, menkul kıymet borsaları.

Şirketlerin finansal tabloları (Bilanço, Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve bunların dipnotları) denetçi tarafından, denetim teknikleri kullanılarak (Fiziki inceleme ve sayım, Gözlem, Doğrulama, Belgelerin incelenmesi, Kayıt sistemini izleme, Karşılaştırma, Soruşturma vs.) uluslararası denetim standartlarına göre denetlenir. Ayrıca, anonim şirketlerde yönetim kurullarınca düzenlenecek yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetlenir.

3. SEÇİLEN ÜLKELER BAZINDA MUHASEBE MESLEK MENSUPLUĞU VE DENETÇİ SÜREÇLERİNİN İNCELENMESİ

Ülkelerde muhasebe meslek mensupluğu ve denetçilik süreçleri ve şartları üzerine çeşitli uygulamalar mevcuttur. Çoğunlukla ülkelerde bağımsız denetçilik için mali müşavirlik şartı aranmaktadır. Bu kapsamda bazı ülkelerin mali müşavirlik süreçleri Tablo 1'de kısaca özetlenmiştir.

Tablo 1. Ülkelere Göre Muhasebe Meslek Mensupluğu Süreçleri

Ülke	Mesleki Ünvan	Açıklama
Türkiye	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir / Yeminli Mali Müşavir	Adaylar İktisadi ve İdari bilimler yanısıra hukuk gibi bölümlerden lisans mezunu olmalı, Staj başlatma sınavını geçerek, 3 yıl SMMM ofislerinde staj yaptıktan sonra Staj bitirme sınavından başarılı olmalıdır. YMM olabilmek için 10 yıl SMMM deneyimi sonrası sınava girilerek başarılı olmak gerekmektedir.
Belçika	Bedrijfsrevisor / Reviseur d'Entreprise	Adaylar bir üniversite diplomasına veya eşdeğer bir yabancı diplomaya sahip olunmalı ve bir stajyer sınav programı geçmelidir. Üç yıllık bir stajın tamamlanmasını, yazılı ve sözlü bir sınavdan oluşan bir yeterlilik sınavı takip eder. Son olarak, başarılı adaylar 'Ticaret Mahkemesi' önünde yemin ederler.
Kıbrıs	Εγκριμένος Λογιστής	Kıbrıs'taki yeterlilik, İngiltere ve Galler'deki ACA (the Institute of Chartered Accountants in England & Wale ICAEW) sınavlarıyla her yönden aynıdır. Kıbrısta adaylar Birleşik Krallık standartlarına uygun olarak yetiştirilmeye çalışılmaktadır. Yeterlilik sonrası gerekli deneyim miktarı da aynıdır.
Danimarka	Statsautoriseret Revisor	Bir Yüksek Lisans derecesine sahip olunmalı ve yetkili bir mali müşavir veya onaylı bir mali müşavir gözetiminde üç yıllık staj tamamlanmış olunmalıdır. Eğitim süresinin bitiminde öğrenciler, Teftiş Kurulu aracılığıyla sınava girmek için başvurabilirler. Sınav, yazılı bir sınav (iki gün) ve Denetim Kurulu önünde sözlü bir sınavdan oluşur. Başarılı bir şekilde tamamlayan öğrenciler ruhsat için başvurabilirler.
İngiltere & Galler	Certified Public Accountant	ACA sınavlarının iki aşaması vardır - Mesleki Aşama ve İleri Aşama. Mesleki Aşama dokuz sınavdan, İleri Aşama ise iki sınavdan ve bir vaka çalışmasından oluşur. Öğrenciler ayrıca, genellikle süresi üç ila beş yıl arasında olan bir stajvare eğitim sözleşmesini de yerine getirmelidir.
Estonya	Diplomeeritud Raamatupidaja / Vandeadvokaat Raamatupidaja	Estonya'da özerk bir enstitü yoktur. Muhasebe yeterliliği arayan çoğu Estonyalı genellikle ACCA'yı* (the Association of Chartered Certified Accountants) alır.
Finlandiya	Auktorisoitu Julkinen Kirjanpitäjä KHT / HTM	KHT, birincil nitelik olarak kabul edilir ve Finlandiya'daki Merkez Ticaret Odası tarafından yetkilendirilir. Öğrenciler belirli eğitim gerekliliklerini yerine getirmeli, ilgili mesleki deneyime sahip olmalı ve mesleki yeterlilik sınavını geçmelidir. Öğrencilerin Ticaret ve Sanayi Bakanlığı yönetmeliğinde yer alan konularda denetçinin görevleri için gerekli çalışmaları tamamlamış ve KHT nezaretinde en az üç yıllık uygulama deneyimine sahip olmaları gerekir. HTM denetçileri benzer koşulları sağlamalıdır, ancak temel eğitim daha düşük bir üniversiteden olabilir ve üç yıllık pratik deneyim daha az talep edilebilir.
Fransa	Expert Comptable	Fransa'da mesleğe giden bir dizi yol olsa da, adayların çoğu, bir işletme okulundan mezun olduktan sonra sürece girerler. Yeterlilik genellikle dört yıl sürer ve aşağıdaki ara diplomalardan geçer: <ul style="list-style-type: none"> DPECF (Diplôme Préparatoire aux Etudes Comptables et Financères) İş hukuku, ekonomi ve muhasebe üzerine yazılı sınav DECF (Diplôme d'Etudes Comptables et Financères) Hukuk, ekonomi, yönetim, muhasebe ve kontrol üzerine yazılı sınav. DESCF (Diplôme d'Etudes Supérieures Comptables et Financères) Yazılı ve sözlü sınavlar. Bu sınavların tamamlanmasının ardından, bir uygulama firmasında üç yıllık bir staj ve ardından mesleki alanla ilgili bir konuda tez sunumu yapılır. Aday ayrıca mali tabloların yasal ve sözleşmeye

		dayalı denetimine ilişkin yazılı bir sınav ve staj ile ilgili ve genel olarak mesleki bilgileri kapsayan sözlü bir sınav şeklinde iki sınavı daha geçmelidir.
Almanya	Wirtschaftsprüfer	Almanya'da ruhsatlı mali müşavirlik için genellikle tercih edilen rota öncelikle adayların sonrası ruhsatlı mali müşavirliğe geçmeye karar vermeden önce üç yazılı, bir sözlü sınava girerek elde edilen ruhsatlı vergi danışmanlığı olarak da adlandırılabilir bir meslek sahibi olunmasıdır. Kalifiye vergi danışmanlarının ruhsatlı mali müşaviri olmak üzere yedi adet yazılı sınav öncesi geçmeleri gereken çeşitli sınavlar mevcuttur.
Macaristan	Okleveles Könyvvizsgáló	Adayların bir işletme derecesine, ardından üç yıllık mesleki deneyime ve ardından iki yıllık bir eğitim programına ihtiyaçları vardır. Tamamlandığında, adaylar nitelikli bir denetçi olur. Adaylar ancak üç yıllık bir eğitim programını tamamladıktan sonra tam bir ruhsatlı Mali Müşavir olurlar.
İrlanda	Chartered Accountant	İrlanda Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü, İrlanda'daki en büyük ve en köklü muhasebe kurumudur. Adaylar, tanınmış bir uygulama firması ile bir eğitim sözleşmesi kapsamında bir dizi mesleki sınavı geçmelidir.
İtalya	Dottore Commercialista / Revisore dei conti	Dottore Commercialista için adaylar bir üniversite diplomasına sahip olmalı ve ardından dört yıllık bir staj eğitim programını tamamlamalı ve ardından bir dizi sözlü sınav yapmalıdır. Sınavlara girmek için 3 yıldan fazla mesleki deneyime sahip kişiler için 'Big 4' eğitimi olmaya gerek yoktur. Revisore dei conti'ye girebilmek için öğrencilerin ilgili bir konuda üniversite diplomasına sahip olmaları ve üç yıllık bir staj eğitim programını tamamlamaları gerekir. Final sınavının başarıyla tamamlanması ile adayların 'Registro dei revisori' üyesi olmalarına izin verilir.
Letonya	Sertificēts Valsts Grāmatvedis	Ruhsat almaya hak kazanmak için adayların Üniversite diplomasına sahip olmaları ve bir denetim firmasında üç yıllık uygulamalı staj eğitimi tamamlamış olmaları gerekir. Adaylar daha sonra genellikle yaklaşık bir yıl süren yasal ve mali temelli beş sınava girmek zorundadır. Ruhsat çok yaygın değildir ve genellikle yalnızca denetim firması yöneticileri ve üzeri ruhsata sahiptir.
Litvanya	Atestuotas Būhalteris	Litvanya'da Ulusal Onaylı Denetim ruhsata hak kazanmak için adayların denetimde en az beş yıllık deneyime sahip olmaları gerekir. Daha sonra ruhsat için başvurabilir ve beş sınava girebilirler (vergi, denetim ve hukuk sınavları dahil). Ruhsat verildiğinde, adaylar genellikle denetim yöneticisi veya daha üst düzeydedir. Ruhsat çok yaygın değildir, çoğu denetçi artık ACCA veya CPA yeterliliğini tercih etmektedir.
Lüksemburg	Réviseur d'Entreprises	Adaylar, tam dört yıllık bir üniversite diplomasına sahip olmalı ve en az üç yıllık ilgili deneyime sahip olmalıdır. Bu süre zarfında aday, dokuz sınavdan oluşan bir 'Certification de Formation Complémentaire' almalıdır. Final sınavı, 'Diplome d'aptitude professionnelle', yazılı ve sözlü bir sınavdan ve bir eğitim raporunun sunulmasından oluşur.
Hollanda	Register Accountant / Administratieconsulent	Kayıtlı Muhasebeci: Tam eğitim, lise, kolej veya üniversiteden mezun olur olmaz başlar, ancak sonunda bir lisans, ardından muhasebe programında bir yüksek lisans ve son olarak RA sertifikası alınır. Hollanda yasaları ve NIVRA meslek örgütü tarafından yönetilir. Denetçi esas olarak borsada işlem gören müşterilere hizmet vermektedir. Hollanda'da yaklaşık 11.000 RA bulunmaktadır. Muhasebeci Yönetim Danışmanı: Eğitim, üniversiteden mezun olduktan sonra bir lisans ve ardından muhasebe programında yüksek lisans ile başlar ve son olarak AA sertifikası elde edilir. Hollanda yasaları ve NOVAA meslek örgütü tarafından yönetilir. Denetçi

		<p>ağırlıklı olarak KOBİ müşterilerine hizmet vermektedir. Hollanda'da yaklaşık 6.000 AA var.</p> <p>Hollanda CISA** (RE = EDP denetçisi): Eğitim, üniversitede bir lisans veya yüksek lisans ile mezun olduktan sonra başlar ve ardından BT denetim programında bir yüksek lisans olur ve son olarak RE sertifikası elde edilir. Hollanda yasaları ve NOREA meslek örgütü tarafından yönetilir. Denetçi esas olarak borsada işlem gören müşterilere hizmet vermektedir. Hollanda'da yaklaşık 1.000 RE vardır.</p>
Norveç	Statsautorisert Revisor / Registrert Revisor	<p>Bir statsautorisert revisor, devlet tarafından yetkilendirilmiş bir serbest muhasebecidir ve birincil nitelik olarak kabul edilir. Adaylar, birinci sınıf bir sonuçla, Bergen'deki Norges Handelshøyskole'den (Norveç Ekonomi ve İşletme Yönetimi Okulu) veya Oslo'daki Handelshøyskolen BI'dan Denetim Yüksek Lisans Derecesini geçmelidir. Yüksek Lisans Programına kabul edilmek için, adayların kayıtlı bir mali müşavir olması veya Denetim veya İşletme alanında Lisans düzeyinde veya hukuk veya ekonomi alanında yüksek lisans derecesine sahip olmaları gerekir. Uygulama şartı, üç yıllık ilgili uygulamadır.</p> <p>Registrert Revisor, bölgesel kolejlerde veya Handelshøyskolen BI'da [Norveç Yönetim Okulu BI] Denetim Lisansını tamamlamıştır. Bu eğitimi sunan on bir bölgesel kolej vardır. Tüm adayların, kayıtlı bir mali müşavir olmak için başvurmadan önce üç yıllık ilgili pratik eğitime ihtiyaçları vardır.</p>
Polonya	Certyfikowany Księgowy / Biegły Księgowy	<p>Ulusal Yasal Denetçiler Konseyi, adayların bir dizi sınavı geçmelerini ve muhasebe konusunda staj ile eğitim almalarını şart koşar. İki yıllık uygulama eğitimini tamamlayan öğrenciler, Sınav Komisyonu önünde yapılan sözlü sınav olan diploma sınavını geçmek zorundadırlar.</p>
Romanya	Contabil Public Autorizat	<p>Romanya'nın kendi Enstitüsü olmasına rağmen, muhasebe yeterliliği arayan Romenlerin çoğu genellikle ACCA'yı almaktadır. ACCA kalifikasyonu, ruhsatı otomatik olarak sağlar.</p>
Rusya	Сертифицированный Бухгалтер-Бухгалтер	<p>Adaylar, mesleki sınava girmeden önce bir üniversite diplomasına sahip olmalı ve bir ekonomi veya finans alanında üç yıllık iş deneyimini tamamlamış olmalıdır. Adaylar ayrıca altı aylık bir eğitim sürecini tamamlamak zorundadır.</p>
İskoçya	Chartered Accountant	<p>İskoç Enstitüsü, dünyanın en eski mesleki muhasebeci kuruluşudur. Adaylar, tanınmış bir uygulama firması ile bir eğitim sözleşmesi imzalamalı ve eğitim ile profesyonel sınavları birleştiren üç yıllık bir programı takip etmelidir.</p>
Slovenya	Certificiran Javni Računovodja	<p>Ruhsatlı muhasebeci olmak bir yıl sürer. Yeterlilik, dört sınavdan ve ardından kursun sonundaki final yazılı sınavından oluşur. Adaylar daha sonra yazılı cevaplarını doğrulamak için sözlü bir sınavı girerler. Sınavlar geçildiği sürece, tam yeterlilik için herhangi bir mesleki deneyime gerek yoktur.</p>
İspanya	Contadora Publica Certificada / Contador Publico Certificado	<p>İspanya'daki bir muhasebe yeterliliğine en yakın eşdeğerdir ve sahiplerinin İspanyol yasalarına uygun olarak denetim raporlarını imzalamalarına olanak tanır. Ruhsat, bir denetim uygulamasında (genellikle dört yıl) ilgili deneyim gerektirir; muhasebe konularına ve denetim konularına ilişkin belirli sınavlar ve ardından üç profesyonel denetim kuruluşundan herhangi biri tarafından çağrılan bir final sınavı (denetim/muhasebe/iş incelemesi). Nitelik nispeten nadirdir.</p>
İsveç	Auktoriserad Revisor / Ggodkänd Revisor	<p>Auktoriserad revisor genellikle birincil nitelik olarak kabul edilir. Adaylar, ekonomik konulara odaklanan bir yüksek lisans derecesine sahip olmalıdır. Yeterlilik için gerekli olan üç yıla ek olarak, adayın iki yıl daha pratik deneyime sahip olması gerekir. Ek iki yıl, yetkili bir mali müşavir tarafından denetlenmeli ve işletmenin büyüklüğü</p>

		veya diğer nedenlerle belirli zorluklar sunan denetimlerde nitelikli yardım içermelidir. Aday, Mali Müşavirler Denetleme Kurulu tarafından düzenlenen yetkili mali müşavir (högre revisorsexamen) olarak mesleki yeterlilik sınavını geçmelidir. Ggodkänd Revisor adayları, işletme yönetimi odaklı en az 120 puanlık lisans derecesine sahip olmalıdır. Yetkili veya onaylı bir mali müşavir gözetiminde üç yıllık uygulamalı eğitim almış ve şirket ve şirket gruplarının yıllık hesaplarının veya benzeri mali tabloların denetiminde çalışmış olan öğrenciler, onaylı mali müşavir (revisorsexamen) olarak mesleki yeterlilik sınavını geçmek zorundadırlar. .
İsviçre	Certified Management Accountant	Adaylar genellikle on yazılı sınav ve bir sözlü sınava girer ve girmek için 3-4 yıl harcarlar, ancak son değişiklikler adayların sınavlara daha kısa sürede girebilmelerini mümkün kılmaktadır.
Ukrayna	Дипломований Бухгалтер	Adaylar öncelikle muhasebenin temel ilkelerini ve uygulamalarını anladığını teyit eden Sertifikalı Muhasebe Uygulayıcısı sınavını ('CAP') geçmelidir. Final sınavı, adayların bir dizi sınavı geçmelerini ve tanınmış bir uygulama firmasında üç yıllık iş deneyimini göstermelerini gerektirir.

*ACCA, 320.000'den fazla üyesi olan en büyük küresel muhasebe kuruluşudur ve kuruluş, bir "UFRS akışı" ve bir "İngiltere akışı" sağlar. Öğrenciler, üç kağıt üzerinde düzenlenen toplam 14 sınavı geçmek zorundadır. Sınavlara ek olarak, öğrenciler en az üç yıllık denetimli, ilgili pratik deneyim kazanmalıdır; üyelik için asgari yeterlilik gereksinimlerini karşılamak ve bir Öğrenci Eğitim Kaydı tutmak.

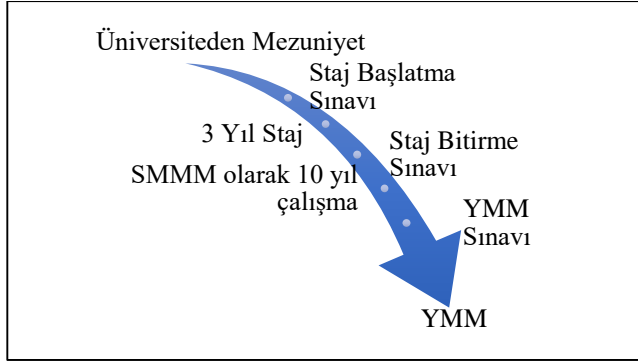
**CISA, bilgi sistemleri denetimi, kontrol ve güvenlik uzmanları arasında genel kabul görmüş başarı standardıdır. Öğrenciler, IS Denetim süreci ve İş Süreci Değerlendirmesi ve Risk Yönetimi gibi konularda CISA sınavlarını geçmelidir. Sertifikasyon için en az beş yıllık mesleki deneyim gereklidir. İlgili bir üniversite diploması bu toplama 1-2 yıl katkıda bulunabilir. Ayrıca, üyeler, kuruluşun mesleki etik kurallarını kabul etmeli ve bir Sürekli Mesleki Eğitim Politikası taahhüt etmelidir. Öğrenciler toplam dört sınava girerler. Halihazırda ACCA veya CFA gibi bir yeterliliğe sahip olan öğrenciler, genellikle dördüncü ve final sınavı dışındaki tüm sınavlardan muafır.

Kaynak: <https://www.careersinaudit.com/article/european-accounting-qualifications-explained/'den> faydalanılarak oluşturulmuştur.

Aşağıda bazı ülkelerin bağımsız denetçilik süreçleri muhasebe meslek mensupluğu süreçleri ile birlikte biraz daha detaylı ele alınmıştır.

3.1. Türkiye

Mevcut TTK'da yer alan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan murakıplık sistemi kaldırılarak yerine bağımsız denetim ve bağımsız denetçi sistemi getirilmiştir. Türkiye'de denetçi olabilmek için öncelikle Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik şartı aranmaktadır. Bunun için ilk adımda 4 yıllık hukuk, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte, yüksekokullarda lisans veya yüksek lisans yapmaktır. Bundan sonra ise serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik için staj başlatma sınavına girilerek başarılı olup sonrasında üç yıl staj yapılması gerekmektedir. Stajın ardından staj bitirme sınavına girilerek başarılı olunması halinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik belgesine hak kazanılmaktadır. SMMM olarak 10 yıl dürüst bir şekilde ve ceza almadan çalışmış olanlar sınava girerek Yeminli Mali Müşavir olmaktadır. Süreç Şekil 1'de özetlenmiştir.



Şekil 1. Türkiye’de Mali Müşavirlik Süreci

Bağımsız denetçi, bağımsız denetimin yapılması için, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali müşavirlik Kanunu doğrultusunda meslek mensupları arasından yetkilendirilmiş kişidir. Aşağıda sayılan şartları taşıyan kişiler, yönetmelikteki diğer şartları taşımaları şartıyla, bağımsız denetçi olarak kabul edilmektedir. Denetçi olabilme şartları aşağıdaki gibi altı hususta toplanmıştır:

- (1) İşletme, hukuk, iktisat, maliye, bankacılık, muhasebe, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler bölümlerinden en az lisans seviyesinde mezun olmak ya da diğer bölümlerden lisans mezun olmakla birlikte bu maddede belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü diploma almış olmak,
- (2) Meslek mensubu olmak,
- (3) Türkiye’de yerleşik olmak,
- (4) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- (5) Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak,
- (6) Denetçilik sınavında başarılı olmak.

Meslek mensupları koşulları sağladıklarını gösterir bilgi ve belgeler ile beraber şahsen ya da çalıştıkları denetim firması aracılığıyla başvururlar. Gerekli koşulları sağlayanlar harç ve ücretleri ödeyerek ve tescil talebinde bulunarak sicile kaydolurlar. Tescil işleminden sonra bu kişilere Bağımsız Denetçi Belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührü verilir. Denetçilik sınavı aşağıdaki konulardan oluşmaktadır:

- (1) Muhasebe Standartları (Türkiye Muhasebe Standartları, yıllık ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin mevzuatta yer alan düzenlemeler ve standartlar),
- (2) Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim,
- (3) Denetim (Türkiye Denetim Standartları, mesleki etik kuralları, bağımsızlık, risk yönetimi, iç kontrol ve denetimle ilgili diğer mevzuat),
- (4) Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı,
- (5) Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında denetim faaliyetinde bulunmayacak olanlar bu maddenin üçüncü fıkrasının (d) bendinde belirtilen konulardan ayrıca sınava tabi tutulmazlar.

Sınav sonuçları iki yıl süreyle geçerlidir. Sınavın konular itibarıyla birleştirilmesi ve ayrılması, konularının içeriği, duyurusu, başvuru usulü, yeri, zamanı, şekli, süresi, sonuçlarının ilanı, ücreti ile sınavda başarılı olma şartları, sınav komisyonu ve sınavla ilişkin diğer hususlar Kurum tarafından belirlenir. Yönetmeliğin yayımı tarihi itibarıyla, Yeminli Mali Müşavir olmaya hak kazananlar ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmaya hak kazanan 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olanlar, 31.12.2014 tarihine kadar ruhsatları ile başvurmaları gereklidir. Bağımsız denetçi olmak için 14. madde uyarınca aranan sınav hariç diğer şartları haiz olmak ve (16. maddede belirtilen) yukarıda belirtilen sınav konuları itibarıyla Kurum tarafından öngörülen eğitim programlarını başarıyla tamamlamak kaydıyla, başarılı olunan konulardan 14. maddede belirtilen sınav şartını sağlamış olurlar. Ayrıca sınavla girmeye gerek yoktur.

3568 sayılı Kanun uyarınca hizmetleri stajdan sayılan ve bu Yönetmeliğin yayımı tarihi itibarıyla 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olanlar, 31.12.2014 tarihine kadar meslek mensubu olmaları halinde bu kapsamda değerlendirilirler Geçici 1. madde kapsamında olanlar, yukarıda belirtilen sınav konularının bir kısmı veya tamamı için, belirtilen eğitim programına katılmak yerine Kurumca yapılacak sınavlara da girebilirler. Başarılı olunan sınav konularından ayrıca eğitime tabi tutulmazlar. Yapılacak eğitim, meslek mensupları itibarıyla belirtilen sınav konularından yapılır. Bu eğitim kamu kurumları veya üniversitelerle iş birliği halinde de yürütülebilir.

Yeni TTK'da işlem denetçisi, bağımsız denetçi ve özel denetçi şeklinde üç adet denetçi tanımlanmaktadır. Bunlardan bağımsız denetçinin görevleri şöyle sayılmaktadır;

- Sermaye şirketlerinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına, TTK'ya ve Esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirecek kapsamda denetlenmesi,
- Yönetim kurulu tarafından düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin denetlenmesi,
- Şirketi tehdit eden risklerin, bunların tespit edilmesini sağlayan sistemlerin mevcut olup olmadığının ve bu konularla ilgili çözüm önerilerinin Yönetim Kurulu'na rapor edilmesi.

6102 Sayılı Kanun bağımsız denetçilerin Kamu Gözetimi Kurumunca meslek mensupları arasından seçileceğini belirtmektedir. Yani denetçi ortağı, yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir ünvanı olan bir bağımsız denetim kuruluşu olabilir. Genellikle seçilen denetçi denetim kuruluşudur ama bazı istisna durumlarda, orta ya da küçük anonim şirketler, bir ya da birden fazla yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilmektedir (Deloitte, 2010:18). Kamu gözetim kurumu denetçi seçme yetkisine sahip tek kurumdur. Aşağıda sayılan kişiler yeminli mali müşavir ve/veya serbest muhasebeci mali müşaviri olsa dahi denetçi olamaz (Deloitte, 2010:19-20):

- Denetimi yapılacak şirketin hissedarları
- Denetimi yapılacak şirketin yöneticisi ve/veya çalışanı olanlar
- Denetimi yapılacak şirket ile ilişkili bir tüzel kişinin kanuni temsilcisi,
- Denetimi yapılacak şirkette yönetim kurulu üyesi, yönetici, sahibi, %20'den fazla pay sahibi olanlar

- Denetimi yapılacak şirketin yönetim kurulu üyesinin ya da bir yöneticisinin alt ya da üst soyundan biri, eşi ya da üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan ya da kayın hısmı olanlar
- Denetimi yapılacak şirket ile bağlantılı olan veya böyle bir şirkette %20'den fazla payı olan bir işletmede çalışanlar veya denetçisi olacağı şirkette %20'den fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet verenler
- Denetimi yapılacak şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunanlar
- Denetimi yapılacak şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi
- Yukarıda ilk ve altıncı sırda yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışanlar
- Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının %30'undan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona %20'den fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde edenler ve bunu cari yılda da elde etmesi beklenenler Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir. Öte yandan, denetçi, denetleme yaptığı şirkete; vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet veremez. Bunu bir yavru şirketi aracılığıyla da yapamaz.

3.2. A.B.D.

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) mali müşavirlik mesleği yanısıra bağımsız denetçi olmak da mümkündür. Bağımsız denetçi olabilmek için öncelikle mali müşavir sonrasında ise denetçi olmak gerekmektedir. Bunun için mümkünse lise eğitiminden itibaren bu yöne yönelmek önemlidir. Lise eğitiminde (ya da sonrasında) matematik ve muhasebe derslerinin seçilmesi ve bu derslerden başarılı olunması kariyerin başlangıcı için en önemli adımlardandır. Lise sonrası yerel muhasebe firmalarında çalışarak deneyimin artırılması sonrası için faydalı olmaktadır. Mali müşavirlik için sınav şartı bulunmaktadır. Mali müşavirlik adaylarından toplamda en az 150 saatlik üniversite eğitimi (normal dört yıllık eğitimden 30 saat fazla) almalıdırlar. Bazı üniversiteler beş yıllık lisans+yüksek lisans eğitimi şeklinde eğitimler de sunmaktadır. Bazı eyaletlerde eğitimi olmayanlara da fırsat verilerek kamu muhasebe deneyimi olanlara da fırsat tanımaktadır. Ulusal Devlet Muhasebe Kurulları Birliğinin (NASBA) adayların sınava yönelik yeterli eğitimi alıp almadığını belirleyerek sınav öncesi alması gerekli ek eğitimlerin olup olmadığına karar vermesi sonrası mali müşavirlik sınavına girilmesi gerekmektedir. Her eyaletin temel şartlara ek olarak kendi gereklilikleri olabilmektedir. Sınavdan başarılı olunması sonrası eyaletlere göre değişmekle birlikte ruhsatın alınması öncesi belirli süre deneyim şartı aranabilmektedir (US Bureau of Labor Statistics, 2020). Kurul ön başvuru değerlendirmesi her yerde yapılamamaktadır. Değerlendirme Colorado, Delaware,

Georgia, Indiana, Louisiana, Massachusetts, Michigan, Missouri, Nebraska, New Hampshire, Pennsylvania, Puerto Rico, Utah, ve Washington'da yapılabilmektedir. Bu bölgelerde yaşamayanlar yerel şube ile iletişime geçerek ön değerlendirmeye nereden başvurması gerektiği bilgisini almaktadır. Kurul eğitimini ABD'de tamamlamış olanlardan ön başvuru değerlendirmesine yönelik 100 Amerikan doları ile birlikte resmi transkriptleri talep etmektedir. Eğitimini ABD dışında tamamlayanlardan ise 200 Amerikan doları ile birlikte transkriptleri talep edilmektedir. Bu ön değerlendirme hizmeti zorunlu değildir. Kurul sınava başvuru ücreti olarak adayın sınava nerede gireceği gibi bazı faktörlere göre 30 ila 200 Amerikan doları başvuru ücreti yanısıra sınavdaki her dört başlığın toplamı için yaklaşık 700 Amerikan doları ücret almaktadır (NASBA, 2020). Sınav bölümlerinin zorluğu ve dolayısıyla hazırlanma süresi gözönüne alındığında tüm bölümlerin tek seferde alınması zorunlu değildir. Fakat bazı eyaletlerde tüm bölümlerden 18 ay içinde başarılı olunması gibi zorunluluk söz konusudur.

Mali müşavirlik sınavı Amerikan Mali Müşavirler Odası'na (AICPA) yapılmaktadır. AICPA her test seansının sınavdan en az 45 gün önce planlanması gerektiğini belirtmiştir. Sınav Ocak ve Şubat, Nisan ve Mayıs, Temmuz ve Ağustos, Ekim ve Kasım olmak üzere yılda sekiz ay Prometric adlı sınav kurumunca ABD'de 300 sınav merkezinde ya da Bahreyn, Brezilya, Japonya, Kuveyt, Lübnan ve Birleşik Arap Emirlikleri'nde organize edilmektedir. Sınav çoktan seçmeli ve vaka çalışması sorularını içeren aşağıdaki dört bölümden oluşmaktadır (Loughran, 2010:13-14);

- Denetim ve Tasdik
- İş Ortamı ve Kavramlar
- Finansal Muhasebe ve Raporlama
- Mevzuat

Ruhsatın alınması sonrası sürekli mesleki eğitim çerçevesinde mesleki gelişimin izlenebilmesi için deneyimlerini ve mali müşavirlik şartlarını taşıdıklarına dair raporları her yıl 1 Ocak'ta birlikte raporlamalıdır (AICPA, 2018). Birçok eyalette NASBA ve AICPA'nın şartları gereği üç yılda bir yenileme dönemmi çerçevesinde yılda en az 20 saat olmak üzere ruhsatların elde tutulmaya devam etmesi adına etik konularını da içeren toplamda 120 saatlik kazanım gerekmektedir (NASBA,2020).

ABD'de sertifikalı bir denetçi olabilmek için ise öncelikle muhasebe ya da ilgili bir programda lisans eğitimi kazanmak ve mezun olmak gerekmektedir (Ehow, 2020). Bu eğitimde en az 150 saatlik bir eğitim şart koşulmaktadır (New Hampshire, Colorado, California ve Vermont eyaletleri hariç) (Education Portal, 2019). Sonrasında iki yıllık bir mali müşavirlik (iç denetçilik için iç denetçilik deneyimi) deneyimi edinmek gerekmektedir. Bunun yerine yapılacak bir yüksek lisans eğitimi ise bu sürecin bir yılına saydırılabilmektedir. Çalışılan yerdeki üstlerce doldurulacak bir "Karakter Referans Formu" ve okuldan alınacak transkript ve destekleyici belgeler ile birlikte sınava başvurulmaktadır. Başvurular online olarak dünyanın 500'den fazla noktasından yapılabilmektedir. Yılda iki kez dünyanın 200'den fazla noktasında düzenlenen sınava girerek başarılı olunması gerekmektedir (Ehow, 2020). Sınavda ilk girilmesinden itibaren 18 ay içerisinde başarılı olunması gerekmektedir (Education Portal, 2020). Sınavda başarılı olunduktan sonra ise her yıl en az 80 saatlik sürekli eğitim alınması gerekmektedir (Ehow, 2020). Bazı eyaletlerde ise (40'a yakın eyalette) fazladan bir yıllık ileri denetim veya ileri muhasebe gibi dersleri içeren bir muhasebe ve denetim eğitimi alması gerekmektedir.

Genelde lisans eğitimi sonrası denetçi adayları işletme yüksek lisansı yapmaktadırlar. ABD’de denetçi olma gereklilikleri Tablo 2’de özetlenmiştir.

Amerikan İşgücü İstatistikleri Odasına göre 2008-2018 periyodunda muhasebeci ve denetçi istihdamında %22’lik bir artış olacaktır. Bunun iki sebebinden birincisi ekonomi büyüdükçe daha fazla işletme kurulmakta ve bu işletmelerin finansal işlemlerinin takibi için muhasebeci gerekmede, ikincisi ise işletme sayısı arttıkça sözkonusu işletmelerin finansal işlemlerinin mevzuatla uyumunun denetlenmesi için denetçilerin gerekmesidir (MBA Today, 2020). Kamu kurumlarının yılda en az bir kere denetlenmesi gerekmektedir (Wisegeek, 2020). 2013 verilerine göre A.B.D.’de denetçilerin maaş aralığı 31.822\$ ile 75.527\$’dır. Ülkemizde ise bu aralık 11.731\$ ile 92.402\$’dır (Payscale, 2020). ABD’de denetime tabi kurumlar şöyle sıralanabilir (Loughran, 2010:30-32);

- Kamu kurumları
- Eyalet veya devletle sözleşmeli olarak çalışan kurumlar
- Halka açık işletmeler
- Devlet ve vergiden muaf kurumlar

Tablo 2. ABD’de Denetçi Olma Gereklilikleri

	Genel Gereklilikler
Eğitim Seviyesi	Lisans
Eğitim Alanı	Muhasebe, finansman ya da diğer ilgili finansal alan
Yetkili Belgelendirme	Yetkili kurumlar (Amerikan Mali Müşavirler Odası, İç Denetçiler Odası)
Deneyim	Genelde 2 yıl
Anahtar Yetenekler	Analitik düşünebilme ve iletişim becerisi
Ek Gereklilikler	Çok iyi matematik yeteneği ve rakamlarla aranım iyi olması

Kaynak: Education Portal, 2019.

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Kanada ve Avusturalya’da mali müşavirlik mesleği benzer süreçlere sahip olmakla birlikte bir ülkeden alınan mali müşavirlik ruhsatının bu ülkelerde de geçerliği söz konusudur. Örneğin Kanada’da da denetçi olabilmek için öncelikle muhasebe veya finans alanında lisans mezunu olmak gerekmektedir. İç denetçilikte bu şart biraz daha esnetilerek işletme, finans, iktisat, bilgi sistemleri, mühendislik mezunları da kabul edilebilmektedir. Bağımsız denetçilik için lisans mezuniyetine ek olarak mali müşavirlik şartı da aranmaktadır (Academic Invest, 2018).

3.4. Almanya

Almanya’da sertifikalı mali müşavirlik için öncelikle sınava girişine müsaade edilen bölümlerden üniversite mezunu olunması gereklidir. Adaylar daha sonrasında en az iki yılı denetim üzerine uygulamalarla geçmiş üç yıllık bir staj yapmak zorundadırlar (IFAC, 2021). Almanya’da sertifikalı mali müşavirlik için genellikle tercih edilen rota öncelikle öğrencilik sonrası sertifikalı mali müşavirliğe geçmeye karar vermeden önce üç yazılı, bir sözlü sınava girerek elde edilen sertifikalı vergi danışmanlığı olarak da adlandırılabilen bir meslek sahibi olunmasıdır. Kalifiye vergi danışmanlarının sertifikalı mali müşaviri olmak üzere yedi adet yazılı sınav öncesi geçmeleri gereken çeşitli sınavlar mevcuttur. Almanya’da göreceli olarak kıstıllı miktarda vergi danışmanı ve sertifikalı mali müşavir olduğu belirtilmektedir. Uzun vade ortalamasına bakıldığında başvuruların yaklaşık %50’sinin başarılı olduğu görülmektedir (CareersinAudit, 2021).

Almanya’da denetçi olabilmek için üç yıllık iş deneyimine ek olarak üniversite mezunu olmak gerekmektedir. Üniversite eğitimi sekiz sınıftan az ise iş deneyimi dört yıldır. Bağımsız denetçilik için mezunların zor bir staj ve sınav sürecinden geçmesi gerekmektedir. Mezunlar vergi müfettişi ya da mali müşavirliğinde 5 yıl ya da denetim sektöründe 10 yıl çalıştıktan sonra sınava girebilmektedir. Avrupa birliği ülkelerinde ya da Avrupa ekonomik bölge uluslar anlaşmasına dahil ülkelerinde ya da İsviçre ülkesinden gelen resmi denetim yetkisi olan bireylere yeterlilik sınavı uygulanabilmektedir (IDW, 2017). Sınav yılda iki kez düzenlenmekte ve yazılı ve sözlü bölümlerden oluşmaktadır. Sınav (IDW, 2018);

- Güvence sözleşmeleri, ilişkili hizmetler ve finansal raporlama, işletme değerlendirme ve mesleki düzenlemeler,
- Uygulamalı işletme yönetimi ve ekonomisi,
- İş hukuku ve
- Vergi hukuku bölümlerinden oluşmaktadır.

Sınav sonrası adayların Mali Müşavirler Odasının verdiği bir sertifika almaktadırlar. Bu sertifika öncesinde adayların içinde dini ifadeler de bulunan bir mesleki yemin etmeleri gerekmektedir (IDW, 2018).

3.5. İngiltere

Birleşik Krallıkta denetçi olabilmek için üniversite eğitimi, çıraklık, stajyerlik ya da resmi kurumların eğitimi şeklinde bir yol izlenebilmektedir. Ulusal Denetim Ofisinin üniversite eğitimi sonrası üç yıllık eğitimi, üniversite terk bireyler için ise bazı yeterlilikler çerçevesinde (üç dersten A seviye ile geçmek vb.) beş yıllık eğitimi bulunmaktadır. Üniversiteye girmeyenler için bir şirkette stajyerlikle süreç başlatılabilir ama genellikle A seviye yeterlilikler ve kariyer sürecinde çeşitli eğitimler alınması gerekmektedir. Bağımsız denetçi olmak için ise aşağıdaki kurumlardan birine üye bir mali müşavir olmak gerekmektedir (National Career Service, 2018);

- Yeminli Mali Müşavirler Derneği (ACCA)
- İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Odası (ICAEW)
- İskoçya Yeminli Mali Müşavirler Odası (ICAS)
- İrlanda Yeminli Mali Müşavirler Odası (ICAI)
- Uluslararası Muhasebeciler Derneği (AIA)

Eğer Yeminli Kamu Finans ve Muhasebesi Odası (CIPFA) üyesi olunursa kamu sektöründe denetim yapılabilir fakat özel sektörde denetim izni bulunmamaktadır. Ayrıca Yeminli Yönetim Muhasebecileri Odası üyesi olunursa iç denetim yapma izni varken diğer muhasebe odalarından ilgili eğitimi almadan dış denetim izni verilmemektedir. İç denetimci olabilmek için muhasebeci olma şartı aranmamaktadır. Şirketler kendi iç kararlarına göre şartlar belirleyebilmektedirler. Muhasebeci olabilmek için İngilizce ve Matematiği de içeren üç adet GCSE (General Certificate of Secondary Education – İkincil Eğitim Diploması) dersinden A ile C arası mezun olmak, herhangi iki dersten iki adet A notunun bulunması ya da denk yeterlik veya iş tecrübesi gerekmektedir (UK Jobs Guide, 2018). Bağımsız denetçi olabilmek için iki yıllık bir yeminli mali müşavirlik tecrübesi şartı aranmaktadır (IRCA, 2018). Ayrıca üye olunan odadan uygulama belgesi ve denetim yeterliliğine sahip olunması gerekmektedir (UK Jobs Guide, 2018). Birleşik Krallıkta cirosu 10 milyon £’dan büyük ya da aktif toplamı 5,1 milyon £’dan büyük işletmeler denetime tabidir. Ayrıca yukarıdakilere ek olarak çalışan sayısı 50’den

büyük işletmeler bir önceki şartlardan herhangi birini de sağlıyorsa denetime tabidir (Ouryclark, 2017).

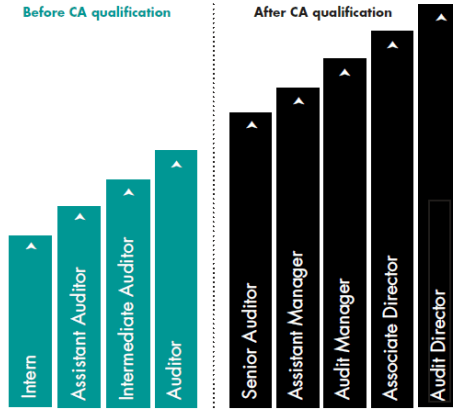
3.6. Yeni Zelanda

Yeni Zelanda'da denetçi olabilmenin şartı ticari bir bölümden mezun olmaktır (tercihen muhasebe). İngilizce, matematik, istatistik, ekonomi gibi alanlarda ileri düzey eğitim önemlidir. Deneyim aranmaktadır. Zorunluluk olmasa da çoğu kurumun tercih etmesi sebebiyle Yeni Zelanda Yeminli Mali Müşavirler Odasına üye olmak önemlidir. Bu odaya üye olabilmek için denetçi adaylarının Profesyonel Muhasebe Okulu adı verilen bir eğitimi tamamlayarak Profesyonel Yeterlilik Sınavını başarı ile geçmesi gerekmektedir. Denetçilerde aranan özellikler ise şöyle belirtilmiştir (Careers.govt.nz, 2021);

- (1) Bilgiyi gizli tutabilme
- (2) Mantıklı ve sağlam muhakemeye sahip olma
- (3) Problem çözebilme
- (4) Metodolojik ve doğru sonuç elde etme, detayları görebilme
- (5) Baskı altında çalışabilme
- (6) Organize çalışabilme
- (7) İletişimi kuvvetli olma
- (8) Verileri analiz edebilme ve yorumlayabilme

Yeni Zelanda'da denetçilik kariyeri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Careers.govt.nz, 2021);

- Yeminli Mali Müşavirlik Öncesi
 - Stajyer: Adaylar üniversitenin son yılından önce kuruma katılarak deneyim elde eder.
 - AA1: Mezun olan adaylar Yardımcı Denetçi olarak ilk günden itibaren çalışmaya başlar ve değişik muhasebe alanlarında deneyimlerini artırır.
 - AA2: Küçük denetimlere liderlik ederler ve AA1'lere koçluk yaparlar.
 - AA3: KOBİ denetimlerinin tamamından sorumlu olurlar. AA1 ve AA2'lere koçluk ederler.
- Yeminli Mali Müşavirlik Sonrası
 - Denetçi: Denetçiler yeminli hale gelir. Bir yıldan sonra denetimle ilgili tüm yeterliliklere sahip olunur.
 - Büyüklerin Denetlenmesi: Birkaç denetimin yürütülmesi ve stratejik iş önceliklerine katkı konusunda gelişmiş denetçiler.
 - Denetim İdarecisi: Denetimlerin yönetilmesi, personel atama, akıl hocalığı, koçluk ve denetimlerin yüksek standartlarla birlikte bitirilmesinin güvence altına alınmasından sorumludur.
 - Ön Yönetim: Yöneticiler için gereken anahtar stratejik liderlik yeteneklerinin geliştirilmesi ve küçük müşterilere denetim görüşü bildirirler. Bu rol Denetim Müdürü olmak açısından en önemli adımdır.
 - Denetim Müdürü: Yeni Zelanda'da profesyonel bir hizmet firması şeklinde denetime rehberlik ve liderlik etmekten sorumludur. Müşteri ilişkilerinin yönetimi ve onlara denetim görüşü bildirmekle görevlidirler.



Şekil 2. Yeni Zelanda'da Denetçilik Süreci

Kaynak: Audit New Zealand, 2021

3.6. İsveç

İsveç'te denetçi olabilmek için mali müşavir olmak gerekmektedir. Mali müşavirliğe sahip Avrupa Birliği üyesi ülkelerden gelenler ise İsveç mevzuatına hakim olup olmadıkları ile ilgili Ekim-Aralık arasında yılda bir kez ve sözlü olarak düzenlenen uygunluk sınavına girmek zorundaydılar. Denetçilerin her beş yılda bir yeniden başvurarak denetçilik ile ilgili yeterliliklerini göstererek denetçilik ruhsatlarını yenilemeleri gerekmektedir. (Swedish Inspectorate of Auditors, 2019). Temmuz 2018 sonrası denetçi sınavına girebilmek için on zorunlu alandan eğitim alarak tatmin edici notlarla geçmiş olunması gerekmektedir. Bu alanlar başka konularla entegre olarak da verilmiş olabilir. Bu kapsamda birçok üniversite müfredatını bu kapsamda düzenlemektedir. Bu on zorunlu alan şöyle sıralanmaktadır (Swedish Inspectorate of Auditors, 2019);

- (1) Genel muhasebe teorisi ve ilkeleri
- (2) Yasal gereklilikler ve yıllık ve konsolide hesapların hazırlanması ile ilgili standartlar
- (3) Uluslararası muhasebe standartları
- (4) Finansal analiz
- (5) Maliyet ve yönetim muhasebesi
- (6) Risk yönetimi ve iç control
- (7) Denetim ve mesleki yetenekler
- (8) Yasal gereklilikler ve resmi denetim ve denetçilikle ilişkili standartlar
- (9) Uluslararası denetim standartları
- (10) Mesleki etik ve bağımsızlık

Yukarıdaki alanlarda 1-5 numaralı olanların üniversite bazında alınmış olması gerekmektedir. 6-10 numaralı olanlar ise denetim firması ya da üniversiteden alınmalıdır. Eğer eğitim İsveç Denetçi Müfettişliğince onaylanan bir plan çerçevesinde denetim firmasından alınacaksa

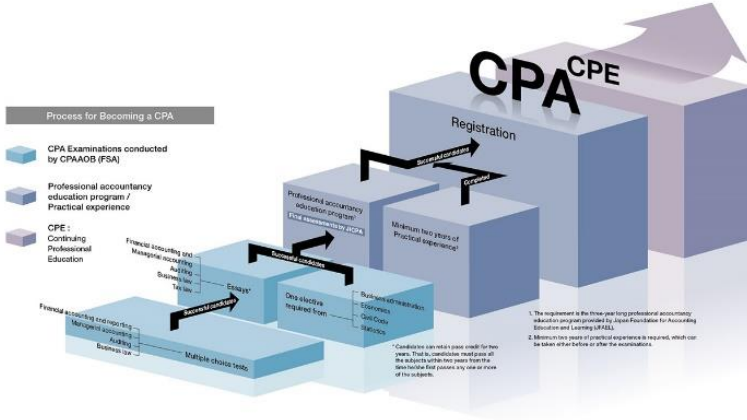
denetim firmasının İsveç muhasebe firmalarını kapsaması ya da İsveç dışında Avrupa Muhasebe Kurumu çerçevesinde resmi denetim gerçekleştiriyor olması beklenir. Bu on başlığında Avrupa Muhasebe Kurumu sınırları içerisinde alınması gerekmektedir. Bu eğitimlerin yanısıra aşağıdaki dokuz başlık ile ilgili de bilgi sahibi olunması beklenmektedir (Swedish Inspectorate of Auditors, 2020);

- (1) Şirketler hukuku ve kurumsal yönetim
- (2) İflas hukuku ve benzer usuller
- (3) Vergi Hukuku
- (4) Medeni hukuk ve ticaret hukuku
- (5) Sosyal güvenlik hukuku ve iş hukuku
- (6) Bilgi teknolojileri ve bilgisayar sistemleri
- (7) İşletme ekonomisi, genel ve finansal ekonomi
- (8) Matematik ve İstatistik
- (9) Teşebbüslerin finansal yönetiminin temel ilkeleri

3.7. Japonya

Japonya'da denetim faaliyetini gerçekleştirebilmek için mali müşavir olabilmek gerekmektedir. Bu süreç Şekil 3'te özetlenmiştir. Bunun için ise mali müşavirlik sınavının başarı ile geçilmesi gerekmektedir. Sınav yılda iki defa düzenlenmekte ve çoktan seçmeli ve yazılı olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Çoktan seçmeli bölümden geçen adaylar yazılı sınava alınmaktadır. Çoktan seçmeli bölüm konuları şöyledir (JICPA, 2021):

- Finansal muhasebe ve raporlama
- Denetim
- İş hukuku
- Yönetim muhasebesi



Şekil 3. Japonya'da Mali Müşavirlik Süreci

Kaynak: (JICPA, 2021)

Yazılı bölüm ise şu konulardan oluşmaktadır (JICPA, 2021);

- Finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi
- Denetim
- İş Hukuku
- Vergi Hukuku
- İşletme, Ekonomi, İstatistik veya medeni hukuktan biri

Adaylarda mali müşavirlik sınavı öncesi ya da sonrası iki yıllık iş tecrübesi aranmaktadır. Bu tecrübe sınavdan önce ya da sonra edinilebilmektedir. İş tecrübesinin bir denetim firmasında veya bir firmanın denetim ile ilgili bölümünde olması gerekmektedir. Adaylar Japon Muhasebe Eğitim ve Öğretim Kuruluşu tarafından uluslararası eğitim standartlarındaki gerekliliklere göre oluşturulmuş bir müfredata göre verilen üç yıllık bir mesleki muhasebe eğitim programını tamamlamak zorundadırlar. Bu gereklilikleri yerine getiren adaylar muhasebe, denetim, vergi, işletme yönetimi ve bilgi teknolojileri, mali müşavirlikle ilgili kanunlar, yönetmelikler ve etikleri içeren son bir değerlendirmeden geçirilmektedir (JICPA, 2021).

4. SONUÇ

Muhasebe ve denetim skandalları sonrası önem kazanan denetim ve denetçiliğe yönelik çalışmalarda artmaktadır. Finansal piyasalarda yatırımları ve yatırımcıları korumak için yapılan çalışmalardan birisi de işletme finansal verilerinin işletme dışından ve işletmeyle denetim dışında bir ilişkisi olmayan kişi ya da kurumlarca denetlenmesidir. İşletmelerin finansal verilerinde bulunan hile ya da hatalar işletme ilgililerinin sağlıklı kararlar almalarını engellemektedir. Finansal verilerin işletme ile denetim hizmeti dışında bir ilişkisi olmayan, bağımsız denetçilerce denetlenmesiyle bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin artırılması sağlanmaya çalışılmaktadır. Denetçilik kavramının mesleki açıdan da incelenmesi hata ve/veya hilelerin önlenmesi açısından önemlidir. Denetçilik mesleğinin baştan sona aşamalarının ve gerekliliklerinin de bu kapsamda incelenmesi önemlidir. Söz konusu aşama ve gerekliliklerin ülkeler bazında incelenmesi denetçilik eğitimi ve gerekliliklerinin ülkeden ülkeye farklılık gösterip göstermediği açısından faydalı olacaktır.

Bu çalışmada denetim ve denetçilik kavramı incelenmiş daha sonra dünyadan bazı örneklerle denetçilik mesleğinin aşamaları ve gereklilikleri incelenmiştir. Çalışma sonucunda incelenen ülkelerde şu bulgulara ulaşılmıştır:

- Muhasebe, denetim, ekonomi, finans veya benzer/yakın alanlardan lisans mezunu olmakla birlikte özellikle muhasebe, finans, matematik, ekonomi derslerini alarak bu derslerde iyi performans göstermenin muhasebe kariyeri açısından önemlidir.
- Muhasebe alanında yüksek lisans yapmak zorunlu değil fakat mesleki açıdan faydalıdır.
- Meslek mensubu olmadan önce staj uygulamaları görülebilmektedir.
- İlgili ülke için yerel kuruluşlardan, uluslararası geçerlilik için uluslararası kuruluşlardan sertifika almak gerekmektedir.
- Mesleki açıdan gerekli yeteneklerin analitik yetenekler, organizasyonel yetenek, iyi iletişim, matematik yeteneği, detaylara dikkat gibi yetenekler sayılmaktadır.

- Denetçi olabilmek için muhasebe eğitimi veren bölümlerden lisans mezunu olma ve mali müşavir olma şartlarının ortak olduğu görülmüştür. Diğer taraftan bağımsız denetçilik için bazı ülkelerde yeminli mali müşavir olma şartının olduğu görülmüştür.
- İç denetçi olma şartlarının bağımsız denetçilik şartlarına göre farklılık gösterdiği görülmüştür.

İleriki çalışmalarda daha fazla ülkenin dâhil edildiği bir araştırma ve meslek mensubu olabilmek standartlarının uluslararası çapta belirlenmesine yönelik araştırmaların yapılması faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

DELOITTE (2010), Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim.

DOĞAN, H. (2012), “Bağımsız Denetçi Kim Olacak?”, Muhasebetr Makaleleri, Aralık.

KAVUT, L. (2001), “Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları”, İMKB Dergisi, 5(20): 3-4.

KORKMAZ, E. (2016), Denetim Tamamlama Kursları Soru ve Cevapları, Malatya SMMMO & TESMER, s.3.

LOUGHRAN, M. (2010), Auditing for Dummies, July.

SENAL, S. (2011), Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta.

İnternet Kaynakları:

Education Portal, “Auditor Education”, http://education-portal.com/auditor_education.html, Erişim Tarihi: 15.05.2020.

Education Portal, “How to become an auditor”, http://education-portal.com/how_to_become_an_auditor.html, Erişim Tarihi: 15.05.2020.

KGK, “Sıkça Sorulan Sorular”, http://kgk.gov.tr/content_detail-318-589-sikca-sorulan-sorular-ve-cevaplari.html, Erişim Tarihi: 26.05.2020.

Wise Geek, “Independent Auditor”, <http://topics.wisegeek.com/topics.htm?independent-auditor#>, Erişim Tarihi: 18.05.2020.

Academic Invest, “How to become auditor”, <http://www.academicinvest.com/business-careers/accounting-careers/how-to-become-an-auditor>, Erişim Tarihi: 18.05.2020.

AICPA, “Membership Requirements”, <http://www.aicpa.org/Membership/Requirements/Pages/membership-CPE-requirements.aspx>

Audit New Zealand, “Career path”, <http://www.auditnz.govt.nz/careers/career-path>, Erişim Tarihi: 17.05.2020.

- Careers.govt.nz, “How to enter the job”, <http://www.careers.govt.nz/jobs/finance/auditor/how-to-enter-the-job>, Erişim Tarihi: 15.05.2020.
- CareersinAudit.com, “European Accounting Qualifications Explained”, <https://www.careersinaudit.com/article/european-accounting-qualifications-explained/>, Erişim Tarihi: 05.11.2021.
- Ehow, “Become certified auditor”, http://www.ehow.com/how_5175430_become-certified-auditor.html, Erişim Tarihi: 10.05.2020.
- JICPA, “Becoming”, <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/accounting/becoming/index.html>, Erişim Tarihi: 15.05.2020.
- IRCA, Auditor Certification Criteria”, <http://www.irca.org/en-gb/certification/Become-an-auditor/Auditor-Certification-criteria/Auditor/>, Erişim Tarihi: 15.05.2020.
- IFAC, “Germany”, <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/germany>, Erişim Tarihi: 05.11.2021.
- MBA Today, Auditing Career”, <http://www.mba-today.com/accounting-finance-careers/auditing-career.html>, Erişim Tarihi: 15.05.2020.
- <http://www.payscale.com/>, Erişim Tarihi: 17.05.2020.
- http://www.revisorsnamnden.se/rn/english/becoming_an_auditor_in_sweden.html, Erişim Tarihi: 15.05.2020.
- <http://www.ukjobsguide.co.uk/Career-Guide/Auditor.html>, Erişim Tarihi: 14.05.2020.
- <https://jicpa.or.jp/english/accounting/becoming/>, Erişim Tarihi: 14.05.2020.
- <https://nasba.org/stateboards/>, Erişim Tarihi: 14.05.2020.
- <https://nationalcareersservice.direct.gov.uk/job-profiles/auditor>, Erişim Tarihi: 15.05.2020.
- US Bureau of Labor Statistics, “Accountants and Auditors”, <https://www.bls.gov/ooh/business-and-financial/accountants-and-auditors.htm#tab-4>, Erişim Tarihi: 14.05.2020.
- IDW, “The Wirtschaftspruefer Profession”, <https://www.idw.de/the-idw/the-wirtschaftspruefer-profession>, Erişim Tarihi: 15.05.2020.
- NASBA, “CPE Requirements”, <https://www.nasbaregistry.org/cpe-requirements>, Erişim Tarihi: 14.05.2020.
- Ouryclark, UK Audit Requirements”, <https://www.ouryclark.com/resource-library/quick-guides/general/uk-audit-requirements.html>, Erişim Tarihi: 14.05.2020.
- Swedish Inspectorate of Auditors, “Education to become an authorized auditor”, <https://www.revisorsinspektionen.se/en/English/education-to-become-an-authorized-auditor/theoretical-education-in-accordance-with-ris-new-regulations/>, Erişim Tarihi: 14.05.2020.