

Makale Gönderim Tarihi: 17.08.2018

Makale Kabul Tarihi: 16.10.2018

Araştırma Makalesi

Marmara Bölgesindeki Üniversitelerin Muhasebe Yüksek Lisans Programlarındaki Derslerinin Bağımsız Denetçilik Sınavına Denkliği

Günay Deniz DURSUN¹

Gizem ENGİN²

Özet

Bağımsız denetim faaliyetini yürütecek olan bağımsız denetçi statüsündeki kişilerin mesleki anlamda yeterli donanıma sahip olmaları beklenmekte, bu donanımın temeli de teorik eğitime dayanmaktadır. Bu nedenle teorik olarak almaları gereken eğitim açısından üniversitelere büyük rol düşmektedir. Üniversitelerdeki yüksek lisans muhasebe alanındaki programlarda yer alan teorik eğitimin bağımsız denetçi adaylarına katkı sağlaması beklenmektedir. Yüksek lisans programlarında alınan teorik eğitimin bağımsız denetçiliğin ilk adımı olan bağımsız denetçilik sınavındaki konular açısından da bağımsız denetçi adaylarına katkı sağlayacağı öngörülmektedir. Bu çalışmada, denetçi adaylarının yüksek lisans seviyesinde aldıkları teorik eğitimin, denetçiliğin ilk adımı olan bağımsız denetçilik sınavındaki konular açısından uyumlu olup olmadığının ortaya konulması amaçlanmaktadır. Bu amaçla Marmara bölgesindeki yüksek lisans programlarının Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bağımsız denetçilik sınav konuları ile ilişkisine bakılarak araştırma sonucunda hem üniversite, hem de program bazında sıralamaya yer verilmiştir. Bu sıralama, bağımsız denetim aday meslek mensupları için uzmanlık alanına yönelik yüksek lisans programlarının, bağımsız denetçilik sınavına katkısı ortaya koyması açısından önemlidir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Yüksek Lisans

The Equivalence of The Courses of Marmara University's Accounting Master's Program to The Independent Auditing Exam

Abstract

Independent audit an independent auditor who will carry out the activity status of persons with qualified hardware expected to be vocational in the sense that is at the basis of the theoretical training is based on. Therefore, the universities have a great role in the education they need to take theoretically. Theoretical education in the programs in the field of accounting at universities is expected to contribute to independent auditor candidates. The Audit Committee shall review and discuss with management and the independent auditor the financial statements of the company's financial statements and the company's financial statements, including any significant disagreements between the Independent Auditor and the independent auditor. In this study, it is aimed to determine whether the theoretical training of the auditor candidates at Master's level is compatible with the subjects in the first step of the audit. For this purpose, the relationship of the master programs in Marmara region with the independent auditing exam subjects was examined and the results of the research were listed on both university and program basis. This ranking is important in terms of demonstrating the contribution of Master's programs in the field of expertise for independent audit candidates to the independent auditing exam.

Key Words: Audit, Independent Audit, Independent Auditor, Master Degree

¹ Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi, gundaydenizdursun@aydin.edu.tr

² İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetimi Yüksek Lisans Öğrencisi, gengin30@gmail.com

Giriş

Ekonomik gelişmeler, globalleşen dünya ve bilgi akışının hızlanmasıyla birlikte dünyanın her noktasından bilgiye ulaşım sağlanmakta, bununla birlikte bilginin güvenilirliği önem kazanmaktadır. Bilgi kullanıcılarının, güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları denetim faaliyetlerine olan ilgilerini arttırmıştır. Bu nedenle bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramları önem kazanmıştır. Bağımsız denetim faaliyetini yürütecek olan bağımsız denetçi statüsündeki kişilerin, denetim sektöründeki etkinliği mesleki anlamda yeterli donanıma sahip olmaları ile doğru orantılıdır. Yeterli teorik bilginin kazanımı için en büyük pay şüphesiz üniversitelere ve verilen eğitime düşmektedir.

Üniversitelerde alınan eğitim, bireylerin düşünce yapılarının gelişimine ve fikir yürütme yeteneklerini geliştirmelerine de katkı sağlamaktadır. Yüksek lisans eğitimi, katılımcıya ilgili alanda bilimsel yeterlilik kazandırmayı amaçlar. Gerek özel sektör, gerekse kamudaki istihdam politikaları günümüzde yüksek lisans eğitime olan ilginin artmasını sağlamıştır. Üniversitelerdeki yüksek lisans programları ile denetçilerin mesleki teorik bilgilerinin, fikir yürütebilme kabiliyetlerinin, analiz yeteneklerinin yeterli düzeye ulaştırılması hedeflenmektedir.

1. Bağımsız Denetçi

Denetim, işletmelerdeki ekonomik işlemlerin ve uygulamaların, yasal ve işletme yönetimine önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun kanıtlarla desteklenmek koşuluyla araştırılıp bir sonuca varılması ve raporlanması olarak tanımlanmaktadır (Taş ve Durmuş 2008). Denetim faaliyetini gerçekleştiren, mesleki bilgi ve yeterliliği olan, bağımsız davranan ve mesleki etik değerleri taşıyan kişiler, denetçi olarak adlandırılmaktadır (Güredin, 2010).

Bağımsız denetim ise; ekonomik faaliyetlerin önceden belirlenmiş ölçütler kullanılarak, kanıt toplayıp ilgili kanıtları tarafsız olarak değerlendirip ilgilenenleri bilgilendirmek amacıyla raporlanması sürecini ifade etmektedir (Kepekçi, 2004).

Bağımsız denetçi; genel kabul gören bir tanım ile herhangi bir kişi veya kuruluşa bağlı olmaksızın genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda finansal tabloların doğruluğunu araştıran, denetim faaliyetini yürüten kişidir (Çömlekçi, 2004). Mali tabloları incelemek ve doğruluğu hakkında görüş bildirmek, hata ve hileleri belirlemek, kanunsuz işlemleri tespit etmek, işletmenin sürekliliğinin geleceğini tespit edip bu doğrultuda mali durumun güvence altında olduğunu belirlemek bağımsız denetçilerin sorumluluğu altında bulunmaktadır (Yaşar, 2015). Bağımsız denetçiler, müşteri işletmenin bir çalışanı olmamasından dolayı dış denetçi olarak da adlandırılmaktadır (Erdoğan, 2005).

Türkiye’de bağımsız denetim konusunda yetkili organ, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’dur. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK), bağımsız denetim ve bağımsız denetçiye ilişkin şartları belirleme yetkisini KGK’ya vermiştir. 660 sayılı KHK tanımlara ilişkin 2. maddesinde bağımsız denetçi ‘bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Kanununa göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından kurum tarafından

yetkilendirilen kişiler' olarak tanımlanır. 660 sayılı KHK 23. maddede bağımsız denetimin sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirileceği belirtilmiştir (660 sayılı KHK, 2011).

14 Şubat 2011 tarihinde 27846 Sayılı Resmî Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile kurumsallaşma bağlamında şirket hesaplarının bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi gündeme gelmiştir. 6102 Sayılı TTK ile denetime tabi olacak şirketler belirtilmiş böylece denetime olan ihtiyaçta artmıştır. Söz konusu kanun ile denetim, şirketin bir yapısı olmaktan çıkıp bağımsız bir yapı haline getirilmeye çalışılmıştır (Şengel, 2011).

Bu nedenle denetçilerin kendilerini ilgilendikleri sektörlerde uzmanlaşma, işletmecilik ve yöntemleri hakkında üst seviyede bilgi, ulusal ve uluslararası denetimle ilgili (yasa, standart, mevzuat gibi) konularda yeterli bilgi ve teknolojiye uyum sağlayıp kullanabilen kişiler olarak geliştirmeleri gerekmektedir. Denetçinin müşterisinde olmayan birikimli bilgiye, mevzuat içi ve dışı bilgilere, bilgi teknolojileri üzerinde yeterli bilgiye sahip, küresel müşteriye hitap edebilecek yeterliliğe sahip olması gerekmektedir (Ağca, 2005).

2. Bağımsız Denetim Açısından Eğitim

Bireylerin toplumsal gelişimi ve mesleki alanlarda uzmanlaşmaları konusunda üniversitelerde aldıkları eğitimin büyük pay sahibi olduğu kabul edilmektedir. Üniversitelerde alınan eğitim, bireylerin düşünce yapılarının gelişimine ve fikir yürütme yeteneklerini geliştirmelerine de katkı sağlamaktadır. Üniversitelerdeki eğitimin gelişimi ve ortak bir paydada buluşturulabilmesi açısından çeşitli adımlar atılmıştır. Eğitimde gelişim açısından atılan en önemli adımlardan birisi Bologna anlaşmasıdır. Yüksek öğretim alanında eğitim-öğretim alanında ortak bir yüksek öğretim alanı oluşturmak amacıyla Bologna anlaşması Avrupa ülkeleri arasında yapılmıştır. 1999 yılında Türkiye'de bu anlaşmayı imzalamıştır (Aytekin & Bülbün Aktı, 2015).

Bologna anlaşmasının temeli yaşam boyu eğitime dayanmaktadır (Soran, Akkoyunlu, & Kavak, 2006). Denetim ve muhasebe alanları da yaşam boyu eğitim ve yeniliklerin takibi konusunda Bologna süreci ile ortak bir açığa sahiptir. Eğitimde öğrencilere verilen teorik bilgilerin temelleri muhasebenin değişken bir dinamik olduğu, güncelliklerin takip edilmesi ve yaşam boyu öğrenim temelleri üzerine kurulmalıdır. Muhasebe ve denetim alanında çalışacak adayların eğitimini sağlayan tüm kurumların teknolojik gelişimlere bağlı olarak kendilerini değişime ve gelişime uyumlu hale getirilmeleri gerekmektedir. Sadece kurumların değil, eğitim veren kişilerin de bu gelişime ayak uydurmaları gerekmektedir (Ayanoglu, 2007).

Bologna sürecinin hedefleri arasında birbirleriyle karşılaştırılabilir diploma, lisans ve yüksek lisans olmak üzere iki dereceli sistem, Avrupa Kredi Transfer Sistemi (AKTS) uygulaması hedefleri arasında bulunmaktadır (Solak 2013). AKTS, sınıf içi etkinlikleri ile sınıf dışı yükü dikkate alınarak hesaplanan ve öğrencinin toplam iş yükünü temsil eden kredi yüzdesidir. İş yükü, öğrencilerin gerekli öğrenim çıktılarını tamamlamayı gerçekleştirmesine dayanır. AKTS' de öğrenci iş gücü, derslere devam, seminer, bağımsız çalışma ve sınavlar vb. içerir.

Ayrıca proje, tez, alan çalışması gibi program dâhilindeki çalışmalar da bu kapsamda değerlendirilir.

AKTS kredileri ancak istenilen işin başarılı bir şekilde tamamlanması ve öğrenme edinimlerinin değerlendirilmesiyle elde edilebilir. AKTS' deki öğrenci iş yükü, öğrencinin tamamlaması gereken önceden planlanmış bütün öğrenim aktiviteleri için gereken zamanı ifade etmektedir. Eğitimin her şekline (ders, staj, bilimsel araştırma vb.) öğrenci ders yüküne göre kredi tahsis edilir ve bu krediler bir yıllık bir çalışmayı başarıyla tamamlamak için gerekli olan toplam is miktarını gösterir. Marmara bölgesindeki birçok üniversitenin de bu süreç içerisinde yer aldığı görülmektedir (Cömert, 2010).

Bağımsız denetçinin üniversite eğitimi, mesleğini icra etmesini doğrudan etkilemektedir. Bu noktada üniversitelerde verilen teorik eğitimler de mesleki anlamda önem taşımaktadır. Üniversitelerde verilen ders programları, ders içerikleri, ders verme şekilleri ve öğretim elemanları da mesleğin kalitesini etkileyen faktörler arasında yer almaktadır. Ders programları ve ders içerikleri meslek adaylarının bilimsel yeterliliklerini sağlamakta, bunu da eğitimin kalitesi belirlemektedir (Kalmış & Yılmaz, 2004).

Dünyada denetim alanında yaşanan skandallar işletme yönetimi, muhasebe standartları, denetim ve raporlama gibi alanlarda kalitenin artması bu alandaki eğitimi de olumlu yönde etkilemiştir. Denetim alanında yaşanan skandallar ve beraberinde denetimin gelişim sürecinde de görüldüğü gibi muhasebe ve denetim alanları devamlı güncelleme içeren bir bilgi sistemine dönüşmüştür. Bu alanlar da çalışan kişilerin sadece denetim değil denetim alanı ile bağlantısı olan bankacılık, hukuk, yönetim gibi konular hakkında da bilgi sahibi olması gerekmektedir (Suvacı & Subaşı, 2010).

Bağımsız denetçi, denetim faaliyetinde raporlama, analiz ve karar vermesine yardımcı tüm disiplinlerden yararlanmalıdır. Bu bağlamda üniversitelerde ders programları ve içerikler belirlenirken tüm güncel gelişmeler takip edilip buna göre hazırlanmalı ve belirlenmelidir. Aynı zamanda ders içerikleri uygulanabilir olmalıdır ki, eğitimde kalıcılık sağlanabilsin (Ayanoglu, 2007).

Uluslararası düzenlemelerde olduğu gibi Türkiye'de de denetim mesleğine giriş, yüksek öğretim düzeyinde tanımlanmıştır. Bu şekilde mesleği icra edecek kişilerin alt seviyede hangi bilgi ve becerilerinin koşullarını sağlaması gerektiği belirlenmiştir. Üniversitelerin verdiği eğitimlerin karşılaştırılabilir olması uluslararası platformda genel eğitimin karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktadır (Gencel & Can Aktan, 2010).

Denetim mesleği akademik alt yapının, mesleki deneyim kadar önemli olduğu bir meslektir. Türkiye'de denetim mesleği açısından verilen eğitimin önemi, bağımsız denetim yönetmeliğinde yüksek lisans ve doktora eğitimlerinin belirli bir süre olarak stajdan sayılmasından anlaşılmaktadır (Cömert, 2010).

Mesleki yeterlilik SPK Seri X No: 22 tebliğin 2. Kısım 7.maddesinde lisans ve sonrası düzeyinde eğitim ile mesleki tecrübenin bağımsız denetim yapabilecek seviyede olması gerektiği belirtilmiştir. Bağımsız denetçinin denetim faaliyetini istenilen düzeyde gerçekleştirebilmesi için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe işlemlerinin doğruluğunu ölçebilecek bilgiye sahip

olmalıdır. Kısacası denetçi, muhasebe alanında uzman olmak durumundadır (Uzun & Ergüden, 2010). Denetçiler uzmanlıkları, mesleki gelişimleri, teorik bilgileri ve mesleki bilgilerini yeterli seviyede tutmak için sürekli mesleki eğitime tabi tutulmaktadırlar.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 25'te denetçilerin, teorik bilgilerinin ve mesleki becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasını, mesleki etik ilkelere uyulmasını, mesleki alandaki değişikliklerin takip edilmesini ve mesleki gelişimlerini sağlamaya yönelik olarak sürekli eğitime tabi tutulacakları belirtilmiştir. Yönetmelikte denetçilerin sicile tescilinden itibaren her beş yılda bir sürekli eğitime ilişkin şartları karşılamaları gerektiği belirtilmiştir.

KGK tarafından 4 Kasım 2017 tarihinde 30230 sayılı Resmî gazetede Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğin amacı bağımsız denetçilerin etik kurallara uygun ve yüksek kalitede bağımsız denetim hizmeti sunabilmeleri amacıyla mesleki bilgi ve becerilerinin ihtiyaç duyulan seviyede tutulmasına ve geliştirilmesine yönelik usul ve esasları düzenlemektir. Denetçiler, 3 yıllık dönem içerisinde, en az 60 kredisi temel mesleki konulardan olmak üzere, 120 kredi karşılığı eğitimi tamamlamak zorunda bırakılmıştır.

Denetim mesleğinin, eğitim ve tecrübe olarak iki sürece ayrıldığı düşünülebilir. Eğitim ve tecrübe süreci birbirini tamamlayan iki ögedir, bunlardan birinin eksikliği denetçiyi yetersiz kılacak ve yapılan denetimin istenilen kalite standardında sağlayamamasını gündeme getirecektir (Yıldız, 2011).

Deneyim kapsamında ise muhasebe alanında uygun işlemlerin yerine getirilip iş başında tecrübe edilmesi gerekir. Staj veya deneyim süreci; mesleki bilgileri, mesleki etik kuralları ve mesleki değerleri uygulanıp öğrenilmesini içermektedir. Stajın en önemli noktası deneyimli meslek mensuplarından öğrenilen tecrübelerdir (Cömert, 2010).

Meslek unvanına sahip kişi denetim deneyimini yetiştirdiği denetçiye deneyimlerini ne kadar çok aktarabilirse yetiştirilen denetçi adayının yorumlama yetisi de o kadar geniş perspektif kazanır. Aktarılan deneyimlere değişmez doğru kurallarmış gibi bakılmayıp sorgulayıcı şüphecî bakış açısıyla yaklaşılmalıdır (Polat, 2010).

3. Bağımsız Denetçilik Sınavı

KGK tarafından 26.12.2012 tarihinde 28509 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre denetçilik sınavına girebilecek kişilerin 14. maddede belirtilen şartları sağlaması gerekmektedir. Denetçilik sınavı KGK tarafından yapılmakla beraber kurum gerekli görürse başka kurum veya kuruluş tarafından da gerçekleştirilebilir (KGK, 2012). Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 14. maddesinde denetim mesleğini icra edecek kişilerin sahip olması gereken eğitim ve diğer şartlar kısaca şu şekildedir:

Türkiye'de yerleşik olması, meslek mensubu olması, medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması, müflis olmamak ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkûm bulunmamak, bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmamasıdır.

Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması gerekmektedir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği 16. maddesinde KGK tarafından yapılan sınavın konuları; Denetim, Muhasebe, Genel Hukuk Mevzuatı, Muhasebe Standartları, Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim, Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik mevzuatıdır şeklinde belirtilmektedir.

Sınava; konuların tamamından girilebileceği gibi bir veya birkaç konudan da girilebilir. Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı alanında denetimde bulunmayacak olanların Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı konularından ayrıca sınava girmelerine gerek olmadığı belirtilmiştir.

KGK tarafından 25.01.2013 tarihinde 28539 sayılı Resmî Gazete’ de yayınlanan Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği’nde meslek mensubu (SMMM ve YMM) olmayanların ise sınavda bütün konulardan sorumlu tutulacağı belirtilmiştir. Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği 10. maddesinde kurumun sınavları konular itibarıyla birleştirip ayırabileceği ve bunun sınav ilanında duyurulacağı belirtilmiştir. Sınav başarı şartı olarak denetçilik sınav tebliğinin 13. maddesinde sınav konularının her birinden yüz puan üzerinden en az 60 puan alması, sınav konularında alınan notların aritmetik ortalamasının en az 70 puanı sağlaması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca sınav sonuçlarının ilan tarihinden sonra üçüncü takvim yılı sonuna kadar geçerli olduğu belirtilmektedir (KGK, 2013).

Bağımsız Denetçilik Sınavı yılda iki defa olmak üzere İstanbul ve Ankara’da düzenlenmektedir. Bağımsız denetçilik sınavı iki oturum halinde yapılmaktadır. Test şeklinde ki sınavın 2017 verileri sonucunda her ders için soru sayısının 40 ve sorular için verilen sürelerin 45’er dakika olduğu belirlenmiştir. KGK’nın istatistiklerine göre 2017 yılı itibarıyla sınava başvuranların sayısı tablo 1’deki şekilde belirtilmiştir.

Tablo 1: Yıllara Göre Bağımsız Denetçilik Sınavına Başvuran Kişi Sayısı Ve Mesleki Unvanları

Yıllar	YMM	SMMM	Diğer
2013	56	1171	318
2014	86	2243	522
2015	17	2285	595
2016	26	2345	543
2017	30	2951	565
Toplam	215	10995	2543

KGK'nın istatistiklerine göre 2017 yılı itibariyle 17.606 kişi Bağımsız Denetçi olarak yetkilendirilmiş bulunmaktadır. Bu kişilerin 14.588 adedi SMMM, 3.018 kişisi ise YMM olarak bu yetkiyi kullanma hakkına sahiptir. Sadece temel alan yetkisi alan 252 kişi, temel alan-bankacılık-sermaye piyasası yetkisi alan 2.126 kişi, tüm alanlardan yetki alan 15.228 kişi bulunmaktadır.

4. Marmara Bölgesindeki Üniversitelerin Yüksek Lisans Muhasebe Programlarının Ders İçeriklerinin KGK Sınavına Uyumuna Üzerine Bir Araştırma

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; bağımsız denetçilik sınavı açısından, Marmara bölgesinde yüksek lisans muhasebe programlarında verilen eğitimin sınav konuları ile uyumlu olup olmadığının belirlenmesidir. Araştırmada yüksek lisans eğitiminin sınava uyumu ve eğitimi alan kişilerin derslere yönelik konularda teorik olarak yeterli düzeyde bilgi sahibi olup olmayacağının belirlenmesi için Marmara bölgesindeki üniversitelerin muhasebe yüksek lisans programlarındaki dersleri incelenmiştir. Yüksek lisans programlarının araştırma kapsamında seçilmesinin sebebi, bağımsız denetçilik unvanının uzmanlık alanı gerektirmesi ve yüksek lisans süresinin bağımsız denetçilik staj süresinden sayılmasıdır.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma kapsamında, Marmara bölgesinde yüksek lisans eğitimi veren devlet ve vakıf üniversitelerinin muhasebe programları incelenmiştir. Marmara bölgesindeki bütün üniversitelerin web sitelerinin incelenmesi yoluyla tarama gerçekleştirilmiştir. Üniversitelerin ders programlarına ve Avrupa Kredi Transfer Sistemi (AKTS) bilgilerine internet adreslerinden ulaşılmıştır. Ulaşılamayan üniversitelerle ilgili üniversitelerin internet sayfalarında bulunan telefon numaraları ile telefon aracılığıyla ders programlarına ve AKTS bilgisine ulaşılmaya çalışılmış ve veriler toplanmıştır.

4.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmada Yükseköğretim Kurulu resmî sitesinde güncel olarak yayınlanan devlet ve vakıf üniversiteleri yüksek lisans programları baz alınmıştır. Veri toplama süreci 30.06.2017 tarihinde tamamlanmıştır. Bu tarihten sonra açılmış olan üniversiteler ve ilgili yüksek lisans programları araştırmanın kapsamına girmemektedir. Marmara bölgesindeki nüfus ve iş hayatı yoğunluğu, aynı zamanda beyin göçü ve eğitimsel yoğunluk söz konusudur. Bu nedenle bölgedeki öğrenci sayısı göz önüne alındığından araştırma Marmara bölgesiyle sınırlandırılmıştır. Araştırmanın yüksek lisans programları ile sınırlandırılmasının nedeni, staj süresinden sayılması ve uzmanlık eğitimi olmasıdır.

AKTS, ders ünitelerini tamamlamak için gerekli öğrenci iş yükünü gösteren sayısal değerdir. AKTS, dersle ilgili dönem içerisinde ders içi ve dışı yapılan (makaleler, seminerler, alan çalışmaları, bireysel çalışmalar, sınavlar gibi) etkinliklerin ağırlığını ifade eden bir kredidir. Dolayısı ile araştırmada sınav konularının ağırlığı bu kredi transfer sistemi dikkate alınarak yapılmıştır. Marmara bölgesindeki üniversitelerin muhasebe yüksek lisans ders programları ve AKTS bilgileri 2016/2017 eğitim yılı olarak incelenmiştir. Sosyal bilimler enstitüleri ana

kütle olarak seçilmiştir. Programlarda verilen eğitimlere KGK sınavındaki dersler açısından yoğunlaşmıştır. KGK tarafından yapılan bağımsız denetim sınavı son 3 yıl olarak 2017, 2016 ve 2015 yılları incelendiğinde altı bölüm görülmüş bunun yanında ders bazında soru sayısı ve yüzdesel dağılımı incelenmiştir.

4.4. Araştırmanın Bulguları

Marmara bölgesinde toplam 40 üniversite bulunmasına karşın yapılan araştırmalar sonucunda muhasebe yüksek lisans eğitimi veren 18 üniversiteye ulaşılmıştır. Ancak bu üniversitelerin 13 tanesinin ders programları ve AKTS bilgilerine ulaşılmıştır. 13 üniversitenin tezli ve tezsiz olmak üzere yüksek lisans programları incelenmiş, farklılıklar ve benzerlikler göz önünde bulundurularak farklı program içerikleri olması nedeni ile 21 muhasebe program verilerine ulaşılmıştır. Ulaşılan programların 1 muhasebe, 1 muhasebe ve uluslararası raporlama, 9 muhasebe ve finans ve 10 muhasebe denetimi yüksek lisans programı olduğu görülmüştür.

Üniversitelerin muhasebe programları, KGK sınavına yönelik olarak denetim, muhasebe, hukuk, muhasebe standartları, kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim, sermaye piyasası- bankacılık -sigortacılık -özel emeklilik dersleri açısından incelenmiştir. Derslerin AKTS bilgileri belirlenmiştir.

Ayrıca KGK tarafından yapılan bağımsız denetim sınavı son 3 yıl olarak 2017, 2016 ve 2015 yılları incelendiğinde altı bölüm (denetim, muhasebe, hukuk, muhasebe standartları, kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim, sermaye piyasası- bankacılık -sigortacılık -özel emeklilik) görülmüş bunun yanında ders açısından soru sayısı ve yüzdesel dağılımın da eşitlik olduğu görülmektedir. Toplam 240 soru bulunan sınavda ve bu sorular derslere 40'ar soru olarak eşit şekilde dağıtılmıştır. Tüm soruların yüzdesel dağılımı hesaplandığında derslerin ağırlıkları %16,6 olarak belirlenmiştir.

Üniversitelerde okutulan yüksek lisans derslerinin AKTS ağırlıkları dikkate alınarak KGK sınav konu başlıklarındaki yüzdesel ağırlıkları incelenmiştir. Marmara bölgesinde yer alan devlet ve vakıf üniversiteleri, ayrımı yapılmaksızın alfabetik olarak sıralandırılarak, üniversitelerin yüksek lisans dersleri ile KGK sınav konu başlıkları ilişkilendirilmiştir.

Yüksek lisans programlarında tezli ve tezsiz olarak farklı dersler ve farklı AKTS'ler geçerli olması durumunda tezli ve tezsiz programlar ayrı gösterilmiştir. Marmara bölgesindeki üniversitelerin muhasebe yüksek lisans programlarındaki derslerinin toplam AKTS değerleri 100 kabul edilerek bağımsız denetçilik sınav başlıklarına ait derslerin toplam AKTS'ye oranı yüzdesel olarak hesaplanmıştır. Buradan hareketle yüksek lisans programlarındaki derslerin AKTS yüzdesel ağırlıkları dikkate alınarak KGK sınav konu başlıklarındaki yüzdesel ağırlıkları ile karşılaştırılması yapılmıştır. Buna göre 6 başlıkta toplanan sınav konularının ilgili yüksek lisans programlarındaki AKTS ağırlıklarına göre hesaplanması yapılmıştır. Örneğin; ilgili programda sınav ağırlığının bir konu başlığını karşılayan program %16, iki başlığı karşılayan %33, üç konu başlığını karşılayan %50 ve dört konu başlığını karşılayan program %66 olarak hesaplanmıştır.

Elde edilen bilgiler sonucunda aşağıdaki Tablo 2'de yer alan üniversitelerin programları sınav konularını yüzdesel karşılama oranına göre

büyükten küçüğe, eşit olanlarda ise alfabetik sıra ile aktarılmıştır. Tablodaki yüzdeler hesaplanırken 6 sınav konusunun toplamı 100 kabul edilmiş ve sınav sorularının eşit ağırlıkta olması sebebi ile ilgili programların denklik sağladığı konu başlığına oranı yüzde olarak ifade edilmiştir.

Tablo 2: Marmara Bölgesindeki Yüksek Lisans Programlarının Sınav Konularını Yüzdesel Karşılama Tablosu

Üniversiteler	Sınav Konularını Karşılama Oranı	Programlar
Altınbaş Üniversitesi	%66	Muhasebe ve finans (tezsiz)
Altınbaş Üniversitesi	%50	Muhasebe ve finans (tezli)
Bahçeşehir Üniversitesi	%50	Muhasebe ve uluslararası raporlama(tezsiz)
Beykent Üniversitesi	%50	Muhasebe (tezli ve tezsiz)
Işık Üniversitesi	%50	Muhasebe ve denetim (tezli ve tezsiz)
İstanbul Arel Üniversitesi	%50	Muhasebe ve finansman (tezli)
İstanbul Ticaret Üniversitesi	%50	Muhasebe ve denetim (tezli ve tezsiz)
Kocaeli Üniversitesi	%50	Muhasebe finansman (tezli)
Marmara Üniversitesi	%50	Muhasebe finansman (tezsiz)
Sakarya Üniversitesi	%50	Muhasebe ve finansman (tezli)
Uludağ Üniversitesi	%50	Muhasebe ve denetim (tezli)
İstanbul Arel Üniversitesi	%33	Muhasebe ve finansman (tezsiz)
İstanbul Arel Üniversitesi	%33	Muhasebe ve denetim (tezli)
İstanbul Aydın Üniversitesi	%33	Muhasebe ve denetimi (tezli)
İstanbul Bilgi Üniversitesi	%33	Muhasebe denetim (tezsiz)
Uludağ Üniversitesi	%33	Muhasebe ve denetim (tezsiz)
Yeditepe Üniversitesi	%33	Muhasebe ve finans (tezli ve tezsiz)
İstanbul Arel Üniversitesi	%16	Muhasebe ve denetim (tezsiz)
Marmara Üniversitesi	%16	Muhasebe finansman (tezli)
Marmara Üniversitesi	%16	Muhasebe denetimi (tezli)
Marmara Üniversitesi	%16	Muhasebe denetimi (tezsiz)

Marmara bölgesindeki devlet ve vakıf üniversitelerinin programları, üniversiteler bazında incelenmiştir. Her programın KGK sınav konularına toplam denkliği oranı hesaplanarak belirtilmiştir. Tabloda belirtilenlerin sonucunda şu bulgular tespit edilmiştir:

- %66 oranını sağlayan 1 üniversite
- %50 oranını sağlayan 10 üniversite
- %33 oranını sağlayan 6 üniversite
- %16 oranını sağlayan 4 üniversite

İlk 11 programın %50 ve üzerinde bir seviyede olduğu geri kalan üniversitelerin bu düzeyin fazlasıyla altında kaldığı sonucu elde edilmiştir. Marmara bölgesindeki nüfus, iş yoğunluğu, meslek mensubu sayısı, öğrenci sayısı gibi konular göz önünde bulundurulduğunda %50 ve altındaki oranların eğitimin iş kalitesine katkısı açısından yeterli seviyede olmadığı düşünülmektedir. Tablo 2’de tezsiz programların kimi üniversitelerde tezli programlara göre KGK sınav denkliğini daha fazla oranla karşılıyor olmasının nedeni, tezsiz programların ders sayılarının tezsiz programlara göre fazla olması olarak düşünülebilir. Ancak tezli programlarda, öğrencilerin çalıştıkları tez konularının belirlenememesi nedeni ile araştırmada bu konuya değinilmemiştir.

Sonuç olarak Marmara bölgesindeki üniversitelerin programlarının sınava yönelik uyumu incelendiğinde ilk beş üniversite oranları ve yüksek lisans program bilgileri ile şu şekilde karşımıza çıkmaktadır.

Altınbaş üniversitesi	%66	Muhasebe ve finans (Tezsiz)
Altınbaş üniversitesi	%50	Muhasebe ve finans (Tezli)
Bahçeşehir üniversitesi	%50	Muhasebe ve uluslararası raporlama(Tezsiz)
Beykent üniversitesi	%50	Muhasebe (Tezli ve Tezsiz)
Işık üniversitesi	%50	Muhasebe ve denetim (Tezli ve Tezsiz)

Marmara bölgesindeki yüksek lisans program sayısı ve verilen derslerin KGK Sınav konu başlıklarındaki yüzdesel ağırlıkları ile karşılaştırılmasının sonucunda elde edilen verilerin, derslere göre denkliğin sağlanması oranı araştırma kapsamındaki bütün üniversitelerin programları için yüzdesel olarak büyükten küçüğe şu şekilde sıralanmaktadır.

Muhasebe	%76
Denetim	%52
Kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim	%42
Sermaye piyasası, Bankacılık, Sigortacılık, Özel emeklilik mevzuatı	%42
Muhasebe Standartları	%14
Hukuk	%5

Buradan hareketle programlarda muhasebe ve denetim derslerine ağırlık verildiği görülmektedir. Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık, özel emeklilik mevzuatı ve kurumsal yönetim ilke ve finansal yönetim derslerinin %42 ile ortalama bir düzeyde olduğu görülmektedir. Öte yandan muhasebe standartları %14 ve hukuk %5 denklik sağlama oranları ile oldukça düşük seviyede görülmektedir.

Denetim dersi üniversite programlarına ağırlıklı olarak dahil edilmesine karşın, dersleri KGK sınavı açısından incelediğimiz de yüksek lisans muhasebe programlarında %52’lik denetim ders oranına ulaşılmıştır. Bu oranın ders programı ve sınava denkliği ile karşılaştırılması sonucunda ortalama bir düzeyde olduğu görülse de aslında daha yüksek bir oranda olması gerektiği düşünülmektedir.

Ayrıca üniversitelerde hukuk ve muhasebe standartları derslerinin az program tarafından sınava yönelik denkliğinin yeterli düzeyde olduğu, ağırlıklı olarak denkliği sağlayamadığı görülmüştür.

Sonuç ve Öneriler

Araştırma sonucunda; denetim, muhasebe, kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim, sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık, özel emeklilik mevzuatı derslerinin, hukuk ve muhasebe standartları dersleri dışarıda bırakılarak ağırlıklı olarak sınava yönelik denkliği daha yüksek oranlarla sağladığı belirlenmiştir. Tüm bunların sonucunda Marmara bölgesindeki üniversitelerin yüksek lisans muhasebe programları derslerinin KGK bağımsız denetçilik sınavına ilişkisi incelendiğinde ilk beş üniversitenin çoğunlukla muhasebe ve finans programından oluştuğu görülmektedir.

Araştırma sonucundaki verilerde denetim derslerine ağırlık verilmemesine rağmen muhasebe ve finans programlarının bağımsız denetçilik sınav konularını daha fazla kapsadığı görülmüştür. Ağırlıklı olarak denetim derslerine yer veren muhasebe ve denetimi programları bağımsız denetçilik sınav konularının eşit dağılması nedeni ile denkliği yeterli düzeyde sağlayamamaktadır.

Muhasebe ve denetim yüksek lisans programları yoğun olarak denetim ile ilgili eğitim vermelerine karşın sınav soru dağılımı eşit olduğu için sıralamada alt sıralarda olduğu görülmektedir. Yapılan çalışmada muhasebe ve denetim programlarının, denetim derslerine verdikleri yüzdesel ağırlığın fazla olduğu görülmesine rağmen tablodaki sıralamada alt sıralarda görülmesi sınav için soru dağılımı konusunda farklılıklar yapılabileceğini düşündürmüştür.

Sınav konularında ağırlığın eşit olması, denetim derslerinin yüksek düzeyde olması, denetimin sınavın temel alanı olması beklenmektedir. Dolayısı ile muhasebe ve finans programlarının, muhasebe ve denetimi programlarında bağımsız denetçi olmak isteyen veya olan uzmanlara yönelik olmasına rağmen sınav konularını daha fazla karşılaması durumunun denetim dersine olan sınav ağırlığının yükseltilmesi ile değişeceği düşünülmektedir. Kamu gözetimi kurumu sınav konularına ait dağılımın eşit olmaması denetim alanı ile ilgili ağırlığın fazla olması, meslek mensuplarının uzmanlık alanlarındaki çalışmalarına katkı sağlamaktadır.

Denetim mesleği ileri bilgi birikimi ve mesleki yeterlilik düzeyine ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle üniversitelerde mesleki uzmanlık ve ileri düzey bilgi seviyesine ulaşmak amacı ile alınan yüksek lisans eğitiminin kişileri iş hayatına paralel olarak hazırlaması beklenebilir. Bunun için öğrenciden akademisyene, dersler ve içeriklerinden, teknolojik gelişime bütün koşullar farklılık göstermekte fakat bu farklılıkların en alt seviyeye indirilmesi, sektörün kalitesini ve çalışan bilgi seviyesini yükseltmesi ile denetim mesleğinin de belirli bir düzeye yükseleceği düşünülmektedir.

Yüksek lisans muhasebe eğitimi alan bir kişinin özellikle muhasebe ve denetim dersleri ile kurumsal yönetim ilkeleri ve finansal yönetim dersi yönünden ileri seviyede eğitim alabileceğini söylemek mümkündür. Üniversitelerde eğitimsel anlamda farklılıkların giderilebilmesi için ders programları ve verilen derslerin AKTS'lerinin ortak bir zeminde buluşturulması gerekmektedir.

Bu sayede hangi üniversite olduğu fark etmeksizin alınan eğitimlerin genel anlamda aynı seviyede olması sağlanabilir. Bu durum eğitimden sonra iş hayatında daha kaliteli ve aynı seviyeye sahip çalışanların olmasını sağlayacaktır. Özellikle denetim bilgi ve analiz üzerine dayalı bir meslek olduğundan alınan eğitim mesleğin kalitesini ve işleyişini doğrudan etkilemektedir. Üniversitelerin yüksek lisans programlarında verilen dersler, içerik ve AKTS farklılıklarını ortadan kaldırılması ve ortak bir paydada buluşabilmesi için düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Kaynakça

660 sayılı KHK. (2011, Kasım 2). *28103 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.*

Ağca, A. (2005). Üniversitelerimizde Verilen Denetim Eğitiminin Teknolojik Gelişmeler Sonucunda Değişen Denetim Olgusu ve Değişen Denetçi Profili Karşısındaki Durumu. R. Ş. (Ed) içinde, *XXIV Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe Ortamındaki Güncel Gelişmeler Ve Muhasebe Eğitimine Etkileri* (s. 107-139). Muğla: Muğla Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi.

Ayanoğlu, F. Z. (2007). Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programının Önemi: Türkiye'de Bir İnceleme. *Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakülte Dergisi*, 115-136.

Aytekin, Ç., & Bülbün Aktı, B. (2015). Bologna Çalışmaları Kapsamında Hacettepe Üniversitesi Çocuk Gelişimi Bölümü Lisans Programı Güncelleme Çalışmaları. *Hacettepe Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 2(3), 19-27.

Cömert, Ç. E. (2010, Nisan 21-25). Denetim Mesleğinde Eğitimin Rolü ve Mesleğe Giriş Şartı Olarak Eğitim- Mesleğe Girişte Eğitim Şartına Yönelik Türkiye ve Almanya'daki Yasal Düzenlemelerin Karşılaştırılması. *XXIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 411-444. İSMMMO Yayınları.

Çömlekçi, F. (2004). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Erdoğan, M. (2005). *Denetim*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Gencil, U., & Can Aktan, C. (2010). Yükseköğretimde Akreditasyon. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2(2), 137-155.

Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Kalmış, H., & Yılmaz, B. B. (2004, Mayıs 19-23). Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi İçin Yapılması Gereken Gelişmeler. *XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 221-234. Antalya: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü.

Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

KGK. (2012, Aralık 26). Bağımsız Denetim Yönetmeliği. *28509 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği*.

KGK. (2013, Ocak 25). Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği. 28539 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği.

Polat, A. M. (2010, Nisan 2). Denetçi Yetiştirilmesinde Meslek Adayının Denetim Deneyimi/ Ruhsatlı Meslek Mensubunun Denetim Deneyimi. 5. Türkiye Muhasebe Forumu Muhasebe Mesleğinde 20. Yıl Bilançosu, 92-101. Bursa: Türmob Yayınları.

Solak, S. T. (2013). Bologna Sürecinin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Üniversitelerin İşletme Bölümlerinin Ders Programları Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, 83-100.

Soran, H., Akkoyunlu, B., & Kavak, Y. (2006). Yaşam Boyu Öğrenme Becerileri ve Eğitimcilerin Eğitimi Programı: Hacettepe Üniversitesi Örneği. *Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 201-210.

Suvacı, B., & Subaşı, Ş. (2010, Nisan 21-25). İnsan Kaynakları Yönetiminin Muhasebe Bölümünden ve Muhasebe Eğitiminden Beklentileri. XXIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 109-140. İSMMMÖ.

Şengel, S. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri ile İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi. *Zeitschrift für die Welt der Türken/Journal of World of Turks*, 3(2), 21-40.

Taş, O., & Durmuş, C. (2008). *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*. İstanbul: Alfa Yayıncılık.

Uzun, A., & Ergüden, E. (2010, Nisan 21-25). İç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişim İçin Öneriler. XXIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. İSMMMÖ.

Yaşar, A. (2015). Olumsuz Denetim Görüş Ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81-96.

Yıldız, M. Y. (2011). Yeminli Mali Müşavir- Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri. *Muhasebe ve Denetim Bakış*(5), 67-77.