

PROFESYONEL MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEĞİN YETERLİLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ VE BU KONUDAKİ IFAC KURALLARI

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI[†]

Y. Doç. Dr. Orhan ÇELİK^{††}

Özet

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerinin ölçülmesi ulusal ve uluslararası muhasebe meslek örgütlerinin gündeminde yer almaktadır. Küresel ekonomide yaşanan son gelişmeler muhasebe meslek örgütlerinin rolünü belirgin bir şekilde artırmıştır. Ülkemiz açısından bakıldığında ise görece olarak genç bir meslek örgütlenmesi olan TÜRMOB bünyesinde bu çalışmaların başarı ile gerçekleştirilmekte olduğu görülmektedir.

Profesyonel muhasebe mesleğinde mesleğin yeterliliğinin ölçülmesi ile bu konudaki IFAC kurallarının değerlendirilmesinin amaçlandığı çalışmamızda meslek standartları, mesleki yeterlilik ve mesleki yeterliliğin ölçülmesinin gerekliliği ve önemi ortaya konulduktan sonra bu gereklilik muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmiştir. Bunun yanı sıra; çalışmamızda, muhasebe meslek mensupları açısından son derece önemli olan uluslararası gelişmeler de özetlenerek Türkiye'nin bu uluslararası gelişmelere yönelik olarak kısa ve uzun dönemli taahhütleri ile birlikte muhasebe meslek mensuplarının ulusal ve uluslararası rekabet gücü üzerinde doğrudan etkisi olacak bu gelişmelerin IFAC düzenlemeleri ile ilişkisi de çalışmamızda yer almaktadır.

I. Giriş

Bilim ve teknolojinin iç içe geçtiği günümüzde; uzmanlık alanları hızla artmakta, disiplinler arası bir nitelik taşımaktadır. Bu gelişme, diğer sektörlerin yanı sıra hizmetler sektöründe de derin etkileri olan bir gelişmedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, yaşanan ekonomik gelişmelerin sonucunda hizmetler sektörünün önemini giderek artmakta olduğu söylenebilir. Hizmetler sektörünün payının artması ekonomiler için yeni bir kavram olarak kabul edilebilecek “hizmet sanayi” kavramının doğmasına neden olmuştur. Bu durum birçok noktalardan olumlu bir gelişme olarak kabul edilmektedir. Öncelikle ekonomide hizmet firmaları “kaliteli istihdam” yaratırlar. Özellikle meslek mensupları açısından standartları önceden belirlenmiş ve tüm meslek mensuplarının bu standartları taşımaları zorunlu olan

[†] A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi ve Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) Müdürü.

^{††} A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

İletişim için;

Adres: A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü 06590 Cebeci/ANKARA

Tel.: 0312 319 77 20/281

Faks: 0312 3197736

E-posta: ocelik@politics.ankara.edu.tr

hizmet alanlarında istihdamın kalitesi daha yüksek olacaktır. Hizmet sanayi ekonominin bütün alanlarında yenikleri ve verimliliği artırır. Bunun yanı sıra; hizmet, alınıp satılabilen bir meta olduğundan, eninde sonunda uluslararası ticaretin kurallarına tabi olacaktır. Bu noktalardan değerlendirildiğinde, hizmetler sektörünün diğer bir deyişle hizmet sanayiinin gelişmesinin bireyler kadar ulusal ekonomilere, ulusal ekonomiler kadar uluslararası ekonomiye doğrudan etkileri olacaktır.

Hizmetlerin giderek daha fazla ağırlık kazanması bir dizi sorunu da beraberinde getirmektedir. Hizmet sanayiine konu olan ve her biri özel uzmanlık gerektiren alanlarda bu uzmanlıkların nasıl belirleneceği önemli bir sorundur. Bu durum karşısında farklı çözümler önerilebilir. Temel çözümler ise ya her bir uzmanlık alanının bir diplomaya konu olması ve her diploma alanının yetkilerinin yasalarla belirlenmesi, ya da bu alanla ilgili düzenlemelerin bağımsız meslek örgütlerine bırakılmasıdır. Bu alanda belirgin eğilim meslek standartlarının ve uzmanlık derecelerinin bir başka ifade ile mesleki yeterliliklerin meslek örgütlerince belirlenmesi ve bunun belgeye bağlanmasıdır.

Günümüzde uzmanlık alanları hızla çoğalmasına karşın bir anlamda klasik uzmanlık alanı olarak ifade edilebilecek profesyonel muhasebe mesleğinde de benzer gelişmeler yaşanmaktadır. Hem ulusal ekonomileri hem de küresel ekonomi açısından, yeni gereksinmelere uygun yeni olanaklardan yararlanabilecek bilgi ve beceriyle donatılmış “profesyonel” hizmet sağlama potansiyeline sahip muhasebecilere olan gereksinmenin giderek artması muhasebe alanında mesleki yeterliliğin belirlenmesi sorununu tekrar gündeme getirmiştir.

Ülkemiz profesyonel muhasebe meslek mensupları açısından bu sorunun ulusal sınırlar içinde çözülmüş olduğu söylenebilir. Muhasebe mesleğinin ülkemizdeki kurumsallaşma ve profesyonelleşme sürecinin temel taşlarından biri olan 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile yeni bir döneme giren muhasebecilik mesleğinin, kurumsallaşması süreci bir ölçüde muhasebe eğitimini de etkilemektedir. Mesleğin yasal statüye kavuşmasından sonra dünya uygulamalarına paralel olarak, meslek unvanı verme yetkisinin yasayla muhasebecilik mesleğinin üst örgütü olan TÜRMOB’a verilmesi; meslek mensupları ile eğitim kurumlarının etkileşimini artırmıştır. Mesleki yeterlilik sınavları, bu etkileşimin yoğunluk kazandığı bir süreci başlatmıştır. Bunu karşın, uluslararası alanda yaşanan gelişmeler; özellikle, hizmetlerin serbest dolaşımı, hizmet ticaretinin serbestleştirilmesi, Avrupa Birliği düzenlemeleri ve IFAC düzenlemeleri açısından konunun tekrar değerlendirilmesi gerekmektedir.

Profesyonel muhasebe mesleğinde mesleğin yeterliliğinin ölçülmesi ile bu konudaki IFAC kurallarının değerlendirilmesinin amaçlandığı çalışmamız giriş ve sonuç bölümleri hariç dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde meslek standartları, mesleki yeterlilik ve mesleki yeterliliğin ölçülmesinin gerekliliği ve önemi ortaya konulduktan sonra bu gereklilik muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmiştir. İkinci bölümde, muhasebe meslek mensupları açısından son derece önemli olan uluslararası gelişmeler özetlenerek Türkiye’nin bu uluslararası gelişmelere yönelik olarak kısa ve uzun dönemli taahhütleri incelenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının ulusal ve uluslararası rekabet gücü üzerinde doğrudan etkisi olacak bu gelişmelerin IFAC düzenlemeleri ile ilişkisi üçüncü bölümün içeriğini oluşturmaktadır. Çalışmamızın dördüncü bölümünde ise mesleki yeterliliğin ölçülmesinde Türkiye’deki diğer uygulamalar ile TÜRMOB’un uygulamaları karşılaştırılmıştır.

II. Meslek Standartları, Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Yeterliliğin Ölçülmesi

Ekonomide hizmetler sektörünün giderek daha fazla önem kazanması, hizmetler sektörünün verimliliğinin ve etkinliğinin belirlenerek artırılması gereğini de beraberinde getirmektedir. Hizmetin değer yaratabilmesi için bir takım özelliklere sahip olması gerekir. Bunlar şu şekilde ifade edilebilir:

- Hizmetin kişi ve toplum yararına sunulması, yanlış uygulamaların önlenmesi, kalite ve güvenilirliğin artırılması
- Hizmetin yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olan kişilerce verilmesi
- Hizmetin verilme sürecinde, hizmeti veren kişilerin mesleki ve meslek etiği açısından tam olarak denetlenmesi
- Bilginin çok çabuk eskimesi nedeni ile hizmeti veren kişilerin çağdaş teknikleri izleyebilmeleri için “sürekli mesleki eğitim” sürecine tabi tutulmalarının sağlanması.

Mesleki yeterlilik, bir işi yapma gücünü sağlayan özel bilgi, ehliyet sahibi olma durumu olarak ifade edilebilir. Mesleki yeterlilikte, belirli bir göreve en uygun kişilerin getirilmesi sistemi olarak tanımlanan “liyakat ilkesi”nin benimsenerek hayata geçirilmesi, bir başka deyişle işin layığıyla yapılabilmesi için, işi yapacak meslek mensubunun taşınması gereken asgari niteliklerin tüm ayrıntıları ile ortaya konulması gerekir. Bu durum mesleki standartlarının oluşturulması gereğine işaret eder. Meslek mensuplarının çalışma alanlarına göre uzmanlaşmaları ve yapılacak işin özellikleri ile bu işi yapacak olan kişilerde bulunması gereken özelliklerin saptanması gereksinimi belirli standartların oluşturulmasını kaçınılmaz kılmıştır. Meslek standartlarının geliştirilmesi, meslek mensubunun profilinin nitelik ve nicelik açısından öngörülen ölçütlere göre belirlenmesi zorunluluğundan doğmaktadır. Bu bağlamda, hizmetlerin meslek standartlarına uygunluğunun ölçülebildiği sınavlar, mesleki yeterliliğin güvencesini sağlayacak bir belgelendirme (ruhsatlandırma, lisanslama) sisteminin oluşturulması zorunluluğunu da beraberinde getirmiştir.

Mesleki yeterliliğin ölçülerek bunun bir ruhsata bağlanması bir başka deyişle, belgelendirme işgücü piyasasında profesyonel meslek mensupları ile diğer kesimlerin birbirleri ile olan etkileşiminin güçlendirilmesi açısından önem taşımaktadır. Mesleki yeterliliğin belgelendirilmesi, meslek mensuplarına sahip oldukları bilgi ve becerileri, yeni bir işe başvururken sergileme olanağı verdiği gibi yeni bir iş öğrenme ya da iş değiştirme durumlarında ulusal düzeyde olduğu kadar uluslararası alanda da kolaylıklar sağlamaktadır.

Meslek mensubunun mesleki yeterliliğe sahip olabilmesi için belli koşulların yerine getirilmesi gerekir. Bu koşulların “objektif” bir kritere bağlanması bir zorunluluktur. Bunun yolu ise ilgili adayları bilgili olması öngörülen konularda ve belirli uzmanlık alanları itibarıyla, düzenleyici otorite tarafından yetkilendirilmiş bir kurum tarafından yapılacak sınavlara tabi tutmaktan ve bu sınavlardan başarılı olma zorunluluğu getirilmeden geçtiği hususunda fikir birliğine varmışlardır. Mesleki yeterliliğin ölçülmesinde temel çözüm; koşulları, kuralları ve içeriği önceden belirlenmiş bir sınava dayanmaktadır.

Meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerinin ölçülmesi sınava dayalı olmasına karşın, bu sınav sistemi bir eğitim sürecine dayalı olarak gerçekleştirilmelidir. Meslek mensuplarına sunulacak eğitim, meslek mensuplarının örgün eğitimi kurumlarından aldıkları eğitimin ötesinde bir eğitim olmak durumundadır. Bu anlamda, mesleki yeterliliğin sağlanması ve ölçülmesinde meslek mensuplarının örgün eğitimi kurumlarından aldıkları eğitimin yeterli sayılması ve bunun belgelendirmede temel alınması önemli bir hata olacaktır. Örgün eğitim kurumlarında verilen eğitimin kalitesinin her bir eğitim kurumunda farklı olması tüm dünyada kabul edilen bir gerçektir. Bu durum muhasebe eğitimi için de doğrudur.ⁱ Özellikle hizmetlerin giderek uluslararasılaştığı ve uluslararası rekabete açıldığı günümüz ekonomik koşullarında bu gereklilik önemini bir kat daha artırmıştır.

Muhasebe meslek mensupları diğer meslek mensupları ile karşılaştırıldıklarında görece olarak hem bireyler hem de firmalar açısından geleneksel olarak uluslararası şekilde faaliyet göstermektedirler. Bu anlamda muhasebe meslek mensuplarının diğer meslek mensuplarından daha mobil oldukları söylenebilir. Örneğin, İrlanda Muhasebe Örgütü yaptığı bir basın açıklamasında, üyelerinin dünyada 90 ayrı ülkede faaliyet göstermekte olduğunu ifade etmiştir. Bu eğilimin arkasındaki temel unsur, işletme faaliyetlerinin özellikle son yıllarda daha fazla küresel nitelik kazanmasıdır. İşletmelerin çok uluslu hale gelmelerinin bir sonucu olarak bu işletmeler finansal danışmanlarının da çok ulusluluğa cevap verebilecek nitelikte olmalarını beklemektedirler. Bunun sonucu olarak, profesyonel muhasebe meslek mensupları kendilerini dünyanın her tarafında faaliyet gösteren küresel şirketler kurmak zorunda hissetmektedirler. Bu gelişmeler bir yandan yaşanırken, diğer yandan ulusal muhasebe meslek örgütleri ile ulusal düzenleyici otoriteler, yabancı muhasebecilerin profesyonel muhasebeci yetkilerini (ruhsatlarını) kabul etmekte gönülsüz olabilmektedirler. Bunun yanı sıra; ülkeler arasındaki oturma izinleri, vatandaşlık, özel eğitim kriterleri ve yapılan sınavlar birbirinden önemli ölçüde farklılık gösterebilmektedir. Bazı durumlarda uygulanan kriterlerden bazıları profesyonel meslek mensuplarından istenememesi gereken kriterler olabilmektedir. Bu nedenlerden dolayı muhasebe meslek mensupları açısından günümüz uluslararası örgütlerinde yapılan çalışmalar, muhasebe meslek mensuplarının ulusal sınırlar ötesinde çalışmasına olanak sağlayacak şekilde tüm sınırların ve engellerin kaldırılmasıdır.

Muhasebe meslek mensupları açısından ulusal sınırların kaldırılması sadece uluslararası muhasebe örgütlerinin gündeminde yer almamaktadır. Bölgesel oluşumlarda bu yönde çaba sarf etmektedirler. Örneğin Avrupa Birliği'nin önemli yedi muhasebe örgütü 22 Şubat 2002 tarihinde, yaklaşık beş yıl içinde profesyonel mesleki yeterlilik koşullarını birbirine daha fazla yaklaştırmak amacıyla ortak bir proje başlattıklarını kamuya duyurmuştur.ⁱⁱ Bu proje ile meslek örgütleri, mesleki yeterlilik ölçütlerinin hepsi için ortak olmasını sağlayacak içeriğe getirilmesini kapsamaktadır. Bunun yanı sıra meslek örgütleri, materyallerin, eğitim, sınav ve diğer ölçütlerin ortak olmasını sağlayacak çaba içinde olmalarını gerektirmektedir.ⁱⁱⁱ

III. Türkiye'nin Kısa ve Uzun Dönemli Taahhütleri Açısından Mesleki Yeterlilik

Muhasebe meslek mensupları açısından son derece önemli olan uluslararası gelişmeler ülkemizdeki muhasebe meslek mensupları üzerinde doğrudan etkiye sahiptir. Özellikle muhasebe hizmetlerinin uluslararası rekabete tam olarak açılması, mesleki yeterlilik ile mesleki yeterliliğin ölçülmesini daha da önemli hale getirecektir. Mesleki yeterliliğin ölçülmesi ve yabancı meslek mensuplarına ulusal sınırlar içinde faaliyet gösterme yetkisinin verilmesi açısından uluslararası gelişmelerin izlenmesini gerekli kılmaktadır. Muhasebe meslek mensupları açısından doğrudan etkileri olacak uluslararası gelişmelere paralel olarak

ülkemiz önemli adımlar atmakta ve önemli taahhütlerde bulunmaktadır. Bu adımlardan en önemlileri olarak kabul edilebilecek olan hizmet ticareti genel anlaşması, Avrupa Birliği ile uyum çalışmaları ve IFAC düzenlemeleri olarak ifade edilebilir.

Hizmet Ticareti Genel Anlaşması [GATS, General Agreement on Trade in Services] 1947 yılında imzalanan Tarifeler ve Ticaret Genel Anlaşması [GATT, General Agreement on Tariffs and Trade] kapsamında 1986-1994 yıllarında yapılan Uruguay Raundunda GATT'a dahil edilmiştir. GATS müzakereleri GATT'ın devamı olarak 1 Ocak 1995 tarihinde faaliyete geçirilen Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ) içerisinde sürdürülmekte ve 2002 yılı sonunda bitirilmesi hedeflenmektedir. Türkiye Cumhuriyeti 1994 yılında GATS anlaşmasına DTÖ'nün kurucu üyesi olarak imza atmış ve anlaşma TBMM'inde 25 Şubat 1995 tarihinde onaylanmıştır. GATS, tüm hizmet alanlarının serbest piyasaya açılması için mevcut düzenlemeleri genişleten ve hukuki işlerlik kazandıran ilk çok taraflı yatırım ve ticaret anlaşmasıdır.

GATS yeniden yapılandırılmaya açık bir yapıya sahip olmasına karşın GATS anlaşmasının yapısında "stand still" olarak ifade edilen geriye dönüş olmaması özelliği bulunmaktadır. Bu nedenle, ülkeler daha önce verdikleri taahhütler geri alamamaktadır.

GATS görüşmelerinin 2000 yılında DTÖ bünyesinde hizmet ticareti ile ilgili uluslararası müzakerelerin yeni raundu başlamıştır. Genişletilmiş görüşmeler olarak ifade edilebilecek bu aşamada yer alan ve hızla serbestleştirilmesi talep edilen alanların başında telekomünikasyon, enerji, su, eğitim, sağlık, mimarlık-mühendislik hizmetleri, muhasebe hizmetleri, belediye hizmetleri, ulaşım, kültür ve turizm ve bağlantılı olarak tarım gelmektedir. Bu müzakerelerde daha çok sektörde daha fazla liberalizasyon için uluslararası pazarlıkta hedef ülkelerin pazarlarına yönelik hizmet ihracatlarını engelleyen veya yavaşlatan ülke mevzuat ve uygulamalarının saptanarak, bunların kaldırılması amaçlanmaktadır.

GATS'ın 6. maddesinin 4. paragrafında; "Hizmet Ticareti Konseyi, nitelik koşulları ve prosedürleri teknik standartlar ve ruhsat verme koşullarıyla ilgili tedbirlerin hizmet ticareti için gereksiz engeller oluşturmamasını sağlamak amacıyla, kuracağı uygun organlar aracılığıyla gerekli disiplinleri geliştirebilir. Bu disiplinler, bu koşulların;

- a) Yeterlilik ve hizmet arz edebilme kabiliyeti gibi objektif ve şeffaf kriterlere dayanmasını sağlamalıdır,
- b) Hizmetin kalitesini korumak için gerekenden daha zahmetli olmamasını garanti etmelidir,
- c) Ruhsat verme işlemlerinin, hizmet arzına bir kısıtlama oluşturmamasını sağlamalıdır"

hükmü yer almaktadır. Buradaki esas amaç; DTÖ, üye ülke mesleki hizmet üreticilerinin diğer bir üye ülkede mesleklerini icra ederken karşılaşacakları nitelik, teknik standartlar ve ruhsat verme koşulları ve prosedürlerinin ticareti gerektiğinden daha fazla kısıtlayıcı olmaması, şeffaf olması ve eşit muamele yapılması temelinde disiplinler oluşturmayı amaçlamaktadır.^{iv} Bu maddede belirtilen uygun organlar, muhasebecilik alanında yaptığı çalışmayı tamamladıktan sonra görevi sona eren Mesleki Hizmetler Çalışma Grubu ve bu

çalışma grubunun muhasebecilik alanında oluşturduğu disiplinleri tüm mesleki hizmetlere yaymak amacıyla 1999 yılının ilk yarısında kurulan Ulusal Mevzuatlar Komitesidir.

Üye ülkelerden müzakereler sırasında kaldırmalarını istedikleri ulusal kısıtlamalar arasında şunlar yer almaktadır:

- a) Oturma izni vb. ulusal gereklerle ilgili düzenlemelerin basitleştirilmesi ve bir engel olmaktan çıkarılması
- b) Yabancı yatırımcı ve personelin söz konusu ülkelerde yaşam ya da çalışma ile ilgili herhangi bir sorun yaşamayacağına garanti altına alınmasını sağlayacak yeni düzenlemelere gidilmesi
- c) Tüzel kişilik oluşturulması önündeki engellerin kaldırılması.

GATS görüşmeleri içinde, 14 Aralık 1998 tarihinde benimsenmiş olan Muhasebe Sektöründe Dahili Düzenlemelerle İlgili Kurallar; muhasebe hizmetleri alanındaki sınır ötesi ticaret konusunu kapsamlı bir şekilde ele almakta ve hizmet ticareti önündeki engellerin azaltılması ve ortadan kaldırılması yönünde etkin önlemler getirmektedir. Muhasebe alanındaki sınır ötesi ticaret ile ilgili olarak benimsenen bu kuralların, Ulusal Mevzuatlar Çalışma Grubunun 10 Temmuz 2000 tarihli Sekreteryaya Notunda belirtildiği gibi, bir bütün olarak mesleki hizmetlere uygulanmasının öngörülüyor ediliyor olmasının, bu kuralların işlerliği ve genel kabul görme olanağı konusunda açık bir fikir vermektedir. Bu konudaki görüşmeler sürdürülmektedir.^v

Türkiye GATS bünyesinde bir takım taahhütlerde bulunmuştur. Ülkemizin GATS kapsamında DTÖ'ne sunduğu Taahhüt Listesi 25 Şubat 1995 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Ülkemiz bu kapsamda dokuz hizmet sektörüne ilişkin taahhütlerde bulunmuştur.^{vi} Türkiye'nin özel taahhütler listesindeki kapsama oranı yaklaşık %46.6 olup, gelişmekte olan ülkeler ortalamasının (%18) hayli üzerindedir. Bu oran söz konusu ülkeler grubu içinde en yüksek oranlardan birisini oluşturmaktadır. Bu olgu, 72 hizmet alt sektörünün tam anlamıyla serbestleşmesi anlamına gelmemektedir. Pazara girişe ilişkin sınırlama ve koşullarla, ulusal işlemlere ilişkin koşul ve nitelikler serbestleşmenin sınırlarını çizmektedir.

Türkiye'nin muhasebe mesleğine ilişkin taahhütleri "mesleki hizmetler" ayrımında yer almaktadır. Mesleki hizmetler konusunda ilk meslek grubu olarak muhasebecilik sektörü ele alınmıştır. Mevzuatımız gereği serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik hizmetleri Türk vatandaşlarına hasredilmiş meslek olduğundan muhasebecilik alt sektöründe sadece Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yabancı statüsünde pazara girebilecekleri, ilgili meslek odasına üye olmak suretiyle bu hizmetleri sunabilecekleri ve hizmet sunumu sırasında *milli muamele* açısından Türk hizmet sunucuları ile aralarında herhangi bir fark bulunmadığı ifade edilmiştir. İlgili yasaya göre bu meslek grubunda tüzel kişilik oluşturulabilmesi sırasında mutlaka meslek mensuplarının biraraya gelmesi gerekmektedir. Yabancı meslek mensuplarının kendi aralarında kurdukları şirketlerde yabancı isim kullanabilmeleri mümkün iken Türk vatandaşı meslek mensupları ile olabilecek ortaklıklarda yabancı firma ismi kullanabilmesi mümkün olmamaktadır. Bu bir kısıtlama olarak görülmekte ve özellikle ABD'nin bu kısıtlamanın kaldırılması yönünde talepleri olmaktadır. Taahhüt listemizde bu kısıtlamanın kaldırılması yönünde mevzuat değişikliği

yapılacağı ifade edilmiş olmasına karşın yakın gelecekte bu değişikliğin gerçekleştirilemeyeceği beklenmektedir.

Avrupa Birliği [AB] ile yürüttüğümüz tam üyelik görüşmelerinde de profesyonel muhasebe mesleğinin yeterliliğinin belirlenmesi ve meslek mensuplarının serbest dolaşımı önemli yer tutmaktadır.

AB tarafından kabul edilmiş olan temel özgürlükler arasında birliğe üye ülke vatandaşlarının serbest dolaşım hakkı yer almaktadır. AB vatandaşlığı, kendi konumunu, dolaşım özgürlüğü sayesinde güçlendirilmektedir. Yerleşme, iş edinme, işgücünün serbest dolaşım hakkı gibi olanaklar büyük ölçüde Avrupa vatandaşlığı çerçevesinde gerçekleşme yoluna girmiştir. Serbest dolaşım kavramı, mesleki eğitimin yapılması, mesleki yeterliliklerin tanınması ve mesleklerin icrası konularında Avrupa'nın hareket noktasını oluşturmaktadır. Kişilerin, yeterlilik ve becerileri ile birlikte, özgür dolaşabilmeleri hakkı, AB anlaşmasının sekizinci maddesi ile güvence altına alınmıştır. AB içinde iç pazar "içinde malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımının sağlandığı, iç sınırları olmayan bir alan" olarak tanımlanmaktadır. Mesleki yeterliliklerini kendi ülkesinde kazanmış Birliğe üye ülkelerin vatandaşı için bu durum, diğer bir ülkede kendine veya başka bir işverene ait bir işyerinde, bir meslekte çalışabilme olarak anlaşılmaktadır. Benzer biçimde, Birliğe üye ülkelerin kendi aralarında bir meslek alanında çalışabilmek için gerekli mesleki yeterliliklerinin kabul edilebilir en düşük düzeyini belirlemedikleri, bir üye ülke ilgili meslek alanında verilen hizmetlerin niteliğinin düşmemesi için kendi ülkesinde bu düzeyi belirleyebilmektedir. Ancak bu durumda bile başka bir ülke vatandaşının kendi ülkesinde kazandığı mesleki yeterliliklerinin belirlenen bu düzeye uygunluğunu göz önüne alınması gerekmektedir.^{vii}

Uluslararası işgücünün hareketliliği nedeniyle, çeşitli ülkelerdeki işverenlerce diğer ülkelerden gelen işgücünün niteliklerinin istihdama yönelik olarak değerlendirilmesinde, "meslek standartları ve belgelendirme" konusu özellikle önem kazanmaktadır. AB içerisinde bu sorunun çözümü konusunda henüz somut öneriler geliştirilememiştir. İşgücünün serbest dolaşım özgürlüğü ancak belirli sayıda meslek ve ülke çerçevesinde sınırlı kalmıştır.

Bunların yanı sıra; ülkemiz ile Avrupa Birliği arasında hizmetler alanında GATS'da sağlanandan daha ileri seviyede serbestleşme içerecek hukuki bir metnin hazırlanmasına ilişkin müzakere süreci Dışişleri Bakanlığımız koordinatörlüğünde başlatılmıştır. Türkiye ile AB arasında hizmet ticareti görüşmeleri sonucunda hizmetler alanında da gümrük birliği benzeri bir hukuki yapıya ulaşılmasına çalışılmaktadır. AB'ye sunulan ulusal program çerçevesinde değerlendirildiğinde, mali hizmetler alanındaki uygulamalar genel olarak AB mevzuatı ile uyumlu olduğu ifade edilmiştir. Uyumsuz olan hususların saptanması ve giderilmesi çalışmaları da ilgili kurumlar tarafından sürdürülmekte olduğu Ulusal Programda ifade edilmiştir.

IV. Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yeterliliğin Ölçülmesi Konusunda IFAC Kuralları

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerinin ölçülmesinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu [IFAC, International Federation of Accountants] bünyesinde de önemli düzenlemeler yapılmıştır. IFAC bünyesinde yapılan düzenlemeler çoğunlukla muhasebe meslek mensuplarının uluslararası faaliyetlerinde önemli bir engel olan ulusal

mesleki yeterlilik koşullarının uyumlaştırılması bu anlamda bir standarda oturtulmasını sağlamaktır.

IFAC, ulusal muhasebe örgütlerinin bir araya geldiği organizasyondur. IFAC'ın temel amacı muhasebe mesleğinin dünya çapında ve uyumlu bir şekilde gelişmesini ve genişlemesini sağlamaktır. Bu amaca dayalı olarak IFAC, kendi üyeleri ve muhasebe meslek örgütleri ile işbirliğine giderek, teknik, etik ve eğitim konularında ana hatlar belirleyip uluslararası muhasebe mesleğinin gelişmesi doğrultusunda çalışmalarını yürütür.^{viii}

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliğe sahip olmalarının önemi ulusal muhasebe örgütleri gibi IFAC için de öncelikli konulardan biridir. Mesleki yeterlilik tüm boyutları ile IFAC düzenlemeleri içinde yer almaktadır. IFAC düzenlemelerine göre mesleki yeterlilik iki aşamada ele alınabilir:

a) Mesleki Yeterliliği Kazanma

Mesleki yeterliliği kazanma, yüksek kalitede bir genel eğitimden sonra özel eğitim, kurs ve mesleki konular hakkında sınav ve şart olsun olmasın bir süre iş deneyimini gerektirmektedir. Bu, muhasebecinin gelişmesinde normal süreci teşkil etmelidir.

b) Mesleki Yeterliliğin Korunması

Mesleki yeterliliğin kazanılması kadar kazanılan mesleki yeterliliğin korunması da önem taşımaktadır. Mesleki yeterliliğin korunması iki aşamada değerlendirilmelidir.

- i. Mesleki yeterliliğin korunması, muhasebecilik, denetim konularında ulusal ve uluslararası kararları ve konuyla ilgili diğer kararları da kapsayan muhasebe mesleğindeki ilerlemeleri sürekli takip etmeyi gerekli kılmaktadır.
- ii. Muhasebeci, ulusal ve uluslararası kararlar ile uyumlu mesleki hizmetlerin performansındaki kaliteyi koruyacak bir program geliştirmelidir.

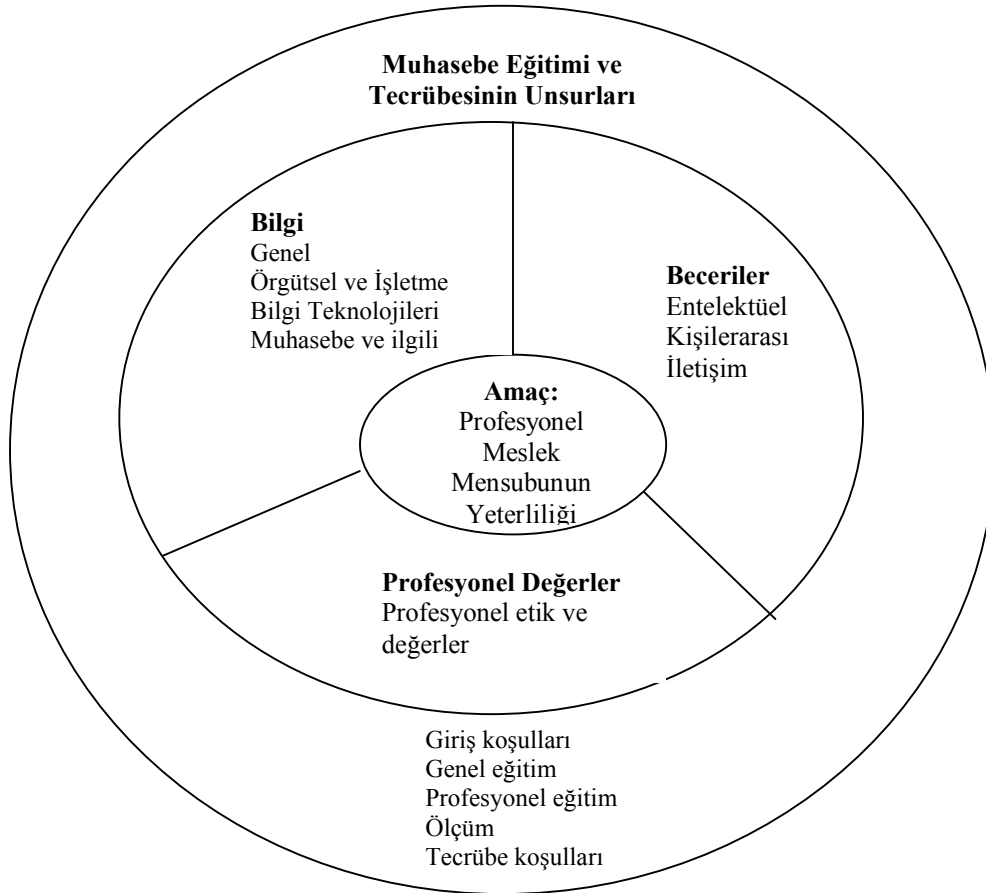
Belirtilen bu noktalara dayalı olarak muhasebe meslek mensuplarının kendilerini, sahip olmadıkları uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi tanıtmamaları IFAC'ın "Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar" düzenlemesinde yer almıştır.

IFAC bünyesinde oluşturulmuş bulunan Eğitim Komitesi, mesleki yeterliliğin sınırlarının belirlenmesi ve ölçülmesi amacıyla bu çalışmaları yapmaktadır. Mesleki yeterlik ile mesleğin yeterliliğin ölçülmesine ilişkin IFAC'ın temel düzenlemesi ilk olarak Temmuz 1991 tarihinde yayımlanan, Ekim 1996 tarihinde yeniden düzenlenen "Profesyonel Muhasebecilerin Yetki Öncesi Eğitim, Profesyonel Yeterliliğin Değerlenmesi ve Tecrübe Koşulları [Prequalification Education, Assessment of Professional Competence and Experience Requirements of Professional Accountants] başlıklı 9 No.lu Uluslararası Eğitim Standardı [International Education Guideline] dir. Bu standarda; muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerini eğitim ve tecrübe ile kazanacakları vurgulanarak, muhasebe meslek

mensuplarının mesleki yeterliliklerini artırmanın yolunun eğitim ve tecrübe noktalarında kaliteyi artırmaktan geçtiği belirtilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerinin ölçülmesinde de ifade edilen bu unsurlar dikkate alınmalıdır. Muhasebe meslek mensuplarının yeterliliklerinin ölçülmesi bu açıdan üç boyutta değerlendirilebilir. Bunlar şu şekilde ifade edilebilir:

- Muhasebe meslek mensubunun mesleki yeterliliğini ifade eden yetkinin (qualification) elde edilmesi için gerekli olan muhasebe eğitiminin ve tecrübelerinin amacı
- Bu amacın gerçekleştirilmesi için gerekli bilgi, beceri ve profesyonel değerler
- Profesyonel meslek mensubunun eğitimi ve tecrübesinin altında yatan unsurlar.



Şekil 1: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensubunun Yeterliliğini Belirleyen Unsurlar

Belirtilen bu boyutlara ilişkin unsurlar bilgi, beceri ve profesyonel değerler açısından Şekil 1’de daha ayrıntılı olarak ifade edilmiştir.

Bu standardın yerine geçmek üzere; mesleki yeterliliğin ölçülmesinde IFAC tarafından yapılan bir diğer çalışma ise Profesyonel Muhasebeciler için Uluslararası Eğitim Standardı olarak önerilen ve Haziran 2002 tarihinde yayımlanan “Profesyonel Yeterliliğin Ölçülmesi

[Assessment of Professional Competence]” standardı taslağıdır. Bu standart taslağının 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Standart taslağında mesleki yeterliliğin ölçülmesine ilişkin ilkeler ölçmenin geniş kapsamlı olması ilkesi ile başlamaktadır. Bu anlamda mesleki yeterlilik meslek mensubunun bilgisi, becerisi ve profesyonel değerlerinin tüm sınırlarını tatmin edici bir şekilde ortaya koyabilecek genişlikte olmalıdır. Bunun yanı sıra, meslek örgütlerince yapılacak mesleki yeterliliğin ölçülmesi süreci; meslek mensubunun eğitiminin bitmesi ve tecrübe koşulunun yerine getirilmesinden hemen sonra geciktirilmeden başlatılmalı koşulu yer almaktadır.

Standart taslağına göre, farklı aşamalardan oluşan mesleki yeterliliğin ölçülmesi süreci; bilginin, becerinin ve profesyonel değerlerin yeterli ölçüde olup olmadığının ortaya konulması aşamalarını içermelidir. Standart taslağına göre IFAC; mesleki yeterliliğin ölçülmesinde her bir üye meslek örgütünün sorumluluğına sahip olduğunu ve her bir üye meslek örgütü için kullanılabilir bir ölçme yöntemi bulunmadığını kabul etmektedir. Mesleki yeterliliğin ölçülmesinde birbirinden farklı yöntemler kullanılabilir. Buna bağlı olarak standart; üye meslek örgütlerinin çeşitli ölçme yöntemlerini kullanmalarını teşvik etmektedir. Üye meslek örgütlerinin seçecekleri yöntemler en uygun yöntem olmalıdır. Bunun yanı sıra, üye meslek örgütleri diğer üye meslek örgütleri ile mesleki yeterliliğin ölçülmesi konusunda ortak hareket etme ve ortak yöntemler kullanma konusunda anlaşma yapabilecekleri de standart taslağı kapsamında yer almıştır.

Emeğin serbest dolaşımı ve küreselleşme eğilimlerine paralel olarak IFAC Konseyinin Politika Yönetmeliğı olarak Haziran 1995 tarihinde yayımlanan “Profesyonel Muhasebeci Yetkisinin Tanınması [Recognition of Professional Accountancy Qualification]” düzenlemesi de mesleki yeterliliğin ölçülmesi açısından önemli bir düzenleme olarak kabul edilmelidir. Bu düzenleme, esas olarak GATS anlaşması çerçevesinde ortaya çıkan yeni duruma karşı muhasebe meslek mensuplarının alacakları pozisyonu ifade etmektedir. Bu anlamda anılan düzenleme, GATS düzenlemelerinin uygulanmasına yardımcı olacak bir araç olarak kabul edilmektedir.^{ix}

Bu düzenleme ile IFAC, muhasebe hizmetlerinin gerçek uluslararası pazarının sağlanabilmesi ve yetkili meslek mensuplarının uluslararası pazarda eşit olarak kısıtlamalara tabi olmaksızın faaliyet göstermelerinin sağlanması amaç edinilmiştir. Bu amaçla, ulusal muhasebe örgütleri ile muhasebe düzenleme/lisanslama otoritelerinin yabancı muhasebeci yetkilerini tanımalarını sağlamaya çalışmaktadır. GATS’ın ilgili hükümlerine dayalı olarak IFAC profesyonel meslek mensupları için verilecek yetkinin anahtar unsurlarının dikkate alınmasını önermektedir. Bu anahtar unsurlar şunlardır:

- Eğitim: Giriş koşulları, bilgi düzeyi
- Sınavlar: Profesyonel yeterlilik testleri
- Tecrübe: Uygulama alanındaki uygunluk

Ulusal muhasebe örgütleri bu unsurları dikkate alarak mesleki yeterlik ve mesleki yetkileri tanıma sürecini uygulamalıdır.

V. Mesleki Yeterliliğin Ölçülmesinde Türkiye Uygulamaları ve Bir Başarı Örneğı Olarak TÜRMÖB

Muhasebe meslek mensupları açısından mesleki yeterliliğin ölçülmesinde yaşanan uluslararası eğilimlere paralel olarak, ulusal ölçüde yapılan çalışmalar ve uygulamalar bulunmaktadır. Bu çalışmalardan en önemlisi ve belki görece olarak en başarılısı TÜRMOB bünyesinde yapılan serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı, yeminli mali müşavirlik sınavları ile diğer mesleki yeterliliği artırmaya ve ölçmeye yönelik sınavlardır. Bu anlamda TÜRMOB'un geldiği nokta ve elde ettiği tecrübeler diğer meslek örgütleri için de değerli bir örnek olarak kullanımlıdır.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerinin ölçülmesinde TÜRMOB bünyesinde yapılan çalışmalara ek olarak ülkemizde diğer meslek örgütleri ve düzenleyici kuruluşlarca yapılan mesleki yeterliliği ölçmeye ve lisanslamaya yönelik sınavlar yapılmaktadır. TÜRMOB dışında mesleki yeterliliğin ölçülmesi faaliyetini yürüten kurum ve kuruluşlar farklılık göstermektedir. Bu kuruluşların kimileri meslek örgütü iken kimileri de düzenleyici kurumlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kurumların gerçekleştirdikleri çalışmalar ile uyguladıkları ilkeler ve uygulama esaslarının belirlenmesi mesleki yeterliliğin ölçülmesi noktasında daha anlamlı karşılaştırma yapma olanağı verecektir.

a) Sermaye Piyasalarında Faaliyette Bulunanlar İçin Lisanslama Sınavı: İlkeleri ve Uygulama Esasları

Sermaye Piyasası Kurulu [SPK] bünyesinde, sürekli gelişen ve küreselleşen sermaye piyasalarında faaliyet gösteren kişilerin, piyasa koşullarının gerektirdiği mesleki yeterliliğe sahip olması ve mesleki niteliklerinin yükseltilmesi amacıyla lisanslama sınavı yapılmaktadır. Genel olarak dünya uygulamalarına bakıldığında, daha çok hem tüzel kişi hem de gerçek kişi olabilen broker, dealer (aracı kuruluştaki çalışan borsa üye temsilcileri gibi) ve yatırım danışmanlarının lisanslandığı ve kayda alındığı, çoğunlukla gerçek kişi olanlarının lisanslanması için ilgili ihtisas sınavını geçmelerinin şart tutulduğu gözlemlenmektedir.^x Bunun yanı sıra; genelde, sermaye piyasası çalışanlarını lisanslama ve bu kişiler için gerekli asgari standartların belirlenmesine ilişkin düzenlemelerin ülkelerin öz-düzenleyici örgütleri ve/veya düzenleyici örgütleri tarafından yapıldığı, menkul kıymet endüstrisinde çalışanlar için sınav yapma, lisans belgesi verme ve kayda alma faaliyetlerinin ise ya doğrudan öz-düzenleyici örgütlerce yürütüldüğü ya da bu düzenleyici otoritelerin denetimindeki enstitülere bırakıldığı görülmektedir.^{xi}

Bu gelişmelere paralel olarak; SPK tarafından 11/08/2001 tarihli ve 24490 sayılı Resmi Gazetede Seri: VIII No: 34 "Sermaye Piyasalarında Faaliyette Bulunanlar İçin Lisanslama ve Sicil Tutmaya İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ" yayınlanmıştır. Sermaye piyasalarında mesleki bilgi, beceri ve etik yönden daha kaliteli eleman çalıştırılmasını sağlamaya yönelik olarak hazırlanan bu Tebliğ, sermaye piyasasında faaliyet gösteren kişi ve kurumların niteliklerinin yükseltilerek, sermaye piyasası faaliyetlerinin güven, açıklık ve kararlılık içerisinde yürütülmesine katkı sağlayacaktır.

Bu düzenleme ile ihtisas personeli (müşteri temsilcisi, araştırma uzmanı, yatırım danışmanı, kurumsal finansman uzmanı, portföy yöneticisi), yöneticiler, müfettiş ve teftiş kurulu başkanı, şube müdürü ve irtibat sorumlusu, türev araçlar personeli, takas ve operasyon sorumlusu ve gayrimenkul değerlendirme şirketlerinde çalışan gayrimenkul değerlendirme uzmanlarının lisans almaları zorunlu hale getirilmiştir. Bu Tebliğ çerçevesinde ilgili faaliyet alanı itibarıyla lisans sahibi olmayan kişiler, lisans belgesi alma zorunluluğu gerektiren görevlerde çalışamazlar.

Aşağıda yer alan lisans belgeleri, görev alanlarına göre yapılan sınavlarda başarılı olanlara verilir.

- a) Sermaye Piyasası Faaliyetleri Temel Düzey Lisansı
- b) Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansı
- c) Türev Araçlar Lisansı
- d) Takas ve Operasyon Sorumlusu Lisansı
- e) Değerleme Uzmanlığı Lisansı

Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisansına sahip olanlar, yukarıda (a) ve (d) bentlerinde belirtilen lisans kapsamına giren görev alanlarında, Sermaye Piyasası Faaliyetleri Temel Düzey Lisansına sahip olanlar (d) bendinde belirtilen lisansa konu alanda, ayrı bir lisans belgesi gerekmeksizin faaliyette bulunabilirler.

Lisanslama sınavı içerisinde yer alan sınav konuları tebliğde belirtilmiştir.^{xii} SPK tarafından lisans verilmesi için düzenlenecek sınavlar şunlardır:

- a) *Sermaye Piyasası Faaliyetleri Temel Düzey Sınavı*: Hisse senetleri piyasası müşteri temsilcisi, sabit getirili sermaye piyasası araçları ve repo-ters repo piyasası müşteri temsilcisi, yatırım fonları müşteri temsilcisi ve aracı kurum acentası olarak faaliyet gösteren banka şubelerindeki acentalık işlemlerinden sorumlu müşteri temsilcisi, şube müdürü ve irtibat bürosu sorumlusu ile müfettişlerin lisans alabilmeleri için, Sermaye Piyasası Faaliyetleri Temel Düzey Sınavına girerek başarılı olmaları zorunludur. Takas ve operasyon sorumlularının lisans alabilmeleri için, Sermaye Piyasası Faaliyetleri Temel Düzey Sınavının sadece Takas ve Operasyon İşlemleri başlıklı bölümünden başarılı olmaları gereklidir.
- b) *Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Sınavı*: Portföy Yöneticisi, Araştırma Uzmanı, Yatırım Danışmanı, Kurumsal Finansman Uzmanı, Teftiş Kurulu Başkanı ve Yöneticilerin lisans alabilmeleri için, bu sınavda başarılı olmaları şarttır.
- c) *Türev Araçlar Sınavı*: Türev araçlar personelinin lisans alabilmesi için türev araçlar sınavına girerek başarılı olması zorunludur.
- d) *Değerleme Uzmanlığı Sınavı*: Değerleme uzmanlarının lisans alabilmeleri için değerlendirme uzmanlığı sınavına girerek başarılı olmaları gereklidir.

Lisansa konu görev alanları ile ilgili olarak uluslar- arası kabul görmüş ve SPK tarafından tanınan ve duyurulan bir kuruluştan sertifika almış olanlar, içeriği ve koşulları Kurulca belirlenen “İlgili Mesleki Mevzuat Sınavına” girerek başarılı olmaları halinde, ellerindeki sertifikaya karşılık gelen lisansı almaya hak kazanırlar. Sınavlarda başarılı sayılmak için sınav konularının her birinden 100 üzerinden en az 60 alınması şartıyla, alınan notların aritmetik ortalamasının en az 70 olması gerekir. Buna ek olarak belli sürelerde lisansların yenilenmesi

gerekir. Lisansların yenilenmesi için, her dört yılda bir Lisans Yenileme Eğitim Programlarına katılması gerekir. Lisansa konu alanlar itibarıyla Kurul tarafından düzenlenecek Lisans Yenileme Eğitim Programlarına, eğitim süresinin en az % 90'ı oranında devamı sağlayacak şekilde katılması zorunludur.

Lisanslı kişilerin sicil kayıtlarında bulunan bilgilerden, Kanun ve Kurulun ilgili karar ve düzenlemelerinde belirlenen niteliklerden herhangi birini yitirdiklerinin tespit edilmesi halinde, lisansları Kurul tarafından sürekli olarak iptal edilir .

b) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu: İlkeleri ve Uygulama Esasları

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu [BDDK] yayımladığı tebliğler ile bağımsız denetim yapacakların sahip olmaları gereken koşulları belirlemiştir. BDDK'dan; tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını teminen, bankaların faaliyetlerinin güven ve açıklık içinde sürdürülmesine ve kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesine yönelik olarak, yetkili bağımsız denetim kuruluşlarınca; 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamındaki bankaların ve özel finans kurumlarının hesap ve kayıtlarının anılan Kanununun 13 üncü maddesine göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesine ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayımlanacak bilanço ve gelir tablosu ile konsolide finansal tabloların onaylanmasına ilişkin esas ve usullerin yer aldığı 31.12.2002 tarih ve 24657 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" in bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri kısmında mesleki yeterliliğe ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre denetçi; denetim kalitesini sağlamak için kuruluşun ve denetçinin bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve profesyonel davranış ilkelerine uygun davranması olarak ifade edilen mesleki gereklilik koşullarını sağlaması gerekir. Bunun yanı sıra; kuruluşun ve denetçinin, sorumluluklarını doğru bir şekilde yerine getirebilmesi için gerekli teknik bilgiye ve mesleki yeterliliğe bir başka deyişle mesleki yeterliliğe sahip olması gerekir.

Bankalar ve özel finans kurumlarınca yayımlanacak bilanço ile gelir tablolarını onaylayabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin esasları içeren BDDK tarafından 31.12.2002 tarih ve 24657 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik" te, BDDK'dan denetim yetkisi alabilmek için ortakların ve denetçilerin, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümleri uyarınca yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını aldığını ve ilgili meslek odasına kayıtlı olmaları zorunluluktur. Buna göre; banka veya özel finans kurumlarındaki çalışmalar, sorumlu ortak başdenetçi başkanlığında, kuruluştaki istihdam edilen, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre meslek mensubu veya stajyer meslek mensubu unvanına sahip olanlar tarafından yapılır.

c) Türkiye Barolar Birliği Avukatlık Sınavı: İlkeleri ve Uygulama Esasları

Ülkemizde avukatlık mesleği için de bir mesleki yeterlilik sınavı uygulanmaktadır. Avukatlık staj koşulunun yanı sıra getirilen bu koşul, avukatlık mesleğinde mesleki yeterliliğin ölçülmesinde önemli bir uygulama olarak kabul edilmesi gerekir.

1136 sayılı Avukatlık Kanuna göre hukuk fakültesini bitiren bir avukat adayının avukatlık stajını bitirmesi gerekir. Avukatlık stajı bir yıldır. Staj ilk altı ayı mahkemelerde ve kalan altı

ayı da en az beş yıl kıdemi olan bir avukat yanında yapılır. Avukatlık stajını başarı ile bitirenler 1136 sayılı Avukatlık Kanununun ek 02.05.2001-4667/3 md. gereğince avukatlık sınavından başarılı olmak şartı getirilmiştir. Avukatlık sınavının nasıl yapılacağına ilişkin yönetmelik de 30/112001 tarih ve 24599 sayılı resmi gazetede yayımlanmış olmasına karşın; 25/6/2002 tarihinde yürürlüğe giren 4675 sayılı kanun ile 1136 sayılı Avukatlık Kanununa geçici 20. madde eklenerek; Avukatlık Kanununun 3. maddesinin d bendinde yer alan “avukatlık sınavını başarmış olmak” hükmüne 10.5.2001 tarihinde hukuk fakültelerinde öğrenci olanlar hakkında uygulanamaz ve bunlar sınava tabi tutulamaz hükmü eklenmiştir.

Avukatlık sınavının, avukat adaylarının meslek kuralları bilgisi ile hukuk öğrenimi ve avukatlık stajı süresince öğrendikleri hukuk ilkelerini ve yürürlükteki hukuk kurallarını somut olaylara uygulayabilme yeterliliğini değerlendirmek amacıyla Türkiye Barolar Birliği tarafından Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezine yılda iki kez yaptırılması öngörülmektedir.

Avukatlık sınavında altı defa başarısızlığa uğrayan stajyer bir daha sınava giremez. Stajyerin, haklı ve geçerli bir mazereti olduğunun Türkiye Barolar Birliğince kabulü dışında staj bitim belgesinin verildiği tarihten itibaren dört yıl içinde sınava giriş haklarının tamamını kullanmak zorundadır.

Avukatlık sınavında yer alacak konular ve bunların ağırlık puanları Türkiye Barolar Birliğince benimsenen ve Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi ile düzenlenecek protokolde belirlenir. Belirlenen konulara ilişkin sınav soruları Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi tarafından hazırlanır ve muhafaza edilir. Sınav başarı puanının değerlendirilmesinde Avukatlık Hukuku ve Meslek Kuralları ile ilgili bölümün ağırlığı %30 un altında olamaz. Sınavda %70 ve üstünde başarı puanı elde edenler, sınavda başarılı olmuş sayılırlar.

d) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ile Yeminli Mali Müşavirlik Yeterlik Sınavları: İlkeleri ve Uygulama Esasları

Türkiye koşulları açısından değerlendirildiğinde genç bir meslek örgütü olarak kabul edilebilecek olan TÜRMOB'un, kuruluşundan bu yana en çok önem verdiği konulardan biri meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerini artırmaya yönelik eğitim faaliyetleridir. Bu amaçla; TÜRMOB bünyesinde , 1993 yılında yayımlanarak yürürlüğe giren “Temel Eğitim ve Staj Merkezi Kuruluş, Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönerge” ile Temel Eğitim ve Staj Merkezi [TESMER] kurulmuştur. Meslek mensubu adaylarına ve meslek mensuplarına, günün koşullarına uygun yeni bilgi ve becerileri kazandırmak, meslek disiplinine ve etiğine sahip meslek mensupları yetiştirmek amacıyla kurulmuş olan TESMER, yaklaşık olarak 29.000 stajyere yaygın eğitim vermekte ve meslek mensubu adayı niteliğindeki stajını tamamlamış olanların değerlendirme sınavlarını yapmaktadır. TESMER bu faaliyetlerini gerçekleştirirken 25 ilde şubeler bazında örgütlenmiştir.

Ülkemizdeki meslek ünvanı verilmesi ve mesleki yeterliliğin saptanması konusunda tek yasal yetkili meslek örgütü olan TÜRMOB, kendi bünyesinde oluşturduğu TESMER aracılığı ile 1991 yılından bu yana yeterlik sınavlarını yapmaktadır.

İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve

yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenleyen 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” da bu konuda düzenlemeler yer almaktadır. Bu kanuna dayalı olarak serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olabilmek için gerekli koşullar ile bunlara ilişkin sınava hakkında düzenlemeler yer almaktadır. Bu kanunda yer alan genel koşulların yanı sıra, serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak ve serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanarak serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak özel koşullarını sağlamış olmak gerekmektedir. Yeminli mali müşavir olabilmenin genel koşullarının yanı sıra Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak Yeminli Mali Müşavir ruhsatını almış olmak özel koşulları bulunmaktadır.

Resmi Gazetenin 3/1/1990 tarih ve 20391 sayılı nüshasında yayımlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” de mesleki yeterlilik konusunda düzenlemeler bulunmaktadır. Bu tebliğe göre; mesleki faaliyetler, yeterli eğitim ve mesleki ehliyete sahip, mesleki unvanları alarak Kanunun belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış kişi veya kişilerce yapılır. Meslek mensupları, günün gelişen koşullarına göre sürekli olarak kendisini yeniler ve yayımlanan muhasebe ve denetim standartlarını, tebliğleri, açıklayıcı bilgileri, diğer mesleki yayınları ve kanunlardaki değişiklikleri yakından izleyerek mesleki yeterliliğini korur. TÜRMOB ve Odalarca organize edilecek eğitim çalışmaları ile mesleki konularda eğitim yapılarak, meslek mensuplarının meslek bilgileri geliştirilir.

Aday meslek mensuplarının kimler olacağı ve mesleğe hangi şartlarda kabul edileceği 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun” ile yine bu kanuna dayanarak 20/09/1989 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Sınav Komisyonlarının Çalışma Usulleri, Sınav Esasları ve Sınav Konuları Hakkında Yönetmelik” ile 01/08/1992 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Yönetmeliği” ile düzenlenmiştir. Anılan bu yönetmelik, uygulamada karşılaşılan sorunların giderilmesi amacıyla TÜRMOB tarafından yeniden düzenlenerek 23/08/1997 tarih ve 23089 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak son şeklini almıştır.^{xiii}

Mesleki yeterliliğin ölçülmesinde birinci adımı stajdır. Aday meslek mensuplarının staj koşulunu yerine getirmelerinin istenmesinde bir takım hedeflere ulaşma amacı yer alır. Bu anlamda stajın hedefleri şu şekilde ifade edilebilir:

- a) Mesleğin gerektirdiği ahlaki nitelikler ve meslek bilincini yerleştirmek
- b) İlgili mevzuatı ve uygulamayı doğru ve etkili bir biçimde öğretmek ve mesleki bilgileri geliştirmek,
- c) Yabancı dil ve bilgisayar eğitimine imkan sağlamak,

d) Meslekte standartlaştırmayı temin etmektir.

Staja ilişkin temel ilkeler; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebecilerin, aday meslek mensubu olarak yetiştirilmeleri ve mesleğe hazırlanmaları için staj programlarını, staj sürelerini, stajlarda uygulanacak değerlendirme yöntemlerini ve ilgili diğer hususları ortaya koyma amacıyla TÜRMOB tarafından 23/08/1997 tarih ve 23089 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği”inde yer almaktadır. Buna göre; aday meslek mensuplarının stajıyla ilgili ilkeler şu şekildedir:

- a) Stajın amacı, mesleki disiplin, bilgi, deneyim ve yeterliliğe sahip meslek mensubu yetiştirmektir.
- b) Aday meslek mensuplarının kendilerini yetiştirmelerine imkan sağlayacak ve yanında veya gözetim ve denetiminde staj yapılan meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini aksatmayacak bir staj uygulaması esastır.
- c) Stajın tamamlanma bilmesi için aday meslek mensubunun ara dönem ve staj bitirme değerlendirmeleri ile yanında staj yapılan meslek mensubunun tezkiyesinin olumlu olması gerekir.
- d) Stajyer; serbest muhasebeci mali müşavirler ve serbest muhasebeciler için ayrı düzenlenir.
- e) Staj TESMER tarafından hazırlanan program çerçevesinde fiilen tamamlanır.

Meslek mensuplarının ve aday meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerinin belirlenmesi amacıyla yapılan sınavlar şunlardır:

- a) Staja başlama değerlendirme sınavı (bu sınavlar 2000 yılından itibaren ÖSYM tarafından merkezi olarak yapılmaktadır)
- b) A-B grubu staj ara dönem ve C grubu staj bitirme değerlendirmeleri
- c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleki yeterlik sınavları
- d) Yeminli mali müşavirlik mesleki yeterlik sınavları

Yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarına ilişkin esaslar ile sınav konuları ve sınav komisyonunun çalışma usullerini düzenlemeyi amaçlayan 22/10/1997 tarih ve 23130 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği”inde diğer düzenlemelerin yanı sıra sınavlara ilişkin temel esaslar belirlenmiştir. Buna göre sınavlarla ilgili temel esaslar şunlardır:

- a) Yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavir adaylarının yeterliliğinin ölçülmesinde sınava tabi tutulmaları ve sınavlarda başarılı olmaları esastır.

- b) Sınavlar; yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir adayları için genel ve özel koşullar ile mesleklerin gerektirdiği diğer nitelikler göz önüne alınarak yapılır.
- c) Yazılı olarak yapılacak sınavlarda gizlilik esastır.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı TÜRMOB tarafından yazılı olarak yapılır. Sınav Komisyonu 7 üyeden oluşur. Üyelerin 2'si Maliye Bakanlığını temsil eder. Diğer 3 üye Yüksek Öğretim Kurulunca teklif edilecek 5 aday arasından diğer 2 üye ise Birlikçe teklif edilecek 4 üye arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir. Sınav komisyon üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık, idari bilimler dallarından lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda onbeş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları şarttır. Yeminli malî müşavirlik sınavı da bu komisyon tarafından yapılır.

VI. Sonuç

Ekonomiler arasında sınırların ortadan kalkması diğer sektörler kadar hizmetler sektöründe de önemli bir gelişme olarak kabul edilmektedir. Profesyonel hizmet alanlarından en önemlilerinden biri olarak kabul edilebilecek profesyonel muhasebecilik mesleğinde de bu anlamda uluslararası eğilimler belirgin bir şekilde görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları için ulusal sınırlar ötesinde uluslararası rekabet yaşanmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının rekabet güçlerini koruyabilmeleri için mesleki standartlarını en üst seviyeye çıkarmaları zorunluluğunun yanı sıra, ulusal meslek örgütleri de mesleki yeterliliği ölçerek standartlaşma yoluna gitmektedir. Uluslararası alanda ise ulusal standartların uyumlaştırılması amaçlanmaktadır. Bu şekilde, muhasebe meslek mensuplarının yabancı ülkelerde faaliyet göstermelerini engelleyen ulusal kısıtlamaların kaldırılmasına yönelik çalışmalar ve düzenlemeler yapılmaktadır.

Ülkemiz muhasebe meslek mensupları açısından bu düzenlemelerin görece olarak en önemlisi GATS çerçevesinde yapılan düzenlemeler ile IFAC düzenlemeleri olduğu söylenebilir. Bunların yanı sıra; Avrupa Birliği'ne tam üye olmayı hedefleyen ülkemiz açısından AB bünyesinde yapılan çalışmalar da önem taşımaktadır. Bu düzenlemeler değerlendirildiğinde; altlarında yatan temel fikrin, mesleki standartların ölçülmesi ve lisanslama açılarından hizmetlerin ticaretinde var olan ulusal sınırların ve farklılık gösteren ulusal düzenlemelerin uyumlaştırılması olduğu görülmektedir.

Muhasebe meslek mensupları açısından dünyada ve ülkemizde ana hatları ile ifade ettiğimiz gelişmeler yaşanırken; ülkemizde bazı meslek örgütlerinin ve düzenleyici otoritelerin mesleki yeterliliği ölçmeyi ve/veya ölçülmüş mesleki yeterliliğini tanıma konusunda faaliyet gösterdikleri görülmektedir. Bunların her biri, ilkeleri ve uygulanması esasları aşılardan karşılaştırıldığında gerek uygulama başarısı gerekse uluslararası eğilimlere uygunluğu bakımından TÜRMOB bünyesinde yapılan muhasebe meslek mensuplarının yeterliliğinin ölçülmesi faaliyetlerinin başarılı olduğu görülmektedir.

EK I: Profesyonel Meslek Mensuplarının Sayısı

Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

	İLİ	TOPLA			İLİ	TOPLAM			
		SM	SMMM	M		SM	SMMM	TOPLAM	
1	ADANA	702	563	1265	36	İZMİR	1.894	1.884	3.778
2	ADİYAMAN	64	32	96	37	K.MARAŞ	139	79	218
3	AFYON	171	109	280	38	KARABÜK	108	43	151
4	AKSARAY	70	42	112	39	KARAMAN	64	48	112
5	AMASYA	104	56	160	40	KARS	36	19	55
6	ANKARA	2.887	3.476	6.363	41	KASTAMONU	97	32	129
7	ANTALYA	762	630	1.392	42	KAYSERİ	321	271	592
8	ARTVİN	37	25	62	43	KIRKLARELİ	135	92	227
9	AYDIN	414	211	625	44	KIRIKKALE	86	60	146
10	BALIKESİR	489	302	791	45	KIRŞEHİR	57	27	84
11	BARTIN	40	30	70	46	KOCAELİ	468	265	733
12	BATMAN	105	15	120	47	KONYA	728	471	1199
13	BİLECİK	65	34	99	48	KÜTAHYA	140	65	205
14	BİTLİS	48	3	51	49	MALATYA	207	92	299
15	BOLU	115	90	205	50	MANİSA	389	159	548
16	BURDUR	113	52	165	51	MARDİN	92	37	129
17	BURSA	1.303	1.003	2.306	52	MUĞLA	329	242	571
18	ÇANAKKALE	168	101	269	53	NEVŞEHİR	123	59	182
19	ÇANKIRI	41	21	62	54	NİĞDE	46	51	97
20	ÇORUM	159	106	265	55	ORDU	140	91	231
21	DENİZLİ	373	261	634	56	RİZE	107	56	163
22	DÜZCE	100	49	149	57	SAKARYA	423	136	559
23	DİYARBAKIR	198	44	242	58	SAMSUN	427	249	676
24	EDİRNE	180	116	296	59	SİNOP	56	21	77
25	ELAZIĞ	130	55	185	60	SİVAS	117	58	175
26	ERZİNCAN	45	42	87	61	Ş.URFA	120	42	162
27	ERZURUM	138	74	212	62	TEKİRDAĞ	232	185	417
28	ESKİŞEHİR	332	259	591	63	TOKAT	101	62	163
29	GAZİANTEP	572	259	831	64	TRABZON	293	154	447
30	GİRESUN	102	61	163	65	UŞAK	96	105	201
31	GÜMÜŞHANE	38	17	55	66	VAN	93	40	133
32	HATAY	535	232	767	67	YALOVA	82	46	128
33	ISPARTA	121	69	190	68	YOZGAT	90	52	142
34	İÇEL	922	395	1.317	69	ZONGULDAK	172	121	293
35	İSTANBUL	7.413	8.224	15.637		TOPLAM	27.064	22.473	49.536

Yeminli Mali Müşavir

	İLİ	YMM		İLİ	YMM
1	ADANA	89	5	ESKİŞEHİR	57
2	ANKARA	1.019	6	GAZİANTEP	39
3	ANTALYA	34	7	İSTANBUL	1.510
4	BURSA	115	8	İZMİR	320
				TOPLAM	3.183

EK II: TESMER Tarafından Yapılan Sınavlara İlişkin Özet Bilgiler**Staja Başlama Sınavı**

Öğrenim	2000			2001			Toplam		
	Giren	Başarılı Olanlar	Başarı Yüzdesi	Giren	Başarılı Olanlar	Başarı Yüzdesi	Giren	Başarılı Olanlar	Başarı Yüzdesi
Lise	1594	431	27	2113	541	26	3707	972	26
Önlisans	883	233	26	1171	324	28	2054	557	27
Lisans	3527	787	22	6999	1717	25	10526	2504	24

A-B Grubu Staj Ara Dönem ve C Grubu Staj Bitirme Değerlendirme Sınavlarına Girenleri Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Toplam
1991	16	1	0	17
1992	176	89	299	564
1993	361	288	826	1475
1994	674	526	779	1979
1995	847	787	1065	2699
1996	1420	1512	1246	4178
1997	2768	2685	1588	7041
1998	1762	2077	1123	4962
1999	2263	2997	2187	7447
2000	2053	3874	2377	8304
2001	2854	4210	2856	9920
Toplam	15194	19046	14346	48586

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleki Yeterlik Sınavları

Yıllar	Sınava Giren Aday	Başarılı Aday	Başarı Yüzdesi
1991	154	38	25
1992	329	76	23
1993	2864	573	20
1994	3080	704	23
1995	4165	592	14
1996	5219	933	18
1997	5945	1788	30
1998	2401	1174	49
1999	738	327	44
2000	492	23	47
Toplam	25396	6440	25

Yeminli Mali Müşavirlik Mesleki Yeterlik Sınavları

Yıllar	Sınava Giren Aday	Başarılı Aday	Başarı Yüzdesi
1991	5	1	20
1992	11	4	36
1993	172	51	30
1994	317	53	17
1995	472	40	8
1996	502	43	9
1997	545	153	28
1998	218	110	50
2000	38	14	37
Toplam	2280	469	21

EK III: Sınav Konuları

Sınavlar, meslek mensubunun teorik ve uygulama bilgisini ölçmek üzere meslek unvanları itibarıyla aşağıda belirtilen konulardan ayrı ayrı yapılır.

- a) Yeminli Mali Müşavirlik sınav konuları
 1. İleri Düzeyde Finansal Muhasebe
 2. Finansal Yönetim
 3. Yönetim Muhasebesi
 4. Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku
 5. Revizyon
 6. Vergi Tekniği
 7. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
 8. Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler
 9. Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı
 10. Sermaye Piyasası Mevzuatı
- b) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınav konuları
 1. Finansal Muhasebe
 2. Finansal Tablolar ve Analizi
 3. Maliyet Muhasebesi
 4. Muhasebe Denetimi
 5. Vergi Mevzuatı ve Uygulaması
 6. Hukuk
 7. Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku
- c) Staja Başlama Değerlendirme sınav konuları
 1. Serbest Muhasebeci (ticaret ve maliye meslek liseleri mezunları)
 - A. Genel Yetenek Testi: Türkçe, Matematik
 - B. Genel Kültür Testi: Atatürk İlkeleri v İnkılap Tarihi, Maliye, Muhasebe, Hukuk, Ekonomi ile ilgili temel kavram ve ilkeler
 2. Serbest Muhasebeci (önlisans mezunları)
 - A. Muhasebe: Temel Kavram ve İlkeler, Hesaplar, Mali Tablolar, Beyannameler, Maliyet Muhasebesi, Şirketler Muhasebesi
 - B. Hukuk: Meslek Hukuku, Sosyal Güvenlik Hukuku, Vergi Hukuku
 3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (lisans ve yüksek lisans mezunları)
 - A. Muhasebe: Temel Kavram ve İlkeler, Hesaplar, Muhasebe Standartları, Maliyet Muhasebesi, Şirketler Muhasebesi
 - B. Hukuk: Meslek Hukuku, Sosyal Güvenlik Hukuku, Vergi Hukuku
 - C. Örgütlerde Mali Denetim: Denetim Standartları, Planlanması, Teknikleri, Raporlama, Sermaye Piyasası Hukuku
 - D. İşletmelerde Mali Analiz: Mali Analiz Teknikleri, Karlılık ve Kredi Analizleri, Oran Analizi.

NOTLAR ve REFERANSLAR

- ⁱ Bayazıtılı, Ercan ve Orhan Çelik, “Mesleki Yeterlilik Sınavları Açısından Türkiye’deki Üniversitelerin Etkinliği”, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, İstanbul, 10-12 Ekim 2002.
- ⁱⁱ Belirtilen muhasebe örgütleri şunlardır: Institute of Chartered Accountants in England and Wales [ICAEW, İngiltere], Ordre des Experts-Comptables [OEC, Fransa], Institut der Wirtschaftsprüfer [IDW, Almanya], Institute of Chartered Accountants in Ireland [ICAI, İrlanda], Consiglio Nazionale de Dottori Commercialisti [CNDC, İtalya], Koninklijk Nederlands Instituut van Registraccountants [NIVRA, Hollanda], Institute of Chartered Accountants of Scotland [ICAS, İskoçya].
- ⁱⁱⁱ “European Institutes Make Progress on Global Accountancy Qualification”, <http://www.icaei.ie/Press-releases/2002/pr220202.htm>, 30 Mart 2003.
- ^{iv} Bu konuda ayrıntılı bilgi için <http://www.turmob.org.tr/ab/gats.htm> ile <http://www.hazine.gov.tr/gats/gatsaciklama3.htm> sitelerinden yararlanılabilir.
- ^v Sürdürülen müzakerelere ilişkin gelişmeler ile bu konuda TÜRMOB’un görüşleri <http://www.turmob.org.tr> adresinden izlenebilir.
- ^{vi} Türkiye, aşağıda ifade edilen hizmet sektörlerinde taahhütte bulunmuştur:
1. Mesleki Hizmetler (Uzmanlık gerektiren hizmetler, Bilgisayar ve ilgili hizmetler, Diğer Mesleki hizmetler)
 2. Haberleşme Hizmetleri (Posta hizmetleri, Kurye hizmetleri, Telekomünikasyon hizmetleri)
 3. Müteahhitlik ve İlgili Mühendislik-Mimarlık Hizmetleri
 4. Eğitim Hizmetleri (İlk, orta ve diğer öğretim hizmetleri, Yüksek öğretim hizmetleri)
 5. Çevre Hizmetleri (Kanalizasyon hizmetleri, Çöplerin toplanması hizmetleri, Sağlık-çevre ve benzeri hizmetler)
 6. Mali Hizmetler (Sigortacılık ve sigortacılık ile ilgili hizmetler, Bankacılık ve diğer mali hizmetler)
 7. Sağlık ile İlgili ve sosyal Hizmetler (Hastane hizmetleri)
 8. Turizm ve Seyahat Hizmetleri (Oteller ve lokantalar, Seyahat acentaları ve tur operatörü hizmetleri)
 9. Ulaştırma Hizmetleri (Deniz taşımacılığı hizmetleri, Hava taşımacılığı hizmetleri, Demiryolu taşımacılığı hizmetleri, Kara taşımacılığı hizmetleri)
- ^{vii} Çavdar, Tomris, “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Meslek Standartlarına Dayalı Belgelendirme Sistemi ve İşgücünün (Emeğin) Serbest Dolaşımı”, <http://www.ankara.edu.tr/recenter/ataum>, 2 Nisan 2003.
- ^{viii} IFAC, **IFAC Handbook 1999: Technical Pronouncements**, International Federation of Accountants [IFAC], New York, 1999.
- ^{ix} Ağami, Abdel M. ve Karen T. Cascini, “Professional Accountancy Qualifications: Is International Reciprocity Possible?”, <http://www.bham.ac.uk/EEA/eea96/abstracts/277.htm>, 30 Mart 2003.
- ^x Rosen, Robert, **International Securities Regulation**, Oceana Publications, New York, 1986.
- ^{xi} Tunalı, Elif, “Aracı Kuruluşlarda Çalışacak İhtisas Personelinde Aranacak Asgari Şartlar ile Sicil Esasları ve Türkiye’de Yapılması Önerilen Düzenlemelerle Oluşturulacak Standartların Değerlendirilmesi”, **Sermaye Piyasası Kurulu Aracılık Faaliyetleri Dairesi Yayınlanmamış Yeterlik Etüdü**, Ankara, Ekim 1999.
- ^{xii} Lisanslama sınav konuları ve içeriği şu şekildedir:
- a. *Sermaye Piyasası Faaliyetleri Temel Düzey Sınavı*: Genel Ekonomi, Sermaye Piyasası Mevzuatı, İlgili Mevzuat ve Etik Kurallar, Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçları, Hisse Senedi Piyasaları, Tahvil ve Bono Piyasaları, Diğer Teşkilatlanmış Piyasa ve Borsalar, İlgili Vergi Mevzuatı, Temel Finans Matematiği, Değerleme Yöntemleri, Muhasebe ve Mali Analiz, Takas ve Operasyon İşlemleri.
 - b. *Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Sınavı*: Genel Ekonomi ve Mali Sistem, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve İlgili Mevzuat, Ticaret Hukuku ve Borçlar Hukuku, Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçları, Ulusal ve Uluslararası Piyasalar, Finansal Yönetim, Analiz Yöntemleri, Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar, İlgili Vergi Mevzuatı.
 - c. *Türev Araçlar Sınavı*: Genel Ekonomi, Sermaye Piyasası Mevzuatı, İlgili Mevzuat ve Etik Kurallar, Menkul Kıymetler ve Diğer Sermaye Piyasası Araçları, Türev Araçlar, Vadeli İşlem ve Opsiyon

Piyasalarının İşleyişi, Türev Araçlarla Arbitraj ve Korunma, Muhasebe, Takas ve Operasyon İşlemleri, İlgili Vergi Mevzuatı.

- d. *Değerleme Uzmanlığı Sınavı*: Gayrimenkul Değerleme Esasları, Mesleki Mevzuatı ve Etik Kurallar, İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Temel Finans Matematiği, İlgili Vergi Mevzuatı.

^{xiii} Bayazıtlı, Ercan, **Staja Başlama Staj Değerlendirme ve Mesleki Yeterlik Sınavları (1991-2001): Analiz Yorum ve Öneriler**, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları: 44, Ankara, 2002.