



1 . SALON - PARALEL OTURUM X

Denetimde Eğitim, Etik ve Disiplin

Oturum Başkanı

Sami KAZICI / Ankara YMM Oda Başkanı

Musa PİŞKİN / TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi

Denetim Uzmanı Eğitimi

Yrd. Doç. Dr. Çağnur BALSARI - Araş. Gör. Fatih DALKILIÇ / Dokuz Eylül Üniversitesi

Denetimde Etik

Nazım HİKMET / Arkan & Ergin Uluslararası Denetim ve YMM A.Ş.

Denetim Mesleğinde Disiplin



DENETÇİ UZMANI EĞİTİMİ

Musa PİŞKİN / TÜRMOB Yönetim Kurulu Üyesi

DENETÇİ EĞİTİMİ

I) Genel

İş dünyasının küreselleşmesi, ülke içinde ve sınır ötesinde tutarlı ve yüksek kalitede finansal raporlamaya olan ihtiyacı önemli ölçüde artırmıştır. Bu gelişme, hem muhasebe hem de denetimi doğrudan etkilemektedir. Günümüzün küresel çalışma ortamında pek çok paydaş genel kabul görmüş uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile uyumlu olmayı beklemektedir. **Denetçilerin yeterliliği için uluslararası kabul görmüş kıstasların belirlenmesi**, muhasebe ve denetimde uluslararası olarak kabul edilmiş standartların gelişimine yardımcı olacaktır.

A) Denetçi Tanımı

8 Nolu uluslararası eğitim standardına göre denetçi, tarihsel finansal bilginin denetiminde önemli hükümlerde bulunma sorumluluğunu sahip olan veya sorumluluğu verilmiş olan bir muhasebe meslek mensubudur. Muhasebe meslek mensubu, bir IFAC üye kuruluşuna üye olan kişidir.

B) Denetim Nedir?

Denetim;

- Bir meslek mensubu veya genellikle meslek mensupları takımı tarafından gerçekleştirilen ve idari becerilerle yönetilen,
- Analitik beceriler, mesleki yargılama ve mesleki şüphecilik uygulamasını içeren,
- Uygun teknoloji yapılarını kullanan ve bir metodolojiye bağlı olan,
- Uluslararası Denetim Standartları (ISA), Uluslararası Kalite Güvence Standartları (ISAC), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) ve uygulamadaki diğer uluslararası, ulusal veya yerel eşdeğerleri gibi tüm uygun teknik standartlarına uyumlu olan ve
- Mesleki etik standartlara uyumlu olan yapılandırılmış bir süreçtir.

Denetim ayrıca;

- Dünya genelinde kuruluşlar ve topluluklar içinde hesap verebilme ve sorumlulukları geliştirme sistemlerinin tamamlayıcı bir parçasıdır.
- Tarihsel finansal bilgilerin denetimleri, kanun ve ilgili mevzuatın bir gereği olarak yapılabildiği gibi, borçlanmanın bir koşulu, sözleşmenin bir konusu olarak veya diğer sebepler için de gerekli kılınabilir. Bunu ek olarak kuruluşlar kendiliklerinden, gönüllü olarak finansal beyanların ve iddiaların doğruluğunu değerlendirme ve paydaşlarına kaynaklarının finansal yönetiminin güvenilir bir raporunu sunmak amacıyla denetim yaptırabilirler.

II) Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB) ve Uluslararası Eğitim Standartları

TÜRMOB'un da üyesi olduğu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) misyonu “**kamu çıkarına hizmet etmek, yüksek kaliteli mesleki standartlara uyumun tesis ve teşviki yoluyla dünya çapında muhasebecilik mesleği güçlendirmek ve güçlü uluslar arası ekonomilerin gelişmesine katkı yapmaktır.**”

IFAC bünyesinde oluşturulan Eğitim Komitesi;

- Ruhsat alma öncesi eğitim,
- Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitilmesi,
- Sürekli mesleki gelişim ve muhasebe mesleği üyelerinin gelişimi ile
- Denetçinin yeterlilik koşulları ve eğitimi,

konularında; standartlar, yönetmelikler, tartışma raporları ve diğer bilgilendirme belgeleri geliştirmek için kurulmuş, IFAC Kurullarının önde gelen komitelerinden biridir. (TÜRMOB da IFAC Eğitim Komitesinde bir dönem görev almıştır.)

IFAC üyesi kuruluşlar, IFAC'ın eğitim standartlarına uygun bir eğitim sürecini taahhüt etmekte ve eğitim mevzuatını buna uyumlu olarak düzenlemektedirler.

IFAC Eğitim Komitesi, Muhasebe Meslek Mensuplarının mesleki eğitim ve gelişimi için bugüne değin önemli çalışmalar yürütmüştür.

A) Öncelikle, **Uluslararası Eğitim Tebliğlerinin çerçevesine ilişkin bir metin** üretmiştir. Bu çalışmada;

- Komitenin hedefleri ve görev tanımları, misyon ve stratejiler,
- Tebliğlerin nitelik ve kapsamı,
- Danışma süreci,
- Karar nisabı ve oylama,
- Geliştirilen kavram ve terimlerin anlam ve içerikleri belirlenmiştir.

B) IFAC Eğitim Komitesinde yapılan ikinci önemli çalışma, “**Uluslararası Eğitim Standartları'na Giriş**” başlıklı belgenin üretilmesidir. Bu belge, Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Eğitim Standartlarının (UES) gelişimi için altyapı bilgisi sağlamakta, standartlar içindeki sorunların kapsamını tanımlamakta IFAC üye kuruluşlarının eğitim programları içinde standartların kabul edilmesi ve uygulanması yollarını ele almaktadır.

- **Uluslararası Eğitim Standartları (UES)**, muhasebe meslek mensuplarının eğitim ve gelişiminde genel olarak kabul edilen “iyi uygulama” standartlarını tanımlamaktadır.

- UES, yasal olarak üye kuruluşların yasal düzenlemelerinin üzerinde hüküm ifade etmez ancak, uluslararası düzeyde genel kabul görmüş “iyi uygulama” sonuçları esas alınarak oluşturulan standartların bu yasal düzenlemeleri etkilemesi beklenir.

C)- Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB), yukarıda da ifade edildiği gibi, Uluslararası Eğitim Standartlarını oluşturup yayınlamakla, Muhasebe Meslek Mensupları için eğitim, staj sürekli meslek gelişim de dahil olmak üzere ruhsatlı muhasebecilerin ve denetçilerin asgari öğrenme şartları için kriterler oluşturarak muhasebe mesleğini geliştirmeyi amaçlamıştır.

Bu amaçla Kurul;

- UES 1 ile Muhasebe Mesleği Eğitimi Programına Giriş Şartlarını,
(Yürürlük Tarihi 1 Ocak 2005)
- UES 2 ile Mesleki Eğitim Programlarının İçeriğini,
(Yürürlük Tarihi 1 Ocak 2005)
- UES 3 ile Mesleki Beceriler konusunu,
(Yürürlük Tarihi 1 Ocak 2005)
- UES 4 ile Mesleki Değerler, Etik Kurallar ve Davranışları,
(Yürürlük Tarihi 1 Ocak 2005)
- UES 5 ile Staj Şartlarını
(Yürürlük Tarihi 1 Ocak 2005)
- UES 6 ile Mesleki Yeteneklerin ve Yeterliliğin Değerlendirilmesini,
(Yürürlük Tarihi 1 Ocak 2005)
- UES 7 ile Sürekli Mesleki Gelişimi,
(Yürürlük Tarihi 1 Ocak 2006)
- UES 8 ile Denetçiler İçin Yeterlilik Şartlarını
(Yürürlük Tarihi 1 Temmuz 2008)

standardize etmeyi amaçlamıştır.

D) Denetçiler İçin Yeterlilik Şartları – 8 No.lu Uluslararası Eğitim Standardı

8 nolu Uluslararası Eğitim Standardına göre ülkelerin meslek otoriteleri, (üye kuruluşlar) bir bireyin denetçi rolünü üstlenmeden önce;

- bir meslek mensubu olarak ruhsatlandırılmış olmasını,
 - bir lisans derecesi veya dengine sahip olmasını,
 - ve standartta yer alan diğer şartları taşımalarını
- aramak zorundadır.

Da) Bilgi İçeriği:

Denetçiler için eğitim ve gelişim programı içinde yer alan bilgi içeriği aşağıdaki konuları içermelidir:

- a) İleri düzeyde tarihi finansal bilginin denetimi,
- b) İleri düzeyde finansal muhasebe ve raporlama,
- c) Bilgi teknolojisi.

a) İleri düzeyde tarihi finansal bilginin denetiminin bilgi içeriği ileri bir düzeyde aşağıdaki konuları içermelidir.

aa) İlgili güncel konuları ve gelişmeleri içeren en iyi tarihi finansal bilgi denetimi uygulamaları,

ab) Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Uluslararası Denetim Uygulamaları Beyanları (IAPS); ve/veya

ac) Diğer uygulanan standartlar veya yasalar (Ülkemiz bakımından SPK, BDDK ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri)

Ayrıca, denetçiler için;

- Uluslararası Kalite Kontrolü Standartları (ISQC),
- Uluslararası Gözden Geçirme Sözleşmeleri Standartları (ISRE),
- Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları (ISAE),
- Uluslararası ilgili Hizmetler Standartları (ISRS) veya
- Bunların yerel denkliklerinin bilgisi de gerekli kılınabilir.

b) İleri düzeyde Finansal muhasebe ve raporlamanın bilgi içeriğinin konusu ileri bir düzeyde aşağıdakileri içermelidir.

ba) İlgili güncel konuları ve gelişmeleri içeren finansal muhasebe ve raporlama süreçleri ve uygulamaları ile,

bb) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve/veya

bc) Diğer uygulama ve standartlar

ayrıca, kamu sektörüne ilişkin bir denetim sözkonusu ise ve de kamu sektörüne özgü standartlara uygun olarak finansal raporlar hazırlaması gerekli kılınırsa, eğitimin bilgi içeriği, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını (IP-SAS), Uluslararası Kamu Sektörü Yönergelerini ve bunların uygulamada olan diğer uluslararası, ulusal ve/veya yerel eşdeğerini de kapsayacaktır.

c) Bilgi teknolojisi konusunun bilgi içeriği aşağıdakileri kapsamalıdır.

ca) İlgili güncel konuları ve gelişmeleri içeren finansal muhasebe ve raporlamaya yönelik bilgi teknolojisi sistemleri ile,

cb) Tarihi finansal bilginin denetimine uygun olarak muhasebe ve raporlama sis-

temlerinde kontrollerin değerlemesine ve risklerin değerlendirilmesine yönelik çerçeve.

Db) Mesleki Beceriler

8 Nolu Uluslararası Eğitim Standardında Denetçiler için “**Mesleki Bilgi**” eğitiminin yanı sıra “**Mesleki Beceriler**” konusunda verilecek eğitim ve gelişim programlarının aşağıdaki içerikte olması öngörülmektedir.

a) Bir denetim ortamında aşağıdaki mesleki becerileri uygulamak,

i. Problemlerin belirlenmesi ve çözülmesi,

ii. Uygun teknik araştırma yapılmasının üstlenilmesi,

iii. Etkili bir şekilde takım halinde çalışabilme,

iv. Kanıt toplama ve değerlendirme,

v. Resmi, gayriresmi, yazılı veya sözlü olarak fikirlerin etkili şekilde sunulması, tartışılması ve savunulması,

b) Denetim ortamında ileri bir düzeyde aşağıdaki mesleki becerileri geliştirmek,

i. İlgili denetim standartlarını ve klavuzunu uygulamak,

ii. İlgili finansal raporlama standartlarının uygulanmasını değerlendirmek,

iii. Araştırma, soyut mantıksal düşünce ve eleştirel analiz kapasitesini göstermek,

iv. Mesleki şüphecilik göstermek,

v. Mesleki yargı uygulamak,

vi. İhtilaflara direnmek ve çözmek,

Esasen 3 nolu UES Mesleki Beceriler konusunu düzenlemektedir. UES 8 bağlamında ileri düzey tanımlanmaktadır.

Dc) Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar

UES 8’e göre, meslek mensuplarının, denetçi rolünü üstlenmeden önce bir denetim ortamına sahip olunması gereken mesleki değerlere, etik kurallara uygun davranma ve tutum alma değerleri konusunda yeterince eğitim almış ve bilinçlenmiş olması gerekir. Buna göre, IFAC üyesi kuruluşlar, mesleki değer hükümlerinin uygulanması, hem toplum, hem de meslek yararına etik şekilde davranılması konusunda gerekli eğitim programlarını tasarlamak ve uygulamak zorundadırlar.

Tüm muhasebe meslek mensupları gibi denetçilerin de mesleki kariyerleri boyunca UES 8’de ana hatlarıyla belirtilen mesleki değerlere, etik kurallara uygun hareket etmeleri beklenmektedir.

IFAC’ın Muhasebe Meslek Mensupları için Etik kuralları, esas itibariyle şu temel ilkeleri belirlemektedir;

a) Dürüstlük

- b) Tarafsızlık
- c) Mesleki yeterlilik ve özen
- d) Gizlilik
- e) Mesleki davranış

Bunlara ek olarak IFAC Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kuralları tüm denetçiler için geçerli kurallardır. TÜRMOB, 17 nci Genel Kurulunda bu kuralları benimsemiş ve Etik Standartlar Yönetmeliğini onaylatmıştır.

Dç) Staj

UES 8'e göre, Muhasebe Meslek Mensuplarının denetçi rolünü üstlenmeden önce ilgili staj dönemini tamamlamaları gerekir. Standartta göre, bu dönem, onların gerekli mesleki bilgi, mesleki beceriler ile mesleki değerler, etik ve davranış biçimlerini elde ettiklerini göstermelerine fırsat verecek kadar uzun ve yoğun olmalıdır. Staj döneminin önemli bir kısmı tarihi finansal bilginin denetimi alanında olmalıdır.

UES 8'e göre, **bir denetçi için uygun staj dönemi normal olarak üç yıldan az olmamalıdır.** Bu sürenin en az iki yılı bir denetçinin rehberliğinde tarihi finansal bilginin denetimi alanında normal olarak kullanılmalıdır.

Dd) Sürekli Mesleki Gelişim

UES 7, Sürekli Mesleki Gelişim (SMG); Yaşam Boyu Öğrenme ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Gelişimi Programı denetçileri de içeren tüm muhasebe meslek mensupları için SMG şartlarını belirler.

UES 7'ye göre, Sürekli Mesleki Gelişim, muhasebe ve denetim meslek mensuplarının yeterliliklerini geliştiren ve muhafaza eden ve böylece onların mesleki ortamlarında yetkin bir şekilde görev yapmalarına imkan veren, öğrenme faaliyetleri demektir.

Bu standart, IFAC üyesi kuruluşların aşağıda belirtilen hususların yerine getirmelerini öngörür:

- 1-Muhasebe meslek mensupları arasında hayat boyu öğrenme sürecini benimsemesini teşvik etmek,
- 2-Üyelerinin, sürekli mesleki gelişim fırsat ve kaynaklarına erişimlerini kolaylaştırmak,
- 3- Muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerinin sürekli olarak geliştirilmesi ve muhafazası süreçlerini takip etmek ve gerekli yaptırımların uygulanmasını temin etmektir.

Bu standart, müşterilerine, işverenine ve diğer paydaşlara yüksek kaliteli hizmet sağlamak için gerekli mesleki yeterliliği geliştirmek ve muhafaza etmek hususunda, **birey olarak muhasebe meslek mensubunun kendisinin sorumlu olduğu ilkesi üzerine inşa edilmiştir.**

Sürekli Mesleki Eğitim (Gelişim) programlarında, standarda göre, 3 yaklaşım uygulanabilir.

- Girdi Esaslı Yaklaşım

Girdi esaslı bir yaklaşım uygulamakta olan üye kurumlar, muhasebe mensuplarından aşağıda belirtilen hususları yerine getirmelerini talep etmelidirler.

- Her üç yıllık dönemde, 60 saati veya eşdeğer miktarda öğrenme ünitesi doğrulanabilir olmak üzere en az 120 saat veya eşdeğer öğrenme ünitesine eşit geçerli bir mesleki gelişim faaliyetini tamamlamak,
- Her yıl en az 20 saat veya eşdeğer öğrenme ünitesini tamamlamak ve
- Yukarıda belirtilen gerekleri sağlamak üzere katılınılan öğrenme faaliyetlerini kaydetmek ve ölçmek.

- Çıktı Esaslı Yaklaşım

Çıktı esaslı bir yaklaşım uygulamakta olan üye kurumlar, muhasebe meslek mensuplarından aşağıda belirtilen hususları yerine getiren kanıtları periyodik olarak ibraz etmek yolu ile, geçerli yetkinliği geliştirmekte ve muhafaza etmekte olduklarını göstermelerini talep etmelidirler.

- Nesnel bir şekilde ve yetkili bir makam tarafından doğrulanmış olması ve
- Geçerli bir yetkinlik değerlendirme yöntemi ile ölçülmüş olması,

Çıktı esaslı sistemlerde, yetkinliğin doğrulanması süreci, yetkinliğin geliştirilmiş veya muhafaza edilmekte olduğu hususunun nesnel bir şekilde değerlendirilmesinden ibarettir. Bu doğrulamanın, yetkinliği geliştirmiş ve muhafaza edilmiş olduğunu geçerli bir yöntem veya teknik kullanarak teyit edebilme pozisyonunda olan, yetkili bir başkan tarafından sağlanması gerekir. Yapılan değerlendirmenin başarılı sonuç veya edinilen yetkinliği net bir şekilde tanımlaması gerekir. Söz konusu yetkinlik, belli bir öğrenme faaliyetinin sonucu veya çok sayıda öğrenme faaliyeti içeren kapsamlı bir mesleki gelişim programının sonucu olabilir veya belli performans sonuçlarının başarılanması şeklinde olabilir. (Örneğin, çalışma ortamından kaynaklanan) veya diğer araçlarla kanıtlanmış olabilir. (Örneğin, periyodik mesleki yenileme sınavları)

- Karma Yaklaşım

Standarda göre, girdi-esaslı ve çıktı-esaslı yaklaşımların bir karışımını uygulamakta olan üye kurumlar, girdi-esaslı ve çıktı-esaslı sistemlere dair bu standartta belirtilen ilkeleri uygun şekilde takip etmelidirler.

Karma yaklaşım benimseyen üye kurumlar, bazı sektör veya üye grupları için girdi-esaslı yaklaşımı benimserken, diğerleri için çıktı-esaslı yaklaşımı benimseyebilirler.

- İzleme

Standartlara göre, üye kuruluşlar, muhasebe meslek mensuplarının SMG koşullarını sağlayıp sağlamadıkları hususunu izlemek üzere sistematik bir süreç kurmalı ve gerekli raporun verilmemesi hali veya yetkinliğin geliştirilmesi ve muhafazasında başarısızlık dahil olmak üzere, bu koşulların sağlanamaması halinde, uygulanacak uygun yaptırımlar tesis etmelidir.

Üye kuruluşlar, izleme konusunda uygulayacakları yaklaşımı tasarlarken kendi üyeleri arasında hangi grupların kamuya karşı en büyük sorumluluk altında olduğunu veya kamu açısından en büyük riski temsil ettiğini değerlendirerek, yüksek riskli alanlarda faaliyette bulunan üyeleri için daha titiz izleme süreçleri uygulayabilirler.

Bir izleme süreci çerçevesinde, muhasebe meslek mensuplarından aşağıdaki hususları periyodik olarak yerine getirmeleri talep edilebilir:

- Yetkin bir şekilde görev icrası için gerekli bilgi ve beceriyi muhafaza etmek konusundaki etik yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğine dair bir beyanname sunmaları.
- Üye kurum tarafından belirlenmiş olan spesifik SMG yükümlülüklerine uyumları hakkında bir beyanname sunmaları ve/veya
- Öğrenme faaliyetlerine veya geliştirilen ve muhafaza edilen yetkinliklerin doğrulanmasına dair kanıt sunmaları

Diğer izleme süreçleri aşağıda belirtilen hususları içerebilir.

- SMG yükümlülüklerine uyum bakımından durum tespiti için, örnekleme yolu ile seçilecek muhasebe meslek mensuplarının denetlenmesi,
- Serbest hizmet denetim programlarında öğrenme planları ve SMG belgelerinin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi işleminin de kapsanması ve/veya
- Serbest hizmet sağlayan kurumların, kendi kalite güvence sistemlerinde SMG programları ve etkili izleme sistemlerine yer vermeleri ve SMG faaliyetlerini de zaman kayıt sistemleri yoluyla takip etmeleri yükümlülüğünün getirilmesi.

- Yaptırım

Standart, üye kuruluşların kendi ülke yasal düzenlemeleri çerçevesinde ceza mahiyetinde bazı yaptırımlar belirlemelerini tavsiye etmektedir. Buna göre, sürekli mesleki gelişim yükümlülüğüne uymayan meslek mensuplarına;

- disiplin cezaları,
 - isimlerinin yayınlanması
- müeyyideleri uygulanabilir.

Bu konuda izleme ve yaptırım sürecine nezaret etmek üzere Odalar bünyesinde bir kurul veya komite oluşturulabilir.

De) Değerlendirme

Standarda göre, denetçi rolü üstlenmeden önce bireyin meslek yeteneği ve yeterliliği değerlendirilmelidir.

Değerlendirme, denetçilerin işini ehil bir biçimde gerçekleştirilmesi için gerekli kılınan mesleki bilgi, mesleki beceriler, mesleki değerler ile etik değerler ve tutumların gösterilmesine imkan vermek amacıyla yeterince kapsamlı olmalıdır.

Df) Sorumlu Ortak Denetçiler İçin Yeterlilik Şartları

Standart, sözleşme ortağı olarak tanımladığı Sorumlu Ortak Denetçiler için ek mesleki bilgi, mesleki beceriler ile mesleki değer, etik değer ve tutumların geliştirilmesini öngörmektedir.

Dg) Özel Çevreler ve İş Kollarında Denetçiler İçin Gerekli Kılınan Yeterlilik

Standarda göre, muhasebe meslek mensupları, denetçilerde aranan yetenekleri kavradıklarında ve yeterliliği gösterdiklerinde, özel bir işkolu (bankacılık, finans ve sigortacılık gibi) veya çevrenin (sınır ötesi denetimler gibi) tarihi finansal bilgisinin denetiminde önemli kararlar alma sorumluluğu üstlenmeden önce daha fazla eğitime gelişime ihtiyaç duyabileceklerini öngörmektedir.

Dh) Sınır Ötesi Denetimler

Sınır ötesi denetimler, kuruluşun kendi ülkesinin dışındaki önemli borçlanma, yatırım ve düzenleyici kararların amaçlarına dayanmakta veya dayanabilmektedir.

Standarda göre, sınır ötesi denetimlere katılan denetçiler için eğitim ve gelişim programlarının bilgi içeriği sınır ötesi denetimin yürütüldüğü ülkeler için aşağıdaki alanları kapsamalıdır.

- a) Uygulanan finansal raporlama ve denetim standartları,
- b) Uygulanan kurumsal yönetim gereklilikleri,
- c) Uygulanan ulusal düzenleyici çerçeveler (mevzuat)
- d) Konuyla ilgili diğer hususlar.

III) 17 MAYIS 2006 TARİHLİ AVRUPA PARLAMENTOSU VE KONSEYİ'NİN 2006/43/EC SAYILI DİREKTİFİ

09.06.2006 tarihli Avrupa Birliği Resmi Gazetesi'nde yayımlanarak yürürlüğe giren 2006/43/EC sayılı direktif, yıllık hesapların ve konsolide hesapların yasal denetimi konusunu ayrıntılı olarak düzenlemektedir. Direktifin;

- 6 ncı maddesi, Eğitime İlişkin koşulları,
- 7 nci maddesi, Mesleki Yeterlilik Sınavını,
- 8 inci maddesi, teorik bilgi sınav konularını,
- 9 uncu maddesi, muafiyetleri,

10 uncu maddesi, pratik eğitimi,
11 inci maddesi, Uzun vadeli pratik eğitimle kazanılan yetkinliği,
12 nci maddesi, pratik eğitim ve teorik öğrenimin birleşmesi konusunu,
13 üncü maddesi sürekli eğitimi düzenlemektedir.

Direktife göre, 29 Haziran 2008 tarihinden önce, üye ülkeler, bu direktife uygunluk sağlamak üzere gerekli olan hükümleri, yürürlüğe koyacak ve yayınlacaklardır.

AB'nin sözkonusu direktifinde yer alan denetçilerin eğitimi ve yeterliliği ve ilgili hususların IFAC'ın Standartlarıyla çok büyük ölçüde uyumlu olduğu görülmektedir.

IV) DENETÇİ EĞİTİMİ KONUSUNDA SPK MEVZUATINDA YER ALAN DÜZENLEMELER

Sermaye Piyasası'nda Bağımsız Denetim Standartları Hakkında (Seri X No:22) Tebliğin "**Bağımsız Denetçilerin Nitelikleri**" başlıklı ikinci bölümünde; Bağımsız denetim kuruluşlarının;

- denetçilerinde mesleki yeterliliği aramak ve sağlamak zorunda olduğu,
- denetçi yardımcılarının işe alınmalarında, mesleki eğitime yeterli bir temel oluşturacak lisans düzeyinde eğitim gördüklerini araştırmak, istihdam ettikleri denetçi yardımcılara gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandıracak tedbirleri almak zorunda olduğu,
- istihdam ettikleri bağımsız denetçilerin mesleki gelişmelerini sürekli olarak sağlayacak tedbirleri almakla yükümlü olduğu,
- **bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi yardımcılarının yetişmesinde kendi gayret ve çalışmalarının esas olduğu, bu amaçla, her düzeydeki bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi yardımcısının mesleki yeterliliğin bir gereği olarak bağımsız denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemek zorunda olduğu,**
- bağımsız denetim kuruluşlarının mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını staja tabi tutacakları, en az fiilen 2 yıl süren bu staj döneminde denetçi yardımcılarının 4 ay süre ile muhasebe ve bağımsız denetim teori, standart ve teknikleri ile sair ilgili mevzuat eğitimine tabu tutularak değerlendirilmesinin bağımsız denetim kuruluşunca veya ilgili meslek kuruluşunca yapılacağı
- Hizmet içi eğitim ve refakat çalışmalarının sorumlu ortak beş denetçinin gözetim ve sorumluluğu altında planlı olarak yürütülmesinin zorunlu olduğu belirtilmektedir.

V) DENETÇİ EĞİTİMİ KONUSUNDA BDDK MEVZUATINDA YER ALAN HÜKÜMLER

“Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirilecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik”in “Kalite Güvence Sistemi” başlıklı 13 üncü maddesinde, istihdam edilecek bağımsız denetçilerin mesleki sorumluluklarını, yerine getirebilecek niteliklere ve yeterli mesleki bilgi ve eğitime sahip olmalarının ve 3568 sayılı kanuna göre belirlenen sürekli mesleki eğitim de dahil olmak üzere düzenli ve sürekli olarak hizmet içi eğitime tabi tutulmalarının zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır.

VI) DENETÇİ EĞİTİMİ KONUSUNDA 3568 SAYILI MESLEK YASASI VE İLGİLİ MEVZUATTA YER ALAN HÜKÜMLER VE UYGULAMA

Meslek mensuplarının eğitimi konusu, 3568 sayılı kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde Birlik ve Odalara verilmiş bir görevdir. “..... üyelerin bilgi, görgü ve deneyimlerini artırmak için kurslar, seminerler düzenlemek, eğitim faaliyetinde bulunmak” Oda yönetim kurullarının görevlerinden birini oluşturmaktadır.

Konuyla ilgili mevzuat düzenlemeleri aşağıda belirtilmiştir:

- 1) SMMM ve YMM Odaları Yönetmelikleri,
- 2) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği,
- 3) Temel Eğitim ve Staj Merkezi Kuruluş, Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönerge,
- 4) TÜRMOB Sürekli Mesleki Eğitim Yönergesi,
- 5) SMMM Sınav Yönetmeliğinin 9 uncu maddesinde değişiklik yapılmasına ilişkin yönetmelik.

A) TESMER MEVZUATI VE UYGULAMASI

Temel Eğitim ve Staj Merkezi'nin kuruluş, çalışma usul ve esaslarını düzenleyen yönerge hükümlerine göre TESMER;

-aday meslek mensupları için temel eğitim programları hazırlamak,

-aday meslek mensuplarının staj süreçlerini izlemek, denetlemek, staj değerlendirmeleri yapmak,

-meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerini günün koşullarına ulaştırarak devam ettirmek ve geliştirmek için çeşitli eğitim programları düzenlemek,

ile görevlidir.

TESMER, bu görevi geliştirdiği bilgi teknoloji ağırlık projelerle hayata geçirmiştir. “E-USE Projesi” olarak adlandırılan projenin açılımı “elektronik uzaktan sürekli eğitim”dir.

Meslek mensuplarının ve meslek mensubu adayların, ülke genelinde illerde ve ilçelerde yaşıyor olması, eğitim düzeylerinin (lise, ön lisans, lisans) farklı olması, çalışma alanlarını ilgilendiren konularda sürekli değişikliklerin olması yaygın ve sürekli bir eğitimi zorunlu kılmaktadır.

Uzaktan eğitimin sağladığı en önemli avantaj, eğitimin zamandan ve mekandan bağımsız yapılabilmesidir. Böylece eğitmenlerle öğrencilerin aynı zamanda ve aynı mekanda olmaları gereği ortadan kalkmaktadır. Öğrenciler ders içeriklerini; kendileri için uygun zamanda ve uygun yerde diledikleri kadar tekrar edebilme olanağına sahip olmaktadır.

TÜRMOB-TESMER, meslek mensuplarının mesleki eğitiminin yaşam boyunca sürmesi gerektiğine inanmaktadır. Sürekli eğitimin, uzaktan eğitim şeklinde olması, meslek mensuplarımızın ve aday meslek mensupların sürekli eğitimi için uygun görünmektedir.

TESMER bugün itibariyle E-USE Projesi kapsamında;

- Staja Başlama Sınavlarına Hazırlık İnteraktif Eğitim Seti,
- Stajyerlerin Zorunlu Eğitimi İnteraktif Eğitim Seti ve
- SMMM Mesleki Sınavlarına Hazırlık İnteraktif Eğitim Seti

hazırlamıştır. Uygulama başarıyla sürmektedir.

TESMER'in amacı, meslek mensuplarının için hazırlanacak İnteraktif Eğitim Setleriyle onların sürekli mesleki eğitim ihtiyaçlarını karşılamaktır.

TESMER tarafından düzenlenen diğer eğitim faaliyetlerini başlıklar itibariyle aşağıdaki gibidir.

- Stajyer toplantıları,
- Sınava Hazırlık Eğitimleri,
- Oda eğitim elemanlarının eğitimi çalışmaları,
- Yerel olarak meslek mensuplarına yönelik eğitim çalışmaları,
- Yasal değişikliklere bağlı olarak düzenlenen eğitim çalışmaları.

B) TÜRMOB SÜREKLİ MESLEKİ EĞİTİM YÖNERGESİ

TÜRMOB'un 10 Ekim 1999 tarihinde yapılan 10 uncu Olağan Genel Kurulu'nda kabul edilen "**Sürekli Mesleki Eğitim**" yönergesine göre;

SM, SMMM ve YMM unvanlarıyla aktif olarak mesleki faaliyette bulunan her meslek mensubu **yılda asgari 30 saat yada her üç yılda asgari 90 saatlik bir mesleki eğitime katılması gereklidir.**

- Odalar, eğitim etkinliklerine katılan meslek mensupları (aday bir dahil) için bir "eğitim sicili" oluştururlar.
- Yıllık eğitim planlarına göre Odalarca veya TESMER'ce düzenlenen; kurs, seminer, panel, sempozyum, konferans, inceleme ve araştırma gibi eğitim etkin-

liklerine katılan meslek mensuplarının (adaylar dahil) eğitim konusunu ve saatini gösterir bir “**eğitim sertifikası**” verilir.

- Üniversiteler ve TÜRMOB’un üyesi olduğu Uluslararası Muhasebe Kuruluşları, İlgili Kurum ve Kuruluşlar tarafından düzenlenen kongre, sempozyum vb. eğitim etkinliklerine katılan meslek mensuplarının, sözkonusu etkinliklere katıldıklarını bu kuruluşlarca düzenlenecek eğitim konusunu ve saatini gösterir belgeler ile kanıtlamaları zorunludur.

- Sınavlara girecek meslek mensupları ve aday meslek mensuplarının katıldıkları eğitim etkinlikleri için “eğitim notu” verilir.

- Sürekli Mesleki Eğitim programlarına katılan meslek mensupları Odalarca ve TESMER’ce çıkarılacak “Eğitim Bülteni” veya diğer iletişim araçları vasıtasıyla duyurulur.

Görülüyor ki, Sürekli Mesleki Eğitim konusunda ülkemiz mevzuatında önemli düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemelerin, IFAC’ın 7 ve 7 No.lu Uluslararası Eğitim Standartları ve AB Direktifleri kapsamında geliştirilerek yaşama geçirilmesi bir zorunluluk haline gelmektedir.

VII) SONUÇ

Sonuç olarak, denetlenmiş mali tabloların kalitesini artırmak ve kamu güvenini yükseltmek için muhasebe ve denetim mesleğinin kapasitesini artırmaya güçlü bir ihtiyaç bulunmaktadır.

Özellikle, Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın yasallaşması ile ülkemizde “**muhasebe**” ve “**denetim**” alanında çok büyük bir değişim yaşanacaktır. Mesleğimiz ve işletmeler adeta yeniden yapılacaktır. Bu bağlamda muhasebe, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartlarına göre yapılacak buna uygun yapıp yapılmadığı uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre meslek mensuplarınca denetlenecektir. Mesleğimizin “**Denetim**” boyutu ağırlık kazanacaktır. O ölçüde “**Denetçi Eğitimi**” önemli hale gelecektir.

Bu çerçevede;

- UFRS ve ISA’ya uygun eğitim malzemelerinin geliştirilmesi yoluyla mesleki ve akademik eğitime yardım etmek ve muhasebe mesleği, üniversiteler ve iş dünyası arasındaki ilişkileri geliştirmek gereklidir.

- TÜRMOB, TESMER muhasebe meslek mensuplarının eğitim ihtiyaçlarını giderme noktasındaki çabalarını, UFRS ve ISA ağırlıklı olarak sürdürmeyi planlamıştır. Kuşkusuz bu çabalar, Odalar, Bağımsız Denetim Kuruluşları ve en önemlisi Muhasebe Meslek Mensuplarının etkili katılımıyla beklenen sonuçların alınmasını mümkün kılacaktır.

- Üniversiteler, UFRS ve ISA'ya ilişkin temel bilgileri lisans düzeyinde veremeyi planlamalıdır. TÜRMOB Üniversite işbirliği bu bağlamda her zamankinden daha önemli hale gelmiştir.
- TÜRMOB staj, sınav ve eğitim yükümlülüklerine ilişkin mevzuat ve uygulamaların AB Direktifleri ve IFAC Uluslar arası Eğitim Yönergeleri tahtında gözden geçirmeli ve uyumlu uygulama hedefiyle hareket etmeye devam etmelidir.