

ULUSLARARASI SOSYAL ARAŞTIRMALAR DERGİSİ THE JOURNAL OF INTERNATIONAL SOCIAL RESEARCH

Cilt: 12 Sayı: 66 Ekim 2019

www.sosyalarastirmalar.com

Issn: 1307-9581



Volume: 12 Issue: 66 October 2019

www.sosyalarastirmalar.com

Issn: 1307-9581

Doi Number: <http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2019.3661>

ULUSLARARASI MUHASEBE EĞİTİM STANDARTLARI'NIN GÜNCEL ÇEVİRİSİ VE TÜRKİYE'DE DURUM

UP-TO-DATE TRANSLATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING EDUCATION STANDARDS AND CURRENT STATUS IN TURKEY

Hilal SARI ÖZGÜN*

Öz

Rekabetin artması, küreselleşme, ticari sınırların ortadan kalkması gibi durumlar ile muhasebe günden güne değişmekte ve muhasebe meslek mensupları bu değişime ayak uydurmak zorunda kalmaktadırlar. Muhasebe eğitimi; sadece kayıt ve raporlamadan oluşmakla kalmayıp, eğitimi alan kişilere güncel durumları objektif olarak görebilme, güçlü iletişim kurabilme, teknolojiyi kullanabilme, etik ve ahlak bilgilerini meslek hayatında uygulama gibi birçok özelliği meslek mensubuna ya da adayına aşılmasını amaçlar. Tüm dünyada ortak bir muhasebe dili oluşturulurken muhasebe meslek mensubu adayların eğitimin gözden kaçırılmaması gerekir. UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın) yaygınlaşması eğitiminde standartlaşmanın temelini oluşturmuştur. Standartların oluşturulmasının yanında kullanımlarının da yaygınlaştırılması gerekmektedir. Günümüz muhasebe eğitimi teorik bilgiler, güncellenen değişiklikler, gelişen teknoloji, etik gibi kavramları öğrenilmesini de gerektirir.

Standartlarla tek bir muhasebe sistemin geçerliliğini sağlamak için yapılan çalışmalar gibi, muhasebe eğitiminde belirli bir kalite ve belirli düzeyde benzerliği sağlamak için Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB) tarafından Uluslararası Eğitim Standartları (IES) yayınlanmıştır. IAESB tarafından yayınlanan IES'ler ile eğitim standartlarının yaygın olarak kullanılması amaçlanmıştır. Muhasebe üyesinin ihtiyaç duyacağı bilgi donanımını sağlamak amacıyla, tüm muhasebe örgütlerinin uygulayabileceği standartlar hazırlanmıştır. 2005 yılından itibaren standartlar yayınlanmaya başlamıştır. Son olarak 2017 yılında revize olan muhasebe eğitim standartları sekiz adet standarttan oluşmaktadır. Standartların ilk 4'ü meslek mensuplarının eğitimi ile, beş altı ve yedinci standartlar eğitim sonrası ve son olarak sekizinci standart ise denetim ile ilgilidir.

Çalışmada Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları'nın 2017 yılında revize edilmiş halinin genişletilmiş çeviri özetine yer verilmiştir. Sekiz adet olan *Muhasebe Eğitim Standartları* tek tek incelenmiş ve mevcut durum Türkiye ile karşılaştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda IES 1, IES 5, IES 6, IES 7, IES 8'in geçerli olduğu, IES 2, IES 3, IES 4'ün kısmen geçerli olduğu kanaatine varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları, Muhasebe Eğitimi.

Abstract

Intensifying competition, globalization and removal of commercial borders has evolved accounting day-by-day and accounting professionals are required to keep up with this transformation. Accounting education is not only comprised of teaching how to keep book and reporting, but also aims that professionals to gain objective point of view towards current statuses, establishing strong communication, effective usage of technology, and practicing ethical and moral values in their business lives. As a global accounting language has been structured, education of prospect accountants is required to be put in prominence. The proliferation of the IFRS (International Financial Reporting Standards) constitutes the foundation of the standardization in accounting education. Administration of common standards is important as well as setting them across the accounting domain. In our contemporary world, accounting education necessitates developing competency in theoretical knowledge, catching up with updates, training on efficient usage of technology and ethical concepts.

In parallel to the efforts for institutionalization of single accounting system as global standard, International Educational Standards (IES) have been published by the International Accounting Education Standards Board (IAESB) to acquire equivalent quality in accounting education around the world. IES issued by the IAESB aims proliferation of accounting education standards. In order to ensure competency on accounting knowledge that could be needed by an accounting professionals, the relevant standards that could be administered by all accounting related organizations have been prepared and published since 2005. Finally, the accounting education

* Öğr. Gör. Dr., Pamukkale Üniversitesi, sarih@pau.edu.tr



standards are comprised of eight basic standards and the latest update was introduced in 2007. As the first four of these standards are concerned with education of accounting professionals, the fifth, sixth and seventh are concerned with the education of standards and beyond; the eighth and the last standard is about auditing.

In the present study, the expanded translation of the version of the International Accounting Education Standards revised in 2017 is considered. Eight of *Accounting Education Standards* are evaluated individually and current statuses in Turkey and in the world are comparatively assessed. Finally, it is considered that whereas IES 1, IES 5, IES 6, IES 7, and IES 8 are valid, the IES 2, IES 3, and IES 4 are partly valid.

Keywords: International Accounting Education Standards, Accounting Education.

GİRİŞ

Sürekli olarak güncellenen, gelişen ve yenileri hazırlanan muhasebe standartlarının muhasebe eğitiminde önemi giderek artmaktadır. Sikka vd. (2007) araştırmaları sonucunda, dünyada yaşanan finansal skandalların kaynağının muhasebecilerin eğitim yetersizliğinden kaynaklandığını belirtmişlerdir. Yeniden finansal skandalların yaşanmaması, işletme sahiplerinin ve yatırımcıların korunabilmesi amacıyla muhasebe eğitimine önem verilmelidir.

Muhasebe meslek mensubu olarak işe başlayacak olan yeni mezun öğrenciler güncellenen muhasebe standartlarından haberdar olmalıdır. Bu konuda muhasebe derslerine giren akademik personelin, öğrencilere yaşanan gelişmeleri aktarması gerekmektedir. Çalışmada akademik personelin muhasebe derslerinde TMS/TFRS'lere yer verme düzeylerini incelemeyen önce dünyada kabul görmüş olan muhasebe eğitim standartlarından bahsetmek gerekir.

Standartlarla tek bir muhasebe sistemin geçerliliğini sağlamak için yapılan çalışmalar gibi, muhasebe eğitiminde belirli bir kalite ve belirli düzeyde benzerliği sağlamak için Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB) tarafından Uluslararası Eğitim Standartları (IES) yayınlanmıştır.

1. Muhasebe Eğitim Standartları

Muhasebe standartlarının kullanımının artması, muhasebe eğitiminde de tüm dünyada geçerli olabilecek eğitim standartlarının oluşturulmasına zemin hazırlamıştır. IFAC'ın bünyesinde kurulan IAESB tarafından yayınlanan IES'ler ile eğitim standartların yaygın olarak kullanılması amaçlanmıştır. Kurul çalışmalarına başlamakla birlikte farklı ülkelerde çeşitli kongreler düzenleyerek standartların gelişimine ve yayılmasına olanak sağlamıştır (Can ve Demirci, 2016, 320).

Muhasebe eğitiminde; mesleki bilgi beceri, mesleki değerler ve etik konularının da temel olarak öğrencilere aktarılması gerekmektedir. Bu bilgilerin tümü meslek mensubu olunmasında temel faktörler olarak mesleğin kalitesini etkileyecektir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun –UMF (International Federation of Accountants-IFAC) hazırlamış olduğu çalışma ile bir muhasebe üyesinin ihtiyaç duyacağı bilgi donanımını sağlamak amacıyla, tüm muhasebe örgütlerinin uygulayabileceği standartlar hazırlanmıştır.

IFAC standartları yayınlayan dört kuruldun oluşmaktadır. Bu kurullar denetim, etik, kamu sektörü ve eğitim alanlarında faaliyetlerine devam etmektedir. Ekim 1977 yılında; Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB -International Auditing and Assurance Standards Board) ve Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA - International Code of Ethics for Professional Accountants) kurulmuştur. Mayıs 1987 yılında Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board) kurulmuştur. Uluslararası Eğitim Standartları (IES - International Education Standards) ise önceleri, Ekim 1977 tarihinde faaliyetlerine başlamış olan Eğitim Komitesi (Education Committee) tarafından oluşturulurken sonradan komitenin ismi ve yapısı değişikliğe uğramış; Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB - International Accounting Education Standards Board) ismiyle faaliyetlerine devam etmiştir (Gökten ve Gökten, 2016, 52).

UMF (IFAC) tarafından hazırlanan standartlarda, muhasebe eğitiminde bilgiler genel ve mesleki eğitim olarak ayrılmıştır.

Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları (UMES) içerisinde yer alan konular (Özbirecikli, 2007, 75):

- Uluslararası Eğitim Bildirgeleri Çerçevesi
- Uluslararası Eğitim Standartlarına Giriş olarak sınıflandırılmıştır.



2005 yılından itibaren standartlar yayınlanmaya başlamıştır. Son olarak 2017 yılında revize olan muhasebe eğitim standartları sekiz adet standarttan oluşmaktadır. Standartların ilk 4'ü meslek mensuplarının eğitimi ile, beş altı ve yedinci standartlar eğitim sonrası ve son olarak sekizinci standart ise denetim ile ilgilidir (Can, Demirci, 2016, 320).

Standartlar şöyle sıralanmıştır (Handbook of International Education Pronouncements, 2017);

- Muhasebe Mesleği Eğitime Giriş Gereklilikleri -UMES1, (Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs IES 1),
- İlk Mesleki Gelişim - Teknik Yetkinlik-UMES2, (Initial Professional Development - Technical Competence IES 2),
- İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Beceriler -UMES 3, (Initial Professional Development - Professional Skills IES 3),
- İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar-UMES4, (Initial Professional Development - Professional Values, Ethics, and Attitudes IES4),
- İlk Profesyonel Gelişim - Uygulama Deneyim Gereklilikleri -UMES 5,(Practical Experience Requirements IES 5),
- Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi Standardı- UMES 6, (Initial Professional Development - Assessment of Professional Competence IES 6),
- Sürekli Mesleki Eğitim- UMES 7, (International Education Standard, Continuing Professional Development IES 7),
- Denetim Uzmanları için Yetkinlik Gereksinimleri -UMES 8, (International Education Standard Competence Requirements for Audit Professionals IES 8).

IAESB muhasebe eğitimin kalitesinin artırılması ve eğitim standartlarının muhasebe meslek mensupları tarafından uygulanmasını amaçlamaktadır fakat bu yolu katedebilmek için uzunca bir süre gerekmektedir (Gökten ve Gökten, 2016, 56).

1.1 UMES 1, Muhasebe Mesleği Eğitime Giriş Gereklilikleri Standardı

“Muhasebe Mesleği Eğitime Giriş Gereklilikleri” Standardı Muhasebe Eğitimi düzenleyen standartlar bütününe ilk standardıdır.

Muhasebe Eğitime Giriş Gereklilikleri Standardı (IES 1); IFAC' a üye olan kişi ve kurumların, mesleki muhasebe eğitimi ve mesleki tecrübe programlarına giriş için gerekli şartlarını ve meslek mensubu kişinin eğitim düzeyi ile mesleki yeterlilik düzeyini belirlemeyi amaçlar (IES 1, md:7, 2017). IES 1 standardı; muhasebe meslek mensubu adayların meslek eğitimine ve uygulama deneyimi eğitimine (staj) başlayabilmesi için gerekli olan azami eğitim seviyesini belirlemektedir (IES 1, md:8, 2017).

Genel olarak IES 1'in amacı, mesleğe yeni başlayacak bireylerin başlangıç seviyelerinin yüksek olması, eğitim çalışmalarının içeriklerinin ve sürelerinin ayarlanmasıdır. Adaylar farklı düzeylerdeki okullardan mezun olabilirler, ancak bu standart ile mesleki yeterlilik seviyesinin aynı olması sağlanacaktır. Buna ek olarak, IES'ler eğitim kurumlarına, işverenlere, piyasa düzenleyicilere, hükümet yetkililerine ve diğer paydaşlara profesyonel muhasebe eğitim programlarının sunulmasında yardımcı olmaktadır (IES 1, md:2, 2017).

Muhasebeci adaylarının yeterli donanımına sahip olarak yetişebilmesi için, var olan programlara giriş şartı olarak bireyin en az bir meslek yüksekokulu (ön lisans programı) ya da bir fakülteden (lisans programı) mezun olması gerekmektedir, adaylar mezuniyet durumuna göre programa başlayabileceklerdir. Programa katılan muhasebeci adaylarının muhasebe alanında temel bilgilere sahip olması gerekmektedir (Özbirecikli, 2007, 74). Standarda göre muhasebe meslek mensubu adayın önlisans veya lisans mezunu olma şartı bulunmaktadır. Türkiye'de 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu'nda adayın muhasebe meslek mensubu olabilmesi için önlisans veya lisans mezunu olması yeterli iken 2008 yılından itibaren 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile en az lisans derecesi ile üniversiteyi bitirenlerin muhasebe meslek mensubu olabileceği belirtilmiştir.

Muhasebe meslek kuruluşları, bu eğitim programlarını fakültelerden daha fazla desteklemektedir. Bu desteğin amacı ise karşılaştırılabilir, anlaşılabilir seviyede muhasebe meslek eğitimi ve farklı değerlerin aynı noktada birleşmesidir(Aydın, 2007, 76).



IES 1 ile IFAC'a bağlı profesyonel muhasebecilerin mesleki eğitimi başarılı bir şekilde tamamlamaları için esnek erişime izin verme ilkesini, mesleki eğitimin başarı ile tamamlanması, giriş koşullarına uygunluk, giriş koşullarının farklı formlarını açıklar (IES 1, md:3, 2017). Ayrıca bu standart ile kamu yararını koruyan, adaletli ve orantılı muhasebe eğitimi giriş gerekliliklerinin oluşturulması amaçlanır (IES1, md:7,2017)

"Profesyonel muhasebe eğitimi programları, profesyonel muhasebecileri, İlk Profesyonel Gelişim (IPD) sonunda uygun mesleki yeterliliği geliştirecek şekilde desteklemek üzere tasarlanmıştır. Eğitim programları; üniversiteler, IFAC üye organları ve işverenlerin sunduğu program ve kurslarla sağlanan örgün eğitimden ve işyeri eğitiminden oluşabilirler. Bu nedenle, IPD sırasında mesleki muhasebe eğitim programlarının tasarımı, IFAC üye organları dışındaki paydaşların önemli bilgilerini içerebilir" (IES 1,A1, 2017).

IFAC üyesi kuruluşlar, profesyonel muhasebe eğitim programlarına giriş koşulları üzerinde çeşitli düzeylerde denetime sahiptir. Örneğin, bazı ülkelerde, giriş koşulları üniversiteler veya hükümetler tarafından belirlenebilir. Ülkeden ülkeye muhasebe mesleğine girişte çeşitli kriterler bulunmaktadır. Bu yollar standartlarda belirtilmiştir. Meslek mensubu olan aday; üniversite bitirerek veya çalışma deneyimi ile ya da lise mezuniyetinden sonra muhasebe meslek mensubu olabilmek için eğitim almaya başlayabilir (IES 1,A2, 2017).

Standartların devamında IES 1 maddelerini açıklayan paragraflar bulunmaktadır Özetle IES 1 (IES 1, A1-A12, 2017);

- Muhasebe mesleği eğitime giriş gereklilikleri standardında kamu yararı amaçlanmaktadır,
- Muhasebe mesleği eğitime giriş gereklilikleri ve eğitime yardımcı bilgiler yer almaktadır,
- Muhasebe mesleği eğitime giriş gerekliliklerinin makul düzeyde tutulması hedeflenmiştir,
- Muhasebe mesleği eğitime giriş gereklilikleri bilgilerinin hem eğitimcilere hem de adaylara açıkça sunulması gerekir,
- Muhasebe mesleği eğitim standartlarını benimseyen üyeler farklı giriş gereklilikleri öngörebilir, bazen sadece iyi bir matematik veya finansal okuryazarlık gerekli olabilir,
- Meslek mensubu aday kendini çeşitli mesleki tecrübeler ile geliştirmiş olabilir fakat bu mesleğe giriş gereklilikleri programını tamamlamasına engel olmaz,
- Meslek mensubu adayın muhasebe eğitim programlarına giriş gerekliliklerini karşılayıp karşılamadığına dair çeşitli kriterler öngörülebilir.

IES 1'in Türkiye'de geçerli olduğu söylenebilir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleğe başlayabilmesi için gerekli eğitimi almış olmaları gerekir, mesleğe başlayabilmek için iktisadi idari bilimler fakültesinden mezun olma şartı aranmaktadır.

Programın başarı ile tamamlanabilmesi bazı faktörlere bağlıdır. Amaç muhasebe meslek mensubu adayın mümkün olduğunca fazla bilgi sahibi olması ve muhasebe eğitimi veren paydaşların faydalı bilgileri adaylarla paylaşmalarıdır (IES 1, A7, 2017).

1.2 UMES 2, İlk Mesleki Gelişim - Teknik Yetkinlik

Bu Standart (IES 2) adayların ileri düzeyde bilgi sahibi olan muhasebeciler olabilmeleri için, muhasebe eğitim programlarının mesleki bilgi içeriğini belirler. Standart ile muhasebe meslek mensubu adayların, mesleki gelişiminin sonunda elde edeceği teknik yetkinliği öğrenme kazanımlarını belirler. Teknik yetkinlik; tanımlanan standartların muhasebeci performansına uygunluğudur (IES 2, md:1, 2017). Mesleki gelişim eğitim standardı sonunda, profesyonel muhasebecilerin ihtiyaç duyacağı teknik yetkinliği öğrenme çıktılarını ve yetkinlik alanlarını belirler (IES 2, md:2, 2017).

Mesleki eğitim programı; muhasebe ve finans bilgileri, organizasyon ve işletme bilgileri, bilişim teknolojisi bilgileri temelinde oluşmuştur.

Muhasebe ve finans bilgilerinin içermesi gereken konular; Finansal Muhasebe, Raporlama, Yönetim Muhasebesi ve Kontrol, Vergi, İşletme ve Ticaret Hukuku, Denetim ve Sigorta, Finansal ve Finansal Yönetim, Mesleki Değerler ve Meslek Etiğidir (IES 2, md:7, 2017). Profesyonel muhasebeciler tarafından muhasebe (finans ve ilgili bilgilerin geliştirilebilmesi için); bilginin uyumu, mesleki bilgi ve beceri, mesleki algılar, etik ve tutum konu alanları çalışarak daha da geliştirilebilir.

Muhasebe ve finans konularının içermesi gereken detaylar standartlar ile açıklanmıştır (IES 2, md:7, 2017):

- Muhasebe ve muhasebe mesleğinin tarihi,



• Finans yöneticilerinin, işletme faaliyetleri hakkında raporlarının yapısı ve içeriği, mali durumu vb. kavramlar,

• Muhasebe ve Denetim standartları,

• Muhasebe kuralları,

• Planlama, bütçeleme, maliyet, performans ölçümü konularını kapsayan yönetim muhasebesi,

• İşletme varlıklarının ve finansal bilgilerin güvenilirliği, doğruluğu hakkında kavramlar, metotlar, süreçler,

• Vergi ve vergilendirmenin yönetim ve finans kararlarına etkisi,

• Hukuksal yapı,

• Risk yönetimi ve denetimi, hata belirleme bunları ortaya çıkaran entelektüel ve işlemsel bilgiler,

• Finans ve finansal yönetim bilgisi; finansal tablo analizi, ulusal ve uluslararası sermaye piyasaları, finansal araçlar, kaynak yönetimi konuları,

• Muhasebecinin sorunları, meslek etiği,

• Devlet ve kar amacı gütmeyen muhasebe meseleleri,

• İşletmedeki finansal olmayan performans önlemlerinin kullanılabilmesidir.

Organizasyon ve işletme bilgisi konuları ve bilgi teknolojilerinin içermesi gereken konular genel olarak; Makro ve Mikro İktisat, İşletme, Yönetim, Etik, Pazarlama, Globalleşme, Bilgi Teknoloji ve sistemleri yeterliliği, kontrolüdür (IES 2, md:7, 2017). 2017 yılında yayınlanan IES cep kitapçığında bu madde detaylandırılmıştır. Organizasyon ve işletme bilgisi konuları muhasebe meslek mensubu adaya bazı bilgileri vermelidir. Bunlar (IES2, md:7, 2017);

• Ekonomik, hukuki, sosyal, teknik, uluslararası konular ve kültürel birlikleri tanınması,

• Küreselleşen dünya ile uluslararası finans ve ticareti etkileyen konuları tanınması,

• E-ticaret ve çokuluslu şirketlerin yer aldığı yükselen piyasalarda globalleşmenin özelliklerini tanınmasıdır.

Sürekli değişen mesleki ve teknik konulara uyum sağlayabilmek için muhasebe meslek mensupları yaşanan güncellemeleri takip etmelidirler, bu standart mensupların sahip oldukları bilgiyi sürekli yenilemesi varsayımına dayalı olarak kapsamlı konu başlıklarını içermektedir (Aydın, 2007, 80).

Standartta muhasebe meslek eğitiminin temel şartlarından olan bilişim teknolojisi Türkiye’de muhasebe eğitiminde üzerinde çalışılması ve geliştirilmesi gereken bir konudur. Günümüzde işletmeler muhasebe kayıtlarını ve finansal tablolarını düzenlerken web tabanlı programlardan yararlanmaktadır. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının teknolojiden uzak kalması düşünülemez. Muhasebe meslek mensubu aday mutlaka teknik yetkinliklerin arasında bulunan bilişim teknolojisi eğitimini tamamlamalıdır. Meslek mensupları bilgi teknolojisi ile ilgili genel bilgileri, kontrolü ve yetkileri yeri geldiği zaman kullanabilmelidir.

Standartlarda bahsedilen bilgi teknolojisi yetkinliklerinin kavranabilmesi için; muhasebe eğitimde müfredata eklenmesi gereken dersler başlıca şöyledir (Can ve Demirci, 2016, 327):

• Temel Bilgi Teknolojileri Kullanımı,

• Kurumsal Kaynak Planlama (KKP),

• Bilgisayarlı Muhasebe,

• Muhasebe Bilişim Sistemleridir.

2017 yılında yayınlanan IES cep kitapçığında meslek mensubunun kazanması gereken yetkinlik ve beceriler tablo halinde detaylandırılarak açıklanmıştır. IES 2 ile muhasebe meslek mensubu adaylara aktarılması gereken teknik yetkinlik standardının öğrenim kazanımları Tablo 2.1’de yer almaktadır (IES 2, md:7, 2017):

Tablo 1.1 :UMES 2, İlk Mesleki Gelişim - Teknik Yetkinlik Öğrenim Çıktıları

Yetkinlik Alanı	Öğrenme Çıktıları
Finansal Muhasebe ve Raporlama (Orta Düzey)	*Muhasebe ilkelerini işlemlere ve diğer etkinliklere uygulayabilme, *IFRS’leri işlemlere ve diğer etkinliklere uygulayabilme, *Finansal raporların uygulanmasında standartların uygunluğunu değerlendirebilme, *Konsolide finansal tablolar ve finansal tabloları IFRS'lere ve diğer standartlara uygun olarak hazırlayabilme, *Finansal tabloları ve ilgili dipnotları açıklayabilme,



	*Finansal verileri içermeyen raporları açıklayabilme, örneğin sürdürülebilirlik ve entegre raporlar...
Yönetim Muhasebesi (Orta Düzey)	*Ürün maliyeti, varyans analizi, envanter yönetimi ve bütçeleme ve öngörme gibi yönetim kararını destekleyen teknikler uygulayabilme, * Maliyet davranışını ve maliyet sürecini analiz edebilmek için uygun niceliksel teknikleri uygulayabilme, *Finansal ve finansal olmayan verileri analiz ederek yönetimin karar vermesi için gerekli bilgileri sağlayabilme, *Planlama-bütçeleme, maliyet yönetimi, kalite kontrolü, performans ölçümü ve kıyaslama konularına odaklanan raporlar da dahil olmak üzere yönetim karar vermesini kolaylaştıran raporlar hazırlayabilme, *Ürünlerin ve iş bölümlerinin per-formansını değerlendirebilme
Finans ve Finansal Yönetim	*Banka finansmanı, finansal araçlar, tahvil, hisse senetleri ve hazine piyasaları dahil olmak üzere bir kuruluşun mevcut çeşitli finansman kaynaklarını karşı-laştırabilme, *Bir kuruluşun nakit akışını ve işletme sermayesi gereksinimlerini analiz edebilme, *Oran analizi, trend analizi ve nakit akışı analizi gibi teknikleri kullanarak bir kuruluşun mevcut ve gelecekteki finansal durumunu analiz edebilme, *Bir kuruluşun sermaye maliyetini hesaplamak için kullanılan bileşenlerin uygunluğunu değerlendirebilme, *Sermaye yatırım kararlarının değer-lendirilmesinde sermaye bütçeleme teknikleri uygulayabilme, *Yatırım kararları, iş planlaması ve uzun vadeli finansal yönetim için kullanılan gelir, varlık bazlı ve piyasa değerlendirme yaklaşımlarını açıklayabilme.
Vergilendirme (Orta Düzey)	*Ulusal vergilendirme uyumu ve beyanname gerekliliklerini açıklayabilme, *Kişiler ve kuruluşlar için doğrudan ve dolaylı vergi hesaplamaları hazırlayabilme, *Karmaşık olmayan uluslararası işlemler-le ilgili vergilendirme sorunlarını analiz edebilme, *Vergi planlaması, vergi kaçakçılığı ve vergi kaçırma arasındaki farkları açıklayabilme,
Denetim ve Güvence (Orta Düzey)	*Finansal tabloların denetiminde yer alan hedefleri ve aşamaları tanımlayabilme, *İlgili denetim standartlarını (örneğin Uluslararası Denetim Standartları) ve uygulanabilir yasa ve yönetmelikleri finansal tabloların denetiminde uyg-layabilme, *Finansal tablolardaki önemli hataların riskini değerlendirme ve denetim stratejisi üzerindeki etkisini değerlen-direbilme, *Denetim sözleşmelerinde kullanılan niceliksel yöntemleri uygulayabilme, *Güvence sözleşmelerinin ve bu tür talimatlarla ilgili geçerli standartların temel unsurlarını açıklayabilme.
Yönetim, Risk yönetimi ve İç kontrol (Orta Düzey)	*Sahiplerin, yatırımcıların ve yönetimle görevli olanların hakları ve sorumlu-lukları da dahil olmak üzere iyi yönetim ilkelerini açıklayabilme, *Bir kuruluşun yönetim çerçevesinin bileşenlerini analiz edebilme, *Bir risk yönetimi planlamasıyla ku-ruluşun risklerini ve fırsatlarını analiz edebilme, *Finansal raporlamayla ilgili iç kontrol bileşenlerini analiz edebilme.
İş Kuralları ve Yönetmelikleri (Orta düzey)	*Tüzel kişilerin farklı biçimlerini yöneten yasaları ve düzenlemeleri açıklayabilme, *Muhasebe meslek mensuplarının faaliyet gösterdiği çevrede geçerli olan yasa ve yönetmelikleri açıklayabilme.
Bilgi Teknolojisi (Orta düzey)	*Genel bilgi teknolojisi kontrollerinin ve ilgili uygulama kontrollerinin yeterliliğini analiz edebilme, *Bilgi teknolojisinin veri analizinde ve karar vermede katkısını açıklayabilme, *İş analitiği ile karar vermeyi desteklemek için bilgi teknolojisi kul-lanabilme.
İşletme ve Organizasyon Çevresi (Orta Düzey)	*Ana ekonomik, hukuki, politik, sosyal, teknik, uluslararası ve kültürel güçler dahil olmak üzere bir kuruluşun faaliyet gösterdiği ortamı açıklayabilme, *Küresel çevrenin uluslararası ticareti ve finansmanı etkileyen yönlerini analiz edebilme, *Çokuluslu şirketlerin, e-ticaretin ve gelişmekte olan piyasaların rolü de dahil olmak üzere küreselleşmenin özelliklerini belirleyebilme,
Ekonomi (Temel Düzey)	*Mikroekonomi ve makroekonomi ile ilgili temel ilkeleri açıklayabilme, *Makroekonomik göstergelerin değ-işiminin iş etkinliği üzerindeki etkisini açıklayabilme, *Tam rekabet, tekeli rekabet, tekel ve oligopol olmak üzere piyasa yapılarının farklı türlerini açıklayabilme,
İş stratejisi ve Yönetimi (Orta düzey)	*Kuruluşların tasarlanabileceği ve yapılandırılabilabileceği çeşitli yolları açık-layabilme, *Kuruluş içerisindeki farklı işlevsel ve organizasyonel alanların amaç ve öne-mini açıklayabilme, *Kuruluşun stratejisini etkileyebilecek dış ve iç faktörleri analiz edebilme, *Kuruluşun stratejisini uygulamak için kullanılabilcek süreçleri açıklayabilme, *Örgütsel davranış teorilerinin bireyin, ekiplerin ve kuruluşun performansını artırmak için nasıl kullanılabilabileceğini açıklayabilme.

IFAC üye kuruluşları standartlarda yer alan öğrenim kazanımlarını elde edebilmek için muhasebe eğitim programlarını sürekli olarak gözden geçirmeli ve güncellemelidir (IES 2, md:8, 2017).

Muhasebe meslek mensuplarının teknik yeterliliğini değerlendirmek için çeşitli değerlendirme faaliyetleri kullanılabilir. Uygun değerlendirme faaliyetleri şunları içerebilir (IES 2, md:9, Ref A16, 2017):

- Kısa cevap gerektiren sorulardan oluşan yazılı sınavlar,
- Vaka çalışmaları,
- Yazılı denemeler,
- Objektif testler,



- İş yeri değerlendirmeleri ve
- Eğitim programı sırasında muaf olmuş olabileceği daha önceki öğrenimin değerlendirilmesidir.

Yetkinlik düzeylerini tanımlamak ve sınıflandırmak için birçok yol vardır. IAESB tarafından geliştirilen yeterlilik düzeylerinin açıklaması, Tablo 2.2’de yer almaktadır (IES 2, md:7, Ref A 10, 2017):

Tablo 2.1: UMES 2, İlk Mesleki Gelişim - Teknik Yetkinlik, Ek-1.

Yetkinlik Alanı	Açıklamalar
Temel Düzey	Genellikle, öğrenme çıktıları bir yetkinlik alanına odaklanır: *Uygun gözetim altında çalışırken görevleri tamamlamak için teknik yeterliliğin ilgili alanlarının altında yatan ilkeleri ve teorileri tanımlamak, açıklamak, özetlemek ve yorumlamak, * Görevlendirilen görevleri uygun mesleki becerileri kullanarak gerçekleştirmek, *Görevleri yerine getirirken mesleki değerlerin, etik ve tutumların önemini kabul etmek, *Basit problemleri çözmek ve karmaşık görevleri veya sorunları danışmanlara veya uzmanlaşmış uzmanlara yöneltmek, ve *Sözlü ve yazılı iletişim kullanarak net bir şekilde bilgi sunarak fikirleri açıklayabilmektir.
Orta Düzey	*Temel prensipleri ve teorileri bağımsız olarak uygulama, karşılaştırma ve analiz edebilmek için ilgili mesleki yeterlilik alanlarından iş bölümünü tamamlama ve karar verebilme, *Teknik yeterlilik ve mesleki becerileri, iş bölümlerini tamamlamak için birleştirmek; * Meslek değerlerini, etik ve tutumlarını iş görevlerine uygulayabilme, *Muhasebe ve muhasebe dışı menfaat sahiplerine sözlü ve yazılı iletişim yoluyla açıklayıcı bir şekilde bilgi sunabilme ve fikirleri açıklayabilme
İleri Düzey	* Projeleri ve iş atamalarını yönetmek ve paydaşların ihtiyaçlarına uygun tavsiyelerde bulunmak için teknik yeterliliğin farklı alanlarından gelen ilke ve kuramları seçmek ve bütünleştirmek; * Projeleri ve iş atamalarını yönetmek için teknik yeterliliği ve mesleki becerileri uyumlu hale getirmek * Mesleki değerler, etik ve tutumlar üzerine çizilen uygun eylem planlarında yargıya varmak; * Sınırlı denetimle karmaşık problemlerin değerlendirilmesi, araştırılması ve çözülmesi; * Karmaşık sorunlara ve konulara yönelik çözüm öngören, bunlara uygun danışmanlık yapabilmek * İlgili bilgileri geniş bir yelpazede paydaşlara ikna edici biçimde sunmak ve açıklayabilmek

1.3 UMES 3, İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Beceriler

Mesleki Beceriler Standardı (IES 3), muhasebe mesleği eğitim programlarına giren adayların sahip olduğu becerileri, mesleki beceri olarak geliştirmeyi ve kazandırmayı amaçlamaktadır (IES 3, md:6, 2017). Muhasebe meslek mensubu adayların ilk mesleki gelişim eğitiminin sonuna kadar gelişmesi ve sergilemesi gereken mesleki becerilerin oluşması çeşitli amaçlara hizmet eder. Eğitimin sonunda kişi; kamu yararını korumalı, çalışmalarının kalitesini yükseltmeli ve mesleğin itibarını artırmalıdır (IES 3, md:6, ref A8, 2017)

Profesyonel muhasebecilerin IPD'nin sonuna kadar gelişmesi ve sergilemesi gereken mesleki becerilerin oluşturulması çeşitli amaçlara hizmet eder.

Kamu ilgisini korur, muhasebe meslek mensuplarının çalışmalarının kalitesini yükseltir ve muhasebe mesleğinin itibarını artırır.

Muhasebe meslek mensupları sahip oldukları bilginin kullanımı, analizi ve yorumlanması gibi yeteneklere sahip olmalıdır (Ayanoğlu ve Zaif, 2007, 122). Beceriler ancak bilgi, etik ve değerlerin birleşmesi ile anlamlı hale gelir ve sürekli kullanım ile geliştirilirler. Mesleki bilgiler standardı ile amaçlanan muhasebe meslek mensubu adayın mesleki beceriler eğitim standardına göre aldığı eğitimle kazandığı edinimleri ve sergilemeleri gereken mesleki becerileri tanımlar.

Profesyonel muhasebecinin mesleki yetkinliği tamamlayabilmesi için teknik yetkinlik, mesleki değerler ve iş-ahlak tutumları ile uyumlu olan; entelektüel, kişiler arası ve iletişimle ilgili, kişisel ve organizasyonel becerilerdir (IES3, md:1, 2017)

Entelektüel beceriler; insanlardan, yazılı veya elektronik kaynaklardan bilgi edinme, örgütlenme ve kavrama; inceleme, araştırma, çözümleyici düşünme, dışa vurma, önceden karşılaşmayan durumlarda konuya girebilme ve etkin olma yetileriyle ilgilidirler (Aydın, 2007, 82).

Kişisel beceriler ise; Kişisel, profesyonel bir muhasebecinin kişisel tutum ve davranışlarıyla ilgilidir (IES 3, ref A5, 2017). Kendi kendini idare edebilme, girişim, etkileme ve kendi kendine öğrenme, kısıtlı zamanda işleri yapabilme ve sınırlı kaynakları etkin kullanma, yaşanan değişimlere uyum sağlama, meslek etik ve kurallarına dikkat etmek ve mesleki kuşkuculuk olarak değerlendirilebilir.

Kişilerarası ve iletişim becerileri profesyonel bir muhasebecinin başkalarıyla etkili bir şekilde çalışıp etkileşim kurma kabiliyeti ile ilgilidir (IES 3, ref A5, 2017). Örgütün ortak yararı için diğerleriyle birlikte çalışmak, gerekçeli kararlar oluşturmak ve kararlar almak, etkili bilgi aktarımını sağlamaktır. Kişilerarası ve iletişim becerileri; mensuplar ve çalışanların yaşanan anlaşmazlıkları, bilgi alışverişi ile çözebilme, kültürel



ve sosyal açıdan farklı özelliklere sahip bireyler ile etkili iletişim kurabilmek, üzerinde uzlaşma sağlanan çözümlerin mesleki ve etik kurallara dayandırmak, farklı kültürel ortamlarda etkili olarak çalışabilmek, yazılı ve sözlü iletişimde fikirleri anlaşılabilir olarak ifade edebilmek, kültürel ya da dil farklılıklarını gözden kaçırmadan etkili olarak okuyup anlayabilmek ve dinlemek, takım çalışmalarına özendirme (Özbirecikli, 2007, 78).

Örgütsel beceriler, bir profesyonel muhasebecinin mevcut kişi ve kaynaklardan en iyi sonucu veya sonuçları elde etmek için bir kuruluşta etkili bir şekilde çalışması veya bir organizasyon içinde çalışabilmesi ile ilgilidir (IES 3, ref A5, 2017). Örneğin örgüt içerisinde herhangi bir problem ile karşılaşıldığında muhasebecinin bu problemin üstesinden gelebilmesi gerekmektedir. Organizasyonel beceriler, muhasebe meslek mensubunun karar ve yönetim süreci içinde üstlendiği işlevlerin gelişimi, kendisi ile ilgili beklentileri de, özellikle dinamizm yolunda hayli arttırmıştır. Bu aynı zamanda küresel ve politik bilinç ile işletmecilik vizyonunun yeterli olması gereğini ortaya çıkarmıştır (Aydın, 2007, 83).

Standartta yer alan öğrenim çıktıları tablo halinde verilmiştir (IES 3, md:7, 2014):

Tablo 3.1: UMES 3, İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Beceriler Standardına Ait Öğrenim Çıktıları

Yetkinlik Alanı	Öğrenme Çıktıları
Entellektüel Beceriler	<ul style="list-style-type: none">*Bilgilerin araştırma, analiz ve entegrasyon yoluyla çeşitli kaynaklardan ve perspektiflerden değerlendirilmesi,* Tüm gerçek ve koşulları göz önünde bulundurarak sağlam değerlendirmelere ulaşabilmek için alternatifleri tanımlayıp değerlendirerek mesleki yargıyı uygulama,*Problemleri çözüp sonuca gitmek için ne zaman uzmana danışabileceğini bilme,*Sorunları çözmek için muhakeme, analiz, eleştirel ve yenilikçi düşünceleri uygulayabilme,*Yapılandırılmamış çok yönlü problemlere çözüm önerileri sunabilme
Kişilerarası ve İletişim	<ul style="list-style-type: none">*Örgütsel amaçlar için çalışırken işbirliği ve ekip çalışması gösterebilme,* Resmi ve gayri resmi durumlarda sunum, tartışma ve raporlama anında yazılı ve sözlü olarak iletişimde bulunabilme,*İletişim anında kültürel ve dille ilgili farkındalıklarda bulunma,*aktif dinleme ve mülakat teknikleri uygulama,*Mütalaa esnasında çözüm ve anlaşma becerilerini kullanabilme,*fikirlerini gösterip diğerlerini etkileyerek destek ve taahüt sağlayabilme,
Kişisel	<ul style="list-style-type: none">*Hayat boyu öğrenmeyi garanti etme,*Tüm bilgileri değerlendirerek sorgulama ve eleştirel bir yaklaşımla mesleki şüpheciliği sağlama,*Kişisel gözlem ve gelen geri bildirimler ile yüksek kişisel standartların belirlenmesi,*Mesleki garanti ile zaman ve kaynakları yönetebilme,*Zorlukları önceden tahmin ederek olası çözümleri belirleme,*Yeni fırsatlara karşı açık fikirli olabilme
Örgütsel	<ul style="list-style-type: none">*Verilen görevleri son tarihine kadar uygun şekilde yerine getirebilme,*Kendi çalışmasının ve başkalarının çalışmasının örgütün standartları ile uyumunu inceleyebilme,*Başkalarını motive etme ve geliştirme için yönetim becerilerini uygulayabilme,*Görevlendirme yetisini uygulayabilme,*Başkalarını çalışmada etkileyebilmek için liderlik becerisi kullanabilme,*Yüksek verimlilik ve etkinlik için uygun araç ve teknolojiyi kullanabilmedir.

Türkiye’de muhasebe meslek mensubunun bu bilgileri edinebileceği yer staj ortamıdır. Staj yönetmeliğine dair düzenlemeye ilişkin bilgiler 13.06.1983 tarihli 20194 Sayılı Resmi Gazete’de belirtilmiştir. Bu kanunla üç farklı meslek grubuna göre staj süreleri belirlenmiştir. Buna göre; ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için altı yıl, Kanun’da sayılan önlisans mezunları için dört yıl, yine Kanun’da sayılan lisans mezunları için ise iki yıl staj zorunluluğu getirilmiştir (Gürdal ve Doğan, 2014, 3).

26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda değişiklikler olmuştur. 3568 sayılı Kanun’da sayılan muhasebe meslek gruplarından serbest muhasebecilik mesleği kaldırılmıştır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek için 3 yıl staj zorunluluğu getirilmiştir. Türkiye’de staj eğitimi yasal gerekliliklerine göre uygulayan pek çok işletmenin bulunmasına karşılık stajyerlere istenen mesleki becerileri katmayan işletmelerde bulunmaktadır. Staj normlarına ilişkin herhangi bir denetim prosedürü bulunmadığı için Türkiye’de staj eğitiminin kesin kalitesinden bahsedilememektedir (Gökten ve Gökten, 2016, 61)

Temel becerilerin geliştirilmesinde başlıca kaynak Genel Eğitim olarak gösterilmiştir. Genel Eğitim ile hayat boyu öğrenmenin özendirilmesi ve muhasebe meslek eğitimine gerekli zeminin hazırlanması amaçlanmaktadır.



1.4 UMES 4, İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar

IES 4; mesleki değerler, etik ve tutumları belirler ve muhasebe meslek mensuplarının eğitim programı sırasında yeterlilik elde etmelerine yol açar (IES 4, md:1,2017). Aslında bu standartta mesleğin yüklemiş olduğu ahlaki değerlerle ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

Muhasebe temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramının bir davranış biçimi olarak öğrenciye kazandırılması gerekir. Sosyal sorumluluğa sahip bir muhasebeci, alacağı kararlarda, oluşturacağı bilgilerde belli kişi ya da kurumun çıkarını değil toplumun çıkarını gözetecektir (Ayanoğlu ve Zaif, 2007, 122).

Dünyada yaşanan ekonomik krizler ve bu krizlerin muhasebe politikalarıyla ilişkilendirilmesi, muhasebe ve denetim konusundaki etik kurallarının ulusal ve uluslararası ekonomiler için önem arz ettiğini göstermektedir. Toplum faydasını temel değer olarak gören muhasebe meslek mensupları muhasebe meslek etiği konusunda farkında ve bilgili olmalıdır. Muhasebe mesleğinde mesleki etik kurallarının bazı özellikleri vardır: Bu özelliklere göre muhasebe meslek mensubu bağımsız dürüst ve tarafsız olmalıdır, mesleği yürütebilmek için yeterli tecrübe deneyimi bulunmalıdır, mesleğini icra ederken yeterli mesleki özeni göstermeli ve sosyal sorumluluklarını her daim hatırlamalıdır (Saritaş ve Sarı Özgün, 2017).

IES 4'ün amacı; muhasebe meslek mensubu adaya etik eğitimi sonunda mesleki değerler iş ahlakı ve tutumlarını kazandırmaktır (IES 4, md:8, 2017). İş ahlakını muhasebe eğitimine uyumlulaştırmaya yarayan bu standartta 5 temel iş ahlakından bahsedilmektedir. Bunlar (IES 4, md:4, 2017); *“Doğruluk, Nesnellik, Mesleki Yetkinlik ve Gerekli Özen, Gizlilik, Mesleki Davranışlardır.”* IES 4 etik eğitim standardı ülkeler arasında ulusal ve kültürel farklılıkların olacağını göz önünde bulundurarak etik eğitim standardında olması gereken ortak noktaları belirlemiştir (Çubukçu, 2012, 105).

Muhasebe meslek mensuplarının için eğitim programlarında etik, değer ve tutumların kapsamı şöyledir (IES 4,ref A15, 2017);

- Sosyal sorumluluk, kamu ilgisi ve duyarlılığı;
- Sürekli iyileştirme ve yaşam boyu öğrenme;
- Güvenilirlik, sorumluluk, güncelliği, nezaket ve saygı;
- Kanun ve yönetmeliklerdir.

Bir eğitim programında “Etik, Değer ve Tutum” ile ilgili yer alması gereken özellikler standartlarda belirtilmiştir (Özbirecikli, 2007, 79);

- *Etiğin doğası,*
- *Kurallara bağlı detaylandırılmış olan farklılıklar göz önünde bulundurularak etik çerçevenin avantaj ve dezavantajlarının belirlenmesi,*
- *Dürüstlük, nesnellik, mesleki yeterlilik, özene bağlılık, ve gizlilik temel etik ilkelere uygunluk ,*
- *Mesleki davranış ve teknik standartlara uygunluk,*
- *Bağımsızlık, kuşkuculuk, hesap verebilirlik ve kamu beklentileri kavramları,*
- *Etik ve meslek: sosyal sorumluluk,*
- *Yasa, yönetmelik arasındaki ilişkide dahil olmak üzere etik, hukuk ve kamu yararı,*
- *Bireysel etik olmayan davranışların meslek ve toplum için sonuçları,*
- *İş ve iyi yönetime ilişkin etik,*
- *Etik ve profesyonel muhasebeci: ihbar, ilgi, etik ikilemler ve onların çözümü çatışmalarıdır.*

Etik tutum ve meslek değerler öğrenciye sunulurken (IES 4, md: 11, ref A25, 2017);

- Çok boyutlu vaka çalışmaları gibi öğretim materyalleri,
- Rol oynama tekniği
- Seçilmiş konularla ilgili okuma yapılması ve videoların analizi
- Etik ikilemleri içeren gerçek hayat iş durumlarında analizi
- Disiplin kararlarını ve bulgularını tartışma,
- Kurumsal ve profesyonel deneyimleri olan kişilerin tecrübelerinden yararlanmak üzere davet etme deneyimli kişileri konuşmacı olarak davet etme gibi yaklaşımlar benimsenmelidir.

Meslek mensupları kendi etik tecrübelerinden de kazanımlar edinebilirler. Bu edinmiş oldukları deneyimlerini öğrencilerine aktarabilirler.



Standartlara dair muhasebe meslek mensubu adayın etik eğitim programı sonunda elde edeceği kazanımlar Tablo 2.4 ile gösterilmiştir (IES 4, md:11, 2017).

Tablo 4.1: UMES 4, İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar Standardına Ait Öğrenme Çıktıları

Yetkinlik Alanı	Öğrenme Çıktıları
Mesleki şüphecilik ve Mesleki Yargı	*Finansal bilgiler ve diğer bilgiler ile ilgili verileri değerlendirirken, mesleki şüpheciliği uygulayabilme, *İyi değerlendirilmiş tüm gerçekler ve sonuçlar için olası alternatifleri belirleme ve değerlendirme,
Etik İlkeler	*Etiğin doğasını kavrayabilme *Etiğin kural ve ilke bazlı yaklaşımlarının avantaj ve dezavantajlarını açıklayabilme, *Etik ilkeleri uygulamaya karar verebilme, *Etik sonuçların karar ve uygulamalarını çeşitli alternatifler ile analiz edebilme, *İlgili etik gerekliliklerin mesleki davranışlarda uygulayabilme,
Kamu Yararı	*Sosyal sorumluluk kavramının meslek içindeki rolünü etik ilkeler ile açıklayabilme, *İş ve yönetim becerisini etik rolü ile açıklayabilme, *Halk ve muhasebe meslek mensuplarının etik olmayan davranışlarını analiz edilebilir.

Muhasebe meslek mensubu adayın mesleğe başlamadan önce kavraması gereken kavramlardan olan etik değerler eğitimi iş yeri ortamında staj ile geliştirilebilecektir. Bu sebeple staj uygulamasının adaylar için zorunlu olduğu açıktır. Ayrıca TURMOB'un "Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kuralları El Kitabını" yayınlamaya Türkiye'de etik eğitimine önem verildiği söylenebilir.

Mesleki kuruluşlar, muhasebe meslek adayların yeterli eğitim ve iş deneyimi edinmelerini zorunlu kılmalıdır. Eğitim ve staj yapılırken öğrencinin mesleki değerler etik ve tutumları gözlemleyebileceği uygulayarak öğrenebileceği fırsatları vermelidir. Staj yapılan kurumlar muhasebe meslek mensubu adaylar için muhasebe mesleğinin etik kısmını vurgulamalıdır.

IFAC üye kuruluşları, profesyonel muhasebecilerin mesleki değerlerini, ahlak ve tutumlarını değerlendirmek için uygun değerlendirme faaliyetleri oluşturmalıdır (IES 4, md:14, 2017). Standardın açıklamalarında (ref: A39-A42) değerlendirme faaliyetlerine detaylı olarak yer verilmiştir. Değerlendirme; yazılı sınavlar ile yapılabileceği gibi resmi ortamlarda değerlendirme yapabilecek başka araçlarda bulunmaktadır: Vaka çalışmaları, muhasebe eğitim programlarının etik yönlerinin test edilmesi, etik analiz ve karar verme sürecinde grup atamaları ve atölye çalışmaları kullanılabilir. İşyerinde değerlendirme yapmak yazılı sınavlardan daha zordur bu sebeple etik ikilemler ortaya çıktıkça tartışılmalı ve sorunlar çözüme ulaştırılmalı, etik karar mekanizmalarının adaylar ile birlikte gözden geçirilmesi değerlendirilmesi gerekmektedir.

1.5 UMES 5, İlk Profesyonel Gelişim - Uygulama Deneyimi Gereklilikleri

Uygulama Deneyimi Standardının (IES 5) amacı; edinilen mesleki bilginin yanı sıra bu mesleki bilgiyi uygulayabilme tecrübesinin meslek mensubu adaya kazandırılmasıdır. Staj ile birlikte kazanılacak olan uygulama tecrübesi muhasebe eğitiminde mutlaka yer almalıdır ve muhasebe meslek mensubu adaylar mesleğe başlama sınavı öncesinde bu deneyimi edinmelidirler (Ayanoglu ve Zaif, 2007, 122)

Uygulama tecrübesi; genel eğitim ve muhasebe mesleği eğitiminden oluşmaktadır. Mesleği icra sırasına muhasebe meslek mensupları edinmiş oldukları tecrübe ve bilgi birikimini kullanırlar (IES5, md:3, 2017).

IPD sırasında pratik deneyim, genel eğitim ve mesleki muhasebe eğitim programlarına dayanır. Kamu, profesyonel muhasebecilerin rollerini yerine getirmede deneyim ve bilgilerini uygulamalarını beklemektedir. IFAC üye birlikleri, pratik deneyim gereksinimleri, kendi ihtiyaçları, ilgili düzenleyici otoritelerin ihtiyaçları, ve muhasebe meslek mensuplarının konusunda yetkili oldukları kamu beklentileridir (IES 5, md:4, 2017).

Uygulama deneyim süresi muhasebe meslek mensuplarının çalışmalarını gerçekleştirdiği ön hazırlığın bir parçası olmalıdır. Süreç içerisinde zamanlama uygun ve yeterli düzeyde olmalıdır. Uygulama deneyim süresi, adayların mesleki beceri ve mesleki değer, etik ve davranışların kariyerleri boyunca geliştirmeye yardımcı olacaktır. (IES 5, md:10-11, 2017).

IFAC üye birlikleri, aşağıdaki üç yaklaşımdan birini kullanarak pratik deneyimi ölçebilir (IES 5, md:12 ve ref: A10-A14, 2017):

- Girdi Temelli Yaklaşımlar
- Çıktı Temelli Yaklaşımlar
- Karma Yaklaşımlar.



Girdi temelli yaklaşımlar, genellikle ölçüm ve doğrulama kolaylıkları nedeniyle adayın yetkinlik gelişimini ölçmek için sık kullanılır. Fakat her zaman doğru sonuçlar vermeyebilir, genellikle zaman kavramı esas alınır. Örneğin, mesleki tecrübe kazanımında harcanan saat veya stajın süresi (gün, ay, yıl) esas alınır. Çıktı temelli yaklaşım uygulayan IFAC üyesi kuruluşlar, muhasebe meslek mensuplarına, pratik deneyim kazandırdıkları çıktı temellerini esas alarak gösterirler. Bu esaslar; (a) bir yeterlik haritasına uygun olarak elde edilen öğrenme çıktılarının ölçülmesi; (b) bir araştırma projesinin veya denemenin gözden geçirilmesi; (c) günlük iş akışlarını uygun yetkinlik haritaları ile karşılaştırarak yapılabilir. Karma yaklaşımlar ise girdi ve çıktı temelli yaklaşımların birlikte kullanılmasyla oluşmaktadır.

IFAC kurulunun yapmış olduğu düzenlemelere göre staj süresi mesleki yeterlilik sınavına kadar 3 yıl olarak belirlenmiştir fakat adayın mezuniyet durumu yüksek lisans üstünde ise, aday için staj süresi azaltılabilir (IES 5, A12, 2017). Türkiye’de yüksek lisans mezunu adaylar için 2 yıl staj deneyimi aranırken, doktora mezunu adaylar için 1,5 yıllık staj süresi öngörülmüştür. Aday lisans düzeyinde mezun ise staj süresi IFAC ile uyumlu 3 yıl olarak belirlenmiştir.

Mesleki deneyim süresi boyunca adayların buldukları profesyonel çalışma ortamı adaylara iyi bir deneyim sağlar. Çalışılan profesyonel ortam adayların işletmecilik ve organizasyon bilgilerini artırır, işletme fonksiyonu ile muhasebe bölümünün farkına varmalarına yardımcı olur. Adaylara verilen sorumluluklar, adayların etik değer ve tutum algılarını geliştirir, mesleki yeterliliği için sağlaması gereken profesyonel muhasebe eğitimini almasına yardımcı olur (Köse ve Yılmaz, 2003).

Eğitim süreci boyunca adayların gelişim için izledikleri yolu düzenli bir şekilde takip edebilmek için gerekli olan gözetim sistemi oluşturulup yaşanan gelişimler izlenmeli ve raporlanmalıdır. Gözetim sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi için işveren-danışman-aday karşılıklı olarak içinde bulunulan durumları yazılı olarak belirlemelilerdir (IES 5, md:16-18, 2017).

İstenilen pratik tecrübenin yeterliliğini değerlendirirken IFAC üye kuruluşları aşağıdakileri faaliyetleri inceleyebilir (IES 5, md:19,2017)

- Elde edilen pratik tecrübeyi izlemek ve raporlamak için örnekleme yaklaşımı içerebilecek bir sistem oluşturmak;
- Muhasebe meslek mensubu adayların içinde buldukları; pratik deneyim programı, ilgili rolleri ve sorumlulukları, işverenlere ve pratik tecrübe denetçilerine ayrıntılı olarak verilmesi;
- Muhasebe meslek mensubu adaylara deneyim kazandıracak olan işverenlerin uygunluğunun onaylanması için bir mekanizma oluşturulması;
- Deneyime başlamadan önce pratik deneyim ortamını değerlendirmek ve onaylamak;
- Muhasebe meslek mensubu adayların görevlendirdiği istihdamın planlanan niteliği, kapsamı ve içeriğinde, varsa değişiklikleri kapsayan işverenler tarafından periyodik olarak raporlanacak bir sistem oluşturulması;
- Stajın tamamlanmasından önce, profesyonel muhasebecilerin ve staj denetçilerinin yaptığı yazılı başvurulara (muhtemelen sözlü sunumlarla desteklenmektedir) dayanan pratik deneyimlerin değerlendirilmesi;
- İşverenlerin, isteyen profesyonel muhasebecilere ve staj denetçilerine geri bildirim sunmalarını teşvik etmek ve yeterlilikler elde edildiğinde iletişim kurmak;
- Daha önce onaylanmış işverenleri ve staj denetçilerini izlemek;
- Staj yapanların, yeterli pratik tecrübenin edimesi ve doğrulanabilir kanıtlarla desteklenmesi için gerekli yetkilerin düzenli ve zamanında incelenmesini üstlenmek.

Muhasebe meslek adaylarının staj süresi boyunca işverenler bazı çalışmalarını yapmalıdırlar; adayların yapmış olduğu staj izlenmeli, yönetmelik hazırlanmalı, deneyim için en uygun yer belirlenmeli, staj şartları değerlendirilmeli ve onaylanmalı, stajyer başarılı bulunduğu takdirde belgelendirilmeli, iyi bir şekilde işleyen raporlama sistemi ile çalışmalar dönemsel olarak izlenmelidir (Uyar, 2008, 90).

Türkiye Muhasebe meslek mensubu olabilme için gerekli staj süresi 26.07.2008 tarihli 26948 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5786 Nolu “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile belirlenmiştir. 5786 kanun 3. maddede en az üç yıl staj yapmış olma şartı aranmaktadır. Kanun maddesi devamında “vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.” ifadesi yer almaktadır.



Ayrıca staj ve staj süresinden sayılan hizmetler belirtilmiştir (26948 Sayılı, 26.07.2008 Tarihli Resmi Gazete);

Serbest muhasebeci mali müşavirlik stajı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında veya şirketlerinde yapılır. Staja başlayabilmek için staja giriş sınavını kazanmak ve Birlik tarafından kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezinin eğitim programını tamamlayıp başarılı olmak şarttır. Temel Eğitim ve Staj Merkezinin kurs ve seminerlerinde geçen ve altı ayı aşmayan süreler, staj süresinden sayılır.

Kanun maddesinin devamında staj süreleri ile ilgili yer alan bilgilere göre;

a) Vergi incelemesine yetkili olanların, bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri,

b) 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulunda denetim yetkisine sahip olarak çalışan denetim elemanlarının bu hizmetlerde geçen süreleri ile 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca banka denetimine yetkili olanların bu hizmetlerde geçen süreleri,

c) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunda denetime yetkili olarak çalışanların bu hizmetlerde geçen süreleri ile aynı Kanununun ek 1 inci maddesine göre kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu uzmanlarının bu kurulda geçen hizmet süreleri,

d) 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun uyarınca Başbakanlık Teftiş Kurulunda görev yapan denetim yetkisine sahip Başbakanlık müfettişlerinin bu hizmetlerde geçen süreleri,

e) 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca görev yapan Bütçe Kontrolörleri, Muhasebat Kontrolörleri ve Milli Emlak Kontrolörlerinin bu hizmetlerde geçen süreleri,

f) 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre ticaret şirketleri nezdinde denetim yetkisine sahip olan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri ve kontrolörlerinin denetim hizmetlerinde geçen süreleri,

g) Vergi yargısında görev yapan hakimlerin bu görevlerde geçen süreleri,

h) Türkiye genelinde mali denetim yapan banka müfettişlerinden yarışma sınavı ile mesleğe giren ve yeterlilik sınavında başarılı olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren bankalarda ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarında geçen süreleri,

ı) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerde geçen süreleri ile bu birimlerde görev yapan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin gözetim ve denetiminde bunların sayısını geçmemek üzere, oda nezdinde staj dosyası açtırmış ve staja başlama sınavını kazanmış olan aday meslek mensuplarının staja başlama sınavını kazandıkları tarihten itibaren, staj koşullarını yerine getirmeleri halinde bu hizmetlerde geçen süreleri,

i) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyesi, öğretim görevlisi veya araştırma görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen hizmet süreleri." staj süresi olarak belirtilmiştir.

1.6 UMES 6, Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi Standardı

Adayın nihai değerlendirme için mesleki yeterlilik öncesi yetkinlik ve becerilerini belirleyen standarttır. Adayın eğitim programı boyunca edinmiş olduğu mesleki bilgi ve becerilerin yeterlilik ve yetkinliğinin sınanması, ve akademik yetkinliğini belirler (IES 6, md:1-2, 2017). İyi bilginin pratik uygulaması olarak teorik bilgiyi test eder.

Adaylar yazılı sınavdaki başarılarının yanı sıra farklı konularda da yetkinliklerini göstermek zorundadır. Bunlar teknik bilgiler, analitik düşünme ve uygulama, sahip olduğu bilgiyi herhangi bir problem karşısında uygulama, problemi tanımlayabilme, farklı çözüm yollarını belirleme, etik problemleri görebilmedir (Özbirecikli, 2007, 80).

Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi eğitim standardı ile amaçlanan; muhasebe meslek mensubu adayların profesyonel muhasebeci olabilmeleri için gereken mesleki yeterliliğe sahip olup olmadıklarını test etmektir (IES 6, md:7, 2017). Meslek mensubunun yetkinliğinin test edilmesinin kamuya, muhasebe meslek mensubu kalitesine ve mesleğin itibarına yönelik faydaları bulunmaktadır (IES 6, ref A4, 2017).

Bu eğitim standardı sonunda meslek mensubu adayın edinmesi gerekenler (Özbirecikli, 2007, 80):

- Müfredatta yer alan teknik bilgiye sahip olma



- Teknik bilgiyi analitik ve pratik bir şekilde uygulayabilme
- Karışık problemleri çeşitli yollarla çözebilme yeteneğine sahip olma,
- Bir sorunu gereksiz bilgileri ayırt ederek çözümleyebilme,
- Karmaşık durumlarda problemleri tanıyabilme ve onları sırasına göre çözümleyebilme,
- Alternatif çözümler olabileceğini onlarla başa çıkma yolunu belirleyebilme,
- Bilgi ve becerilerini çeşitli alanlarla bütünleştirebilme,
- Gerçekçi önerileri kısa ve etkili bir biçimde formüle ederek iletişim kurabilme,
- Etik ikilemleri tespit edebilme yeteneklerine sahip olmasıdır.

Değerlendirme süreci (IES 5, A12, 2017);

- Adayların yanıtlarının önemli bir bölümü kayıt altında olmalıdır,
- Değerlendirme geçerli ve güvenilir olmalıdır,
- Değerlendirme esnasında yeterli düzeyde mesleki bilgi, mesleki tecrübe, mesleki değerler etik ve tutumlar ölçülmelidir,

- Edinilen bilgiler önyeterlilik eğitim programı sonunda uygulanabilir olmalıdır.

Değerlendirme sürecinin doğruluğu kanıtlarla gösterilmelidir. Kanıtlara örnek olarak (IES 6, A22, 2017);

- Başarılı ders tamamlama belgeleri;
- Başarılı sınavların sonuçlarının kaydedilmesi
- Staj notunun işveren tarafından verilmesidir.

Muhasebe Meslek Eğitimi sınavları, genellikle yazılı sınavlardır fakat gerekli olan durumlarda sözlü olarak da yapılabilir. Mesleki yeterliliği ortaya çıkaracak olan sınavın geçerli, güvenilir, ve program dahilinde verilen bilgilerle uyumlu olması gerekir. Değerlendirme sürecinde programda verilen teorik bilgi kadar uygulama tecrübesi de önemlidir. Değerlendirme sınavı son aşamada gerçekleştirilmelidir (Uyar, 2008, 91).

Türkiye’de muhasebe meslek mensubu adaylar yedi dersten sınava girmektedir. Bunlar: “*Finansal Muhasebe, Finansal Tablolara ve Analizi, Maliyet Muhasebesi, Muhasebe Denetimi, Vergi Mevzuatı ve Uygulaması, Hukuk, Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku*” başlıklarından oluşmakta olup, sınavlardan başarılı sayılmak için adaylar her dersten 100 üzerinden en az 50 puan almak zorundadırlar. Belge almaya hak kazanmak için tüm derslerden alınan puanların ortalamasının en az 60 olması gereklidir. Yanında staj yapılan meslek mensubu tarafından adaya verilen staj notu da not ortalamasının hesaplanmasına dâhil edilir (Gürdal ve Doğan, 2014, 11). Türkiye’de sınav TESMER tarafından muhasebe meslek mensubuna stajının sonunda yapılmaktadır. Bu sınavda başarılı olan adaylar mesleğe başlayabilirler. Türkiye’de sınav teorik bilgiye dayalı olmaktadır pratik bilgiler için sözlü bir sınav bulunmamaktadır (Gökten ve Gökten, 2016, 62).

1.7 UMES 7, Sürekli Mesleki Eğitim Standardı

Sürekli Mesleki Eğitim Standardı (IES) ile sürekli mesleki gelişimin muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliliğini koruması, müşteriler, işverenler ve diğer paydaşlar için kaliteli hizmet verilmesi ile meslek mensuplarına olan kamu güvenini güçlendirmesi beklenmektedir (IES 7, md:1, 2017).

Sürekli Mesleki Gelişim (SMG) IES 7 standardında vurgulanmıştır ve IES 7 standardına göre IFAC’a üye olan kuruluşların yerine getirmeleri gerekenler şöyle sıralanmaktadır; “*Hayat boyu öğrenimi özendirme, var olan kaynaklara erişim kolaylığı sağlamak, kamu yararına olacak şekilde yeterliliği geliştirmek ve bu durumu sürekli takip ederek muhafaza etmektir.*” Bu standart ile yaşam boyu öğrenme muhasebe meslek mensupları için bir kural haline gelmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarında ve bilgi teknolojilerinde sürekli yeniliklerin gözlendiği dünyada muhasebe meslek mensuplarının daha iyi hizmet verebilmek için yaşanan bu gelişmeleri takip etmeleri gerekmektedir.

Sürekli Mesleki Gelişim; eğitim, uygulama ve öğrenmenin yanında; “*Koçluk ve Danışmanlık Yapabilme, Ağ Oluşturabilme, Gözlem Geri Bildirim Yansıtma, Yönlendirilmiş ve Yapılandırılmış Bilgi Edinebilme*” gibi çeşitli gelişim faaliyetlerini içermektedir (IES 7, md:5, 2017).

Yaşanan değişiklikler ve gelişmeleri TÜRMOB meslek mensubu adaylara çeşitli eğitimler ve sempozyumlar düzenleyerek duyurmaktadır. 3568 sayılı Kanununun 44’üncü maddesinde; Mesleki Geliştirme Eğitimi ile ilgili “*Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini fiilen devam ettirmeleri için birlik ve odalar tarafından düzenlenecek mesleki geliştirme ve eğitim seminerlerine katılmaları zorunludur. Meslek içi eğitimle ilgili konular, eğitim programları ve süreleri ile diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir*” (Kanun No: 5786, md:17) değişiklik yapılmıştır.



SMG tanımının yapılması ve yeterliliğin korunabilmesi için yapılan faaliyet örnekleri (IES 7, A5,2017);

- “Muhasebe meslek mensuplarına SMG’nin değerini sürekli ve düzenli olarak haber vermek,
- Muhasebe meslek mensuplarına SMG’nin fırsatlarının çeşitliliğine ulaşmaya teşvik etmek,
- İşverenler ile SGM’nin önemini vurgulamak için beraber çalışmaktır.”

Sürekli mesleki gelişim yeterliliği için 3 farklı ölçme yöntemi tarafından belirlenmiştir (IES 7, md:6, 2017).

- “Girdi Temelli Yaklaşımlar”,
- “Çıktı Temelli Yaklaşımlar” ve
- “Karma Yaklaşımlardır”

Girdi temelli yaklaşım, sürekli mesleki gelişim için eğitim faaliyetleri ile ilgili olup, Bunlar (IES 7, md:15, 2017);

- Aday 3 yıl boyunca en az 120 saatlik eğitime katılmalı,
- Yılda en az 20 saati tamamlamalı,
- Adayın almış olduğu eğitim uygulamada var olan ve değerlendirmesi yapılabilen bir program olmalıdır.

Çıktı temelli yaklaşımlarda sonuçlar önemlidir. Meslek mensubu sürekli gelişimini göstermek için periyodik olarak mesleki yeterliliğini kanıtlamalıdır ve bu gelişmeler yetkili bir kaynak tarafından doğrulanmalı ilave olarak geçerliliği olan bir değerlendirme yöntemi kullanılarak ölçülebilmelidir (IES 7, md:14, 2017).

Karma temelli yaklaşımlarda ise, girdi ve çıktı temelli yaklaşımların birlikte yer aldığı sürekli gelişim programlarından ve ölçülmesinden bahsedilmektedir.

Sürekli mesleki gelişim ile ilgili öğrenme aktiviteleri standartlarda yer almıştır (IES 7, A7, 2017):

- Kurslara, konferanslara ve seminerlere katılım,
- Kendini yönlendirerek öğrenme,
- İşbaşı eğitimi,
- Teknik komitelere katılmak ve bu komitelerde çalışmak,
- Mesleki sorumlulukların geliştirilmesi için bir kurslar veya oturumlar ile SMG olanaklarının sağlanması,
- Mesleki sorumluluklarla ilgili resmi eğitim;
- Konferanslarda, konuşmalarda veya toplantılarda konuşmacı olarak katılım, tartışma grupları,
- Teknik, mesleki veya teknik yazıları, makaleleri veya kitapları yazma akademik doğa,
- Meslek mensubu olarak; Mesleki literatürü veya dergileri okumak ve araştırma yapmak,
- Mesleki yeniden inceleme veya resmi test,
- Mentor veya antrenör olarak mesleki gelişim desteğini sağlamak,
- Bir akıl hocası veya antrenörden mesleki gelişim desteğini almak.

Sürekli mesleki gelişim eğitim standartlarının içinde yer alan bu aktiviteler, muhasebe meslek mensuplarını yaşam boyu öğrenmeye teşvik etmektedir.

Sürekli mesleki gelişim, bulunduğu kuruluşun sektörü veya büyüklüğü ne olursa olsun tüm muhasebecilere uygulanır, çünkü (IES 7,A 10,2017):

- Tüm profesyonel muhasebecilerin müşterileri, işverenleri ve ilgili menfaat sahipleri için gerekli sorumluluğu yerine getirmeleri gerekir,
- Tüm sektörlerdeki muhasebe meslek mensupları, kamuya hesap verme sorumluluğuna ve kamu güveninin sürdürülmesine tabidir;
- Halk, profesyonel muhasebecinin atanmasına ve profesyonel duruşuna güvenir. Profesyonel bir muhasebecinin yetkinliğinin olmaması, profesyonel muhasebecinin, işverenin ve mesleğin bir bütün olarak itibar ve duruşuna zarar verebilir;
- Hızla değişen ortamlar profesyonel muhasebecinin yetkinliğinin önemini etkileyebilir; ve
- Muhasebe meslek mensuplarını işe alan işverenler, bir dereceye kadar mesleki yeterliliğin kanıtı olarak mesleki atamaya güvenirler.



1.8 UMES 8, Denetim Uzmanları için Yetkinlik Gereksinimleri Standardı

Tüm eğitim standartlarında olduğu gibi IES 8'de IFAC'a üye olan muhasebe meslek mensuplarına yönelik hazırlanmıştır. Standardın amacı denetçilik için gerekli olan niteliklerin geliştirilmesi ve devam ettirilmesidir. Standartlarda sorumlu ortak, yetenek, yeterlilik, profesyonel muhasebeci tanımları ayrı ayrı yapılmıştır. Bu tanımlar;

Yetenek; Meslek için gerekli olan mesleki bilgi, beceri, tecrübe, etik değer ve davranışlardır, bağımsız denetimde yetenek; dürüstlük, tarafsızlık ve şüphecilik temellerine dayanmaktadır. **Dürüstlük;** baskı altında doğru olanı yapabilme, **Tarafsızlık;** bağımsız bir düşünceyi ortaya koyabilme, **Şüphecilik;** Bilgi ve sonuçların detaylı olarak incelenerek doğruluklarının tespit edilmesidir (Esendemir, 2011, 657). **Yeterlilik** ise; mesleki olarak tanımlanan görevleri gerçekleştirebilme durumudur. **Katılım Ortağı;** yasal ve düzenleyici kuruluşlar tarafından yetki verilmiş denetimin organizasyonundan, raporlamadan, performans ve sözleşmeden sorumlu olan ortaktır. **Profesyonel Muhasebeci** ise; IFAC'a üye olan muhasebe meslek kuruluşu üyesidir. Standart ile denetçilerin sahip olması gereken özellikler açıklanmıştır. Ayrıca standartlarda denetim uzmanı tanımı yapılmıştır; Denetim Uzmanı; tarihsel finansal bilgilerin denetiminde önemli yargılamalara sorumluluk taşıyan veya sorumluluğu devredilen profesyonel bir muhasebecidir.

Bu IES'in amacı, muhasebe meslek mensuplarının, bir katılım ortağı rolünü oynarken profesyonel menfaatlerini geliştirip korumaktır. Denetim yapılandırılmış bir işlemdir (IES 8, md:7, ref A18,2017):

- Analitik becerileri uygulamayı, mesleki yargıları ve mesleki şüpheciliği içerir;
- Genellikle profesyonellerden oluşan bir ekip tarafından yönetsel beceriler ile gerçekleştirilir;
- Teknolojinin uygun formları kullanılır ve bir metodoloji eklenir;
- Uluslararası tüm ilgili teknik standartlara uygun Denetim Standartları, Uluslararası Standartlar, Kalite Kontrol, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları gibi ulusal ve yerel standartlar,
- Mesleki etik gerekli standartlar ile uyumludur.

Profesyonel denetim uzmanlarının edinmeleri gereken öğrenim çıktılarına ilişkin bilgiler standartta açıklanmıştır. Öğrenim çıktıları Tablo 2.5'te verilmiştir.

Tablo 5.1:UMES 8, Denetim Uzmanları için Yetkinlik Gereksinimleri Standardına Ait Öğrenme Çıktıları

Yetkinlik Alanı	Öğrenme Çıktıları
<i>Teknik Yetkinlik ile Kazanılması Gereken Özellikler</i>	
Denetim	*Denetim stratejisinin gereği olarak yanlış beyan tanımlama ve değerlendirilmesinde yol gösterici olma *Hatalı beyan durumunda yanıtları düzeltme *İlgili kanunlar ile (Uluslararası Denetim Standartları gibi) denetimin uygulanıp uygulanamayacağını değerlendirme *Denetim raporunda kilit denetim konularının bir açıklaması da dahil olmak üzere uygun denetim görüşü geliştirebilme
Finansal Muhasebe ve Raporlama	*Bir varlığın mali esaslara uygun olarak değerlendirilip değerlendirilmediğini denetleyebilme, *Finansal tablolarda yer alan olayları tanıma, ölçme, sunma ve açıklama sırasında mali tablo düzenlemesine yönelik esaslar dahilinde değerlendirme, *Yönetim tarafından yapılan gerçeğe uygun değeri tespit eden muhasebe kararlarını ve tahminlerini değerlendirme, * Mali tabloların işletmenin doğasına, faaliyet ortamına ve işletmenin devam eden bir şirket olma kabiliyetine göre gerçeğe uygun sunumunu değerlendirilebilme.
Yönetişim ve Risk Yönetimi	*Genel denetim stratejisinin bir parçası olarak bir işletmenin mali tablolarını etkileyen kurumsal yönetim yapılarını ve risk değerlendirme süreçlerini değerlendire-bilme
İşletme Çevresi	*Denetim ve risk değerlendirilmesi esnasında piyasa, rekabet, ürün teknolojisi ve çevresel gereklilikler de dahil olmak üzere dış etkenleri analize dahil edebilme.
Vergilendirme	*Mali tablolarda oluşabilecek yanlış vergilendirme risklerine karşın genel denetim prosedürlerinin değerlendiril-mesi ve prosedürlerin denetim stratejisine etkisinin belirlenebilmesi
Bilgi Teknolojisi	*Finansal tablolara ilişkin denetimlerin genel denetim stratejisi üzerindeki etkisini belirleyebilmek için bilgi teknolojisini değerlendire-bilme
İş Kanunları ve Yönetmelikleri	*Genel denetim stratejisi ve denetim görüşü üzerindeki etkiyi belirlemek için tanımlanmış veya şüphe edilen uygunsuzluğun yasa ve yönetmelikler çerçevesinde değerlendirebilme
Finansal Yönetim ve Finans	*Genel denetim stratejisi üzerindeki etkisini belirlemek için mevcut olan çeşitli finansman kaynaklarını ve finansal araçları değerlendirebilme *Genel denetim stratejisi üzerindeki etkiyi belirlemek için işletmenin nakit akışını, bütçelerini ve tahminlerini, işletme sermayesi gereksinimlerini değerlendirebilme
<i>Mesleki Beceriler ile Kazanılması Gereken Özellikler</i>	
Entellektüel	*Farklı seçenekler ile sonuçları analiz edebilmek için soyut ve mantıksal düşünce ile soruşturmada eleştirel analiz yapabileme
Kişilerarası İletişim	*Yönetim ekip ve sorumlu olan kişilerle iletişim kurabilme,



	*Gerektiği zaman etkin danışma ile denetim sorunlarını çözebilme
Kişisel	*Hayat boyu öğrenmeyi teşvik edebilme ve üstlenebilme *Katılım ortaklarına rol model olabilme *Katılım ortaklarına rehberlik veya koçluk yapabilme
Örgütsel	* Denetçi uzmanları da dahil olmak üzere, katılım ekibinin toplu olarak denetimi gerçekleştirmek için uygun nesnellığe ve yeterliliğe sahip olup olmadığını değerlendirebilme, * Katılım ekiplerine liderlik ve yönetim sağlayarak denetimi yürütebilme
<i>Mesleki değerler, etik ve tutumlar</i>	
Kamu Yararı	*Kamu yararına odaklanarak tüm denetim faaliyetlerinin kalitesini yükseltmek
Mesleki Yargı ve Mesleki Şüphencilik	* Bir denetimi planlama ve yerine getirebilme denetim görüşüne dayandırabilme için şüphencilik ve mesleki yargılamayı kullanabilme
Etik Kurallar	* Denetim bağlamında bütünlük, objektiflik, mesleki yeterlilik ve dikkatli bakım, gizlilik ve mesleki davranış etik ilkelerini uygulayabilme ve etik ikilemlere karşı uygun olan kararı verebilme * Denetim sırasında ortaya çıkabilecek durumları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri değerlendirebilme ve bunlara tepki verebilme, * İşletmenin gizli bilgilerini etik sorumluluklar ve ilgili yasal gereklilikler uyarınca koruyabilme.

(IES 8, md:8, 2017)

Denetim standartları bir denetçide olması gereken vasıfları sınıflandırarak tanımlamıştır. IES 8’de profesyonel denetim mesleği ile ilgili şartlar maddeler dahilinde hazırlanmıştır. Ayrıca sürekli mesleki gelişim standardına dikkat çekilmiştir.

IES 8’de genel olarak denetim görevini gerçekleştirecek olanların gerekli sürelerce iş tecrübesi edinmeleri gerekir ve bu tecrübeler, denetim mesleğini icra edenlerin sahip oldukları yetenekleri gösterebilmelerine fırsat vermelidir.

Denetçi olabilmek için fakülte mezunu olma şartı aranmakta ve denetçi adayının, finansal bilgi denetimi, finansal muhasebe ve raporlama, bilgi teknolojileri konularında mesleki ve teknik yeterliliğe sahip olması gerekir. Muhasebe meslek mensubunun denetçi olabilmesi için ise kendini geliştirecek mesleki bilgi ve yeterliliğe sahip olabileceği bir eğitim programına katılması önerilmektedir (Uyar, 2008, 93).

Denetçilerin yeterliliğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tespit yöntemi yeterlilik sınavı olarak belirlenmiştir. Türkiye’de denetim mesleği ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Örnek olarak denetçinin mesleki bilgi birikimi, yaşam boyu öğrenme ve mesleki gelişim, etik tutum ve davranışlar, staj şartları gibi konularda IES ile uygulamaların paralel olduğu söylenebilir (Ersoy vd., 2009, 15). Fakat bilgi teknolojisi konusu Türkiye’deki uygulamalarda eksik kalmaktadır ve bu eksikliğin bir an evvel giderilmesi gerekmektedir. Eğitim sürecinde yeni derslerin eklenmesi ve öğrenme için uygulamaların üzerinde durulması eksikliğin giderilmesi için atılacak önemli adımlardan bazılarıdır.

SONUÇ

31.12.2005 tarihinden itibaren Türkiye’de faaliyet gösteren ve borsada işlem gören şirketlerin birçoğunun kullanmış olduğu standartlar 01.07.2012’de yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ile uygulanması zorunlu hale getirmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının(UFRS) referans alınması, Türkiye’de UFRS’lerin kabul görmesinde önemli bir etken olmuştur. Ortak bir muhasebe dili ihtiyacının oluştuğu süreçte ortak bir muhasebe eğitimine de ihtiyaç duyulmaktadır.

IFAC’ın bünyesinde kurulan IAESB tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartlarının yaygın olarak kullanılması amaçlanmaktadır. Muhasebe Eğitim Standartları; muhasebe meslek üyesinin ihtiyaç duyacağı bilgi donanımını sağlamak amacıyla, tüm muhasebe örgütlerinin uygulayabileceği standartlardan oluşmaktadır. Son olarak 2017 yılında revize olan muhasebe eğitim standartları sekiz adet standarttan oluşmaktadır. IES’lerin ilk dördü; muhasebe meslek mensubu adayın eğitimi ile ilgili bilgiler vermektedir. Beş, altı, yedinci standartlar muhasebe meslek mensubunun eğitim sonrası geçirmesi gereken aşamaları açıklamaktadır. Son olarak sekizinci standart denetçi ile ilgili özellikler ve edinmiş olması gereken teknik bilgiler hakkında açıklamalar yapmaktadır. Uluslararası Eğitim Standartları getireceği faydalardan dolayı, tüm dünyada giderek önemli hale gelmektedir.

Çalışmada Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları’nın 2017 yılında revize edilmiş halinin genişletilmiş çeviri özetine yer verilmiştir. Sekiz adet olan *Muhasebe Eğitim Standartları* tek tek incelenmiş ve mevcut durum Türkiye ile karşılaştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda IES 1, IES 5, IES 6, IES 7, IES 8’in geçerli olduğu, IES 2, IES 3, IES 4’ün kısmen geçerli olduğu kanaatine varılmıştır.



KAYNAKÇA

- Ayanoğlu, Y., Zaif, F. (2007). Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Artırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye 'de bir İnceleme. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9/1.
- Aydın, S. (2007). Muhasebe Eğitiminin İşletme Beklentilerini Karşılama Derecesinin Ölçülmesi ve Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartlarına Uygunluğunun Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, *Gazi Üniversitesi*, Ankara.
- Can, A., Demirci Ş. (2016). Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 2 Muhasebe Eğitim Programlarının İçeriğine Uyum: Sakarya Üniversitesi Örneği. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 319-338.
- Çubukcu, S., (2012). Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi Düzenlemeleri Çerçevesinde Etik Eğitimine İlişkin Durum Analiz. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 12 - Sayı: 1 (103-116).
- Esendemir, E. (2011). Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarında İnsan Kaynakları Yönetimi. *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:9, Sayı:2, 647-667
- Gökten, P., Gökten, S. (2016). Uluslararası Eğitim Standartlarına Genel Bakış: Geçerliğinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:3, Sayı:6, 49-66.
- Gürdal, K., Doğan, M. (2014). Muhasebe Stajyerlerinin Profili Üzerine Bir Araştırım. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı: 41, Ocak, 1-16.
- International Accounting Education Standards Board™*, Handbook of International Education Pronouncements (2017).
<https://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-education-pronouncements-2017.pdf> (erişim tarihi:01.09.2017).
- Sarıtaş, H., Sarı Özgün, H. (2017). "Muhasebe Mesleğinde Etik Dışı Davranışlara Neden Olan Durumlar: Denizli İlinde Bir Uygulama" Humboldt Üniversitesi & KTÜ İşbirliği ile Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Berlin Konferansı, Sözlü Bildiri, Berlin
- Sikka, P., Haslam, C., vd. (2007). Professionalising Claims and the State of UK Professional Accounting Education: Some Evidence. *Accounting Education: An International Journal*, 16 (1), 3-22.
- Özbirecikli, M. (2007). Ana Hatlarıyla IFAC Muhasebeci Eğitimi Standartları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:33. Ocak, 73-80.
- Uyar S. (2008). Uluslararası Eğitim Standartları (IES) ve Akdeniz Üniversitesi' nde Muhasebe Eğitimi. *MÖDAV Dergisi*, Sayı:1, 79-107.
- Yılmaz, F. ve Köse, A. (2003). Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC'ın Mesleki Kuralları. VI. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/02FatihYilmazAhmetKose.pdf> (erişim tarihi 24/12/2017).