BÖLÜM 6

Bağımsız Denetçiliğe Giriş ve Meslek Yapısının Uluslararası Karşılaştırması

Bilgehan Çakmak Sel*

Öz

Bağımsız denetiminin güvenilir şekilde yürütülmesinde denetçilerin mesleki yeterliliği, mesleğe kabul koşulları ve gözetimi önemli bir yere sahiptir. Mesleğin kurumsal yapısı ise ülkelerin hukuki ve mesleki geleneklerine göre farklılaşmaktadır. Bu çalışma, Kıta Avrupası yaklaşımını temsilen Türkiye ve Almanya, Anglo-Sakson yaklaşımını temsilen İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD), karma yaklaşımı temsilen Japonya üzerinden, bağımsız denetçilik mesleğine giriş ve lisanslama süreçlerini kamu gözetimi, meslek örgütlenmesi, eğitim, sınav ve deneyim koşulları açısından karşılaştırmalı olarak incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışma nitel bir doküman analizine dayanmakta olup, veriler ilgili ülkelerin mevzuat metinlerinden ve uluslararası kuruluşların yayımladığı ülke profillerinden derlenmiştir. Bulgular, seçilen ülkelerde mesleğe girişin; mesleki bilgi, deneyim ve gözetim mekanizmalarının farklı biçimlere dayandığını göstermektedir. Ancak ülkeler arasında kurumsal model açısından belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Türkiye'de yapı KGK merkezlidir; Almanya'da kamu gözetimi ile zorunlu meslek örgütlenmesi birleşmiştir; İngiltere'de meslek kuruluşlarını öne çıkmaktadır; ABD'de federal gözetim ile eyalet düzeyindeki lisanslama birbirinden ayrılmıştır; Japonya'da ise bu unsurların bütünleşik bir yapı içinde yer almaktadır.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Mesleğe Giriş, Lisanslama, Kamu Gözetimi, Denetim Sistemleri

Abstract

Auditors' professional competence, admission requirements and oversight are essential to reliable independent auditing, while institutional structures differ according to national legal and professional traditions. This study compares entry and licensing systems in Türkiye and Germany as Continental European examples, the United Kingdom and the United States as Anglo-Saxon examples, and Japan as a mixed model. Public oversight, professional organisation, education, examinations and experience requirements are examined through qualitative document analysis based on national legislation and country profiles published by international organisations. The findings show that all selected countries rely on professional knowledge, experience and oversight, but organise these elements differently. Türkiye has a system

* Dr. Öğr. Üyesi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, bcakmaksel@cumhuriyet.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0854-0517

centred on the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority. Germany combines public oversight with compulsory professional organisation. Professional bodies have a prominent role in the United Kingdom, whereas federal oversight and state licensing are separated in the United States. Japan integrates these components within a coordinated structure.

Keywords: Independent Auditing, Independent Auditor, Entry to the Profession, Licensing, Public Oversight, Audit Systems

1. Giriş

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler ve ticaret hacminin ulaştığı boyutlar, işletme faaliyetleriyle ilgilenen kişi ve kuruluşların sayısını gün geçtikçe artırmaktadır. Bu kişi ve kuruluşların işletmeler hakkındaki en temel bilgi kaynağı ise kamuoyuna açıklanan finansal tablolardır. Sunulan bilgilerin güvenilirliğine duyulan ihtiyaç, bağımsız denetim faaliyetlerinin ortaya çıkasına ve zaman içinde kurumsallaşmasına zemin hazırlamıştır.

Bu çerçevede bağımsız denetçilik mesleğinin ortaya çıkışı, gelişimi ve mesleğe giriş süreçleri, denetim kalitesinin ve güvenilirliğinin temelini oluşturmaktadır. Nitekim literatürde mesleğe giriş koşullarının katılığı ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki bulunduğu, özellikle yüksek lisans derecesi şartı ve uzun süreli uygulamalı deneyimin denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği ortaya konmuştur (Van Linden ve Hardies, 2018). Bununla birlikte, Avrupa Birliği (AB) düzeyinde onlarca yıldır sürdürülen uyumlaştırma çabalarına rağmen üye ülkeler arasında mesleğe giriş koşulları bakımından önemli farklılıkların devam ettiği; bu farklılıkların yalnızca teknik düzenlemelerden değil, ülkelerin tarihsel, hukuki, ekonomik ve politik yapılarından kaynaklandığı gösterilmiştir (Baker vd., 2001; Jahn ve Loy, 2023). Ülkeden ülkeye farklılık gösteren mesleğe kabul koşulları, eğitim süreçleri, sınav sistemleri ve meslek örgütlenme yapıları, bağımsız denetçilik mesleğinin uluslararası boyutta karşılaştırılmasını gerekli kılmaktadır. Nitekim işletmelerin ulusal sınırların ötesine geçerek uluslararası piyasalara girmesi, denetçilerin de farklı hukuki ve mevzuat çerçevelerinde, uluslararası standartlara bağlı kalarak faaliyet gösterebilmesini zorunlu hâle getirmektedir.

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetçilik mesleğine giriş süreçlerinin ve mesleğin kurumsal yapısının uluslararası düzeyde karşılaştırmalı olarak incelenmesidir. Çalışma, mevcut literatürdeki karşılaştırmalı çalışmaların büyük ölçüde AB üyesi ülkelerle sınırlı kalması (Garcia-Benau ve Zorio,

2013; Jahn ve Loy, 2023) veya iki-üç ülkeyle kısıtlı tutulması (Karahan, 2017) nedeniyle, farklı denetim geleneklerini temsil eden beş ülkeyi bir arada ele alarak alana katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda Türkiye çalışmanın temel referans ülkesini oluştururken; İngiltere bağımsız denetçilik mesleğinin tarihsel gelişimi ve güçlü meslek örgütleri geleneğini, ABD eyalet temelli lisanslama ve kamu gözetimi yapısını, Almanya Kıta Avrupası'nın düzenleyici yapısını, Japonya ise Asya'daki denetim sistemlerinin gelişimini ve uluslararası standartlarla uyum sürecini temsil etmesi nedeniyle incelemeye dâhil edilmiştir. Böylece farklı hukuki, kurumsal ve mesleki yapılar altında şekillenen denetim geleneklerinin mesleğe giriş, lisanslama, mesleki örgütlenme ve kamu gözetimi üzerindeki etkilerinin karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın önemi, yalnızca mesleğe giriş koşullarının betimlenmesiyle sınırlı olmayıp, kamu gözetimi ile mesleki öz-düzenleme arasındaki ilişkinin ülkeden ülkeye nasıl farklılaştığını, bu farklılığın Anglo-Sakson, Kıta Avrupası ve karma denetim yaklaşımları bağlamında nasıl konumlandığını ve son dönemde ortaya çıkan sürdürülebilirlik güvencesi gibi güncel gelişmelerin mevcut kurumsal yapılara nasıl yansıdığını da ortaya koymasından kaynaklanmaktadır. Bu yönüyle çalışma, akademisyenler, düzenleyici otoriteler ve meslek örgütleri için güncel bir karşılaştırmalı çerçeve sunmayı hedeflemektedir.

Bu amaç doğrultusunda çalışma yedi ana bölümden oluşmaktadır. İkinci bölümde, bağımsız denetçilik mesleğine giriş koşullarına ilişkin uluslararası literatür taraması sunulmakta; mevcut çalışmaların kapsamı, yöntemleri ve temel bulguları özetlenmektedir. Üçüncü bölümde, bağımsız denetim kavramının tarihsel gelişimi, bağımsız denetçinin rolü ve mesleki sorumlulukları ile denetim piyasasının yapısı ele alınarak çalışmanın kavramsal çerçevesi oluşturulmaktadır. Dördüncü bölümde, dünya genelindeki başlıca hukuk sistemlerinin (Kıta Avrupası, Anglo-Sakson ve karma yaklaşımlar) muhasebe ve denetim düzenlemeleri üzerindeki etkisi tartışılarak, izleyen bölümlerdeki ülke incelemelerine kavramsal bir zemin hazırlanmaktadır. Beşinci bölümde, Türkiye, Almanya, İngiltere, ABD ve Japonya'nın bağımsız denetim sistemleri; kamu gözetimi, meslek örgütlenmesi, mesleğe giriş koşulları, eğitim ve deneyim şartları, mesleki sınav yapıları ile güncel gelişmeler bakımından ayrı ayrı incelenmektedir. Altıncı bölümde ise seçilen beş ülke sistematik bir tablo eşliğinde karşılaştırılmakta, ülkeler arasındaki benzerlik ve farklılıklar; lisanslama yapısı, sınav sistemi, deneyim şartı, kamu gözetimi ve sürdürülebilirlik güvencesi yaklaşımı gibi boyutlar çerçevesinde tartışılmaktadır. Çalışma, elde

edilen bulguların genel bir değerlendirmesini içeren sonuç bölümüyle tamamlanmaktadır.

2. Literatür Taraması

Bağımsız denetçilik mesleğine giriş koşulları ve mesleğin kurumsal yapısı, uluslararası muhasebe ve denetim literatüründe uzun süredir karşılaştırmalı olarak incelenen bir konu olmuştur. Bu çalışmalar genel olarak iki eğilim etrafında şekillenmektedir: Bir kısmı AB'nin uyumlaştırma çabalarına odaklanarak üye ülkeler arasındaki farklılıkları ortaya koymayı amaçlarken, diğer bir kısmı mesleğe giriş koşulları ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi ampirik olarak test etmeyi hedeflemektedir. Aşağıda bu iki eğilimi temsil eden başlıca çalışmalar kronolojik olarak özetlenmektedir.

Baker vd. (2001) çalışmalarında, AB'de yasal denetçiliğe ilişkin düzenlemeleri İngiltere, Fransa ve Almanya örnekleri üzerinden karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Çalışmada denetçi düzenlemeleri; denetçi olarak kimlerin yetkilendirileceği, denetçinin yasal rolünün nasıl tanımlanacağı ve mesleki disiplinin nasıl sağlanacağı olmak üzere üç temel işlev çerçevesinde ele alınmıştır. Bulgular, AB'nin 8. Direktifi (1984) ile uyumlaştırma hedeflenmesine rağmen ülkeler arasında önemli farklılıkların devam ettiğini göstermektedir. İngiltere'de mesleki düzenleme büyük ölçüde özerk meslek kuruluşları aracılığıyla yürütülürken, Fransa'da Adalet Bakanlığı gözetimindeki Ulusal Yasal Denetçiler Odası (CNCC) / Bölgesel Hesap Denetçileri Odası (CRCC), Almanya'da ise kamu hukuku kurumu niteliğindeki Alman Yeminli Mali Müşavirler ve Bağımsız Denetçiler Odası (WPK) öne çıkmaktadır. Mesleğe giriş açısından Almanya daha uzun ve zorlu bir eğitim ve uygulamalı deneyim sürecine sahipken, İngiltere'de mesleki deneyim, Fransa'da ise çok aşamalı sınav sistemi belirleyici olmaktadır. Yazarlar, ülkeler arasındaki bu farklılıkların tarihsel, hukuki, ekonomik ve politik yapılardan kaynaklandığını ve AB düzeyinde tam bir uyumlaştırmanın kısa vadede güç olduğunu belirtmektedir.

Garcia-Benau ve Zorio (2013), denetim mesleğine giriş koşullarını altı AB ülkesi ile Kanada, Çin, ABD ve Japonya olmak üzere on ülke üzerinden karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Çalışmada, AB'nin 2006/43/EC sayılı Direktifi ile mesleğe giriş koşullarında belirli bir uyum sağlanmasına rağmen, ülkeler arasında teorik eğitim, staj süresi, mentorluk uygulamaları ve sınav yapısı açısından önemli farklılıkların devam ettiği ortaya konmuştur. Yazarlar, bu farklılıkların azaltılmasında Uluslararası Muhasebeciler

Federasyonu (IAESB)tarafından yayımlanan Uluslararası Eğitim Standartlarının (IES) küresel düzeyde benimsenmesini önermekte; özellikle İspanya'nın mesleğe giriş düzenlemelerinin mesleki beceriler, etik ve bağımsızlık konularını kapsayan IES 3 ve IES 4 ile uyumlu hale getirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Karahan (2017), küreselleşme ile ekonomik ve teknolojik gelişmelerin işletme faaliyetlerini ve finansal işlemleri daha karmaşık hale getirdiğini, bu durumun muhasebe ve denetim alanında yeni düzenlemelere duyulan ihtiyacı artırdığını belirtmektedir. Finansal tablo kullanıcılarının değişen bilgi ihtiyaçları doğrultusunda bağımsız denetimin öneminin giderek arttığını vurgulayan çalışmada, Türkiye, ABD ve AB'deki bağımsız denetim uygulamaları karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve söz konusu sistemlerin yapısal özellikleri ile aralarındaki benzerlik ve farklılıkların ortaya konulması amaçlanmıştır.

Van Linden ve Hardies (2018), 20 AB üyesi ülkeden 3.782 gözlem kullanarak denetim mesleğine giriş koşulları ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi ampirik olarak incelemiştir. Bulgular, yüksek lisans derecesi şartı ile en az üç yıllık staj süresinin denetim kalitesiyle olumlu yönde ilişkili olduğunu, mesleki yemin şartına ilişkin sonuçların ise farklılık gösterdiğini ortaya koymuştur. Yazarlar, bu sonuçların ABD'deki "150 saat kuralı" tartışmalarına Avrupa açısından yeni kanıtlar sunduğunu belirterek, mesleğe giriş koşullarının tüketicinin korunması ve rekabet üzerindeki etkileri birlikte değerlendirilmek kaydıyla, yüksek lisans şartı ve en az üç yıllık staj uygulamasının denetim kalitesinin artırılmasına katkı sağlayabileceğini ifade etmektedir.

Jahn ve Loy (2023), AB düzeyinde denetim mesleğine giriş koşullarının uyumlaştırılmasına yönelik düzenlemelere rağmen üye ülkeler arasında önemli farklılıkların devam ettiğini ortaya koymuştur. Yazarlar, bu farklılıkların temel nedenini 2006/43/EC sayılı Direktif'in yalnızca asgari koşulları belirleyerek ayrıntılı düzenlemeleri üye devletlere bırakmasına bağlamaktadır. Çalışmada, eğitim, mesleki deneyim ve sınav yapısını kapsayan yedi parametreye dayalı Erişim Gereksinimleri Endeksi (ARI) geliştirilmiş ve ülkeler giriş koşullarının katılığına göre beş grupta sınıflandırılmıştır. Bulgular, en katı giriş koşullarının Macaristan'da, en esnek koşulların ise Finlandiya'da bulunduğunu ve daha katı mesleğe giriş koşullarının genel olarak nüfusa oranla daha az sayıda kayıtlı denetçiyle ilişkili olduğunu göstermektedir.

Bu çalışmalar birlikte değerlendirildiğinde, literatürün iki eksen etrafında şekillendiği görülmektedir. Baker vd. (2001), Van Linden ve Hardies (2018) ile Jahn ve Loy (2023) çalışmaları, kapsamlarını AB üyesi ülkelerle sınırlı tutarak Direktif 2006/43/EC'nin sağladığı uyumlaştırmanın sınırlarını farklı yöntemlerle (kurumsal karşılaştırma, ampirik ilişki testi, endeks geliştirme) ortaya koymuş; ancak bu sınırlama, bulguların AB dışındaki Anglo-Sakson (ABD, tam eyalet bazlı lisanslama) ve karma (Japonya gibi Asya) modellere genellenebilirliğini engellemektedir. Garcia-Benau ve Zorio (2013) ise kapsamı Kanada, Çin, ABD ve Japonya'yı da içerecek şekilde genişleterek bu sınırlamayı kısmen aşmış, fakat çalışma hem güncelliğini yitirmiş hem de kamu gözetim otoritesi ile meslek örgütü arasındaki görev dağılımı gibi kurumsal boyutları sistematik biçimde ele almamıştır. Karahan (2017) ise Türkiye'yi ABD ve AB ile karşılaştırmalı olarak incelemiş, ancak bu karşılaştırma betimsel düzeyde kalmış ve Anglo-Sakson, Kıta Avrupası ile karma yaklaşımları temsil eden geniş bir ülke setine dayanmamıştır. Ayrıca, Jahn ve Loy'un (2023) geliştirdiği ARI dahil olmak üzere mevcut karşılaştırmalı çerçevelerin hiçbiri, sürdürülebilirlik güvencesi gibi son dönemde ortaya çıkan düzenleyici gelişmelerin mevcut kurumsal yapılara nasıl yansıdığını kapsamamaktadır.

Bu doğrultuda literatürde, (i) AB dışındaki farklı denetim geleneklerini (Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, karma) temsil eden ülkeleri bir arada ele alan, (ii) mesleğe giriş koşullarının yanı sıra kamu gözetimi ile mesleki örgütlenme arasındaki kurumsal ilişkiyi sistematik biçimde karşılaştıran ve (iii) güncel düzenleyici gelişmeleri (sürdürülebilirlik güvencesi vb.) kapsayan bir çalışmaya ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Bu çalışma, Türkiye'yi referans ülke olarak alıp İngiltere, ABD, Almanya ve Japonya ile karşılaştırarak söz konusu boşluğu doldurmayı ve mevcut literatüre hem coğrafi kapsam hem de kurumsal analiz derinliği bakımından katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

3. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçilik

Bu bölümde bağımsız denetim kavramı üç temel açıdan incelenmektedir. Öncelikle denetimin Latince kökeninden bugünkü kurumsal yapısına uzanan tarihsel süreç ele alınmakta; belge denetiminden mali tablolar denetimine, oradan risk temelli denetim yaklaşımına geçiş, bu geçişi hızlandıran Enron, WorldCom ve Parmalat skandalları bağlamında ortaya konulmaktadır. Devamında bağımsız denetçinin üstlendiği rol ve mesleki sorumluluklar, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve etik ilkeler çerçevesinde tartışılmaktadır.

Bölümün son kısmında ise denetim piyasasının yapısı incelenmekte; bu kapsamda Dört Büyükler'in piyasadaki konumu ile piyasa yoğunlaşmasının denetim kalitesi ve ücretlerle ilişkisi üzerinde durulmaktadır.

3.1. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

"Denetim" kelimesi, "duymak" veya "dinlemek" anlamına gelen Latince *audire* kelimesinden türemiştir (Ajao vd., 2016: 33). Muhasebe alanında denetim; ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu değerlendirmek amacıyla tarafsız biçimde kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili taraflara raporlanmasını içeren sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Karacan ve Uygun, 2016: 36). Denetimin ortaya çıkışı aynı zamanda asil ile vekil arasındaki bilgi ve görev ayrışmasıyla ilişkilendirilmekte; bu yönüyle vekâlet teorisi denetimin kuramsal temellerinden birini oluşturmaktadır (Ajao vd., 2016: 32).

Denetimin ilk örneklerine Çin, Mısır ve Yunan medeniyetlerinde rastlanmakla birlikte, modern denetimin gelişimi esas olarak Sanayi Devrimi sonrasında işletmelerin büyümesi ve sahiplik ile yönetimin ayrışmasıyla hız kazanmıştır. Birleşik Krallık'ta 1844 tarihli Anonim Şirketler Yasası ile şirket hesaplarının denetlenmesine yönelik düzenlemeler yapılmış; 1900'lü yıllara kadar hata ve hilelerin tespitine odaklanan "Belge Denetimi", 1900–1930 döneminde finansal bilgilerin doğruluğunu değerlendirmeyi amaçlayan "Mali Tablolar Denetimi" anlayışına dönüşmüştür (Lee ve Ali, 2008: 2–4; Haftacı, 2014: 2). Özellikle 1920'lerden itibaren şirketlerin büyümesi, sahiplik ve yönetimin ayrışması, önemlilik kavramı ve örnekleme tekniklerinin gelişmesi modern denetim anlayışının şekillenmesine katkı sağlamıştır (Lee ve Ali, 2008: 4).

20. yüzyılın son çeyreğinde sermaye piyasalarının uluslararasılaşması, muhasebe ve denetim alanında ortak standartlara duyulan ihtiyacı artırmıştır. Bu süreçte 1973'te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 1977'de Uluslararası Muhasebeciler Federeasyonu (IFAC) kurulmuş; IASC'nin 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB) dönüşmesiyle finansal raporlamada uluslararası standartlaşmanın kurumsal yapısı güçlenmiştir (Çiftçi ve Erserim, 2008). Böylece denetim, hata ve hile tespitine odaklanan geleneksel işlevinden uzaklaşarak finansal bilgilerin güvenilirliğini, yatırımcı güvenini ve sermaye piyasalarının işleyişini destekleyen bağımsız bir güvence mekanizmasına dönüşmüştür (Kepekçi, 2000: 1).

Bu dönüşüm, 2000'li yılların başındaki Enron, WorldCom ve Parmalat skandallarıyla yeni bir aşamaya ulaşmış; finansal raporlamanın güvenilirliği, denetçi bağımsızlığı, etik ve mesleki yeterlilik yeniden tartışmaların merkezine yerleşmiştir (Günlük, 2023: 2112). Bu dönemde risk temelli denetim yaklaşımı güç kazanırken (Karahan, 2020: 247; Le vd., 2022), ABD'de 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Yasası ile Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) kurulmuş ve denetçi bağımsızlığına yönelik düzenlemeler güçlendirilmiştir (Rayburn, 2005: 6–7). AB'de ise 2005 yılından itibaren halka açık şirketlerin konsolide finansal tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) uygulanması, finansal raporlamada uluslararası uyumu destekleyen önemli bir gelişme olmuştur (André vd., 2012: 5).

İzleyen dönemde denetçi bağımsızlığını güçlendirmeye yönelik düzenlemeler devam etmiş; uzun süreli denetçi-müşteri ilişkilerinin yaratabileceği aşinalık tehdidi nedeniyle rotasyon, denetim dışı hizmetler ve çıkar çatışmaları daha sıkı biçimde ele alınmıştır (Fathi ve Rashed, 2021). AB'nin 2014 reformuyla özellikle kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimlerinde daha sıkı hükümler ve zorunlu firma rotasyonu getirilmiştir (European Parliament and Council, 2014). Aynı dönemde denetçi raporlaması da dönüşmüş; Uluslararası Denetim Standartları 701 (ISA 701) ile Kilit Denetim Konuları (KAM), Denetim Standartları 3101 (AS 3101) ile Kritik Denetim Konuları (CAM) raporlamaya dâhil edilerek denetçi raporunun bilgi ve iletişim işlevi genişletilmiştir (PCAOB, 2017).

2020'li yıllarda ise risk temelli kalite yönetimi, dijitalleşme ve yapay zekâ uygulamaları denetimin dönüşümünde öne çıkmıştır (IAASB, 2020; IAASB, 2021). Bunun yanında sürdürülebilirlik bilgilerinin güvenilirliğine yönelik artan ihtiyaç, güvence hizmetlerinin kapsamını finansal bilgilerin ötesine taşımış ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından 2024 yılında Uluslararası Sürdürülebilirlik Güvencesi, Standardı 5000 (ISSA 5000) yayımlanmıştır (IAASB, 2024).

Türkiye'de de bağımsız denetim büyük ölçüde bu küresel gelişmelere paralel bir seyir izlemiş; başlangıçta vergisel amaçlarla gelişen denetim uygulamaları zamanla uluslararası standartlarla uyumlu ve kurumsal bir yapıya kavuşmuştur (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 147).

3.2. Bağımsız Denetçinin Rolü ve Mesleki Sorumlulukları

Mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlâki niteliklere sahip uzman kişiler olarak tanımlanan denetçiler içinde bağımsız denetçiler; müşterilerine tek başlarına ya da bir denetim işletmesi bünyesinde profesyonel denetim hizmeti sunan, genellikle finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi gibi çalışmaları yürüten uzmanlardır (Başpınar, 2005: 41-42). Bu çerçevede bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarında sunulan bilgilerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) ile ilgili mevzuata ne ölçüde uygun olduğunu tespit etmeye yönelik bir süreç olarak tanımlanabilir; bu süreçte denetçiler, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) doğrultusunda tarafsız biçimde kanıt toplamakta ve ulaştıkları görüşü rapor hâline getirmektedir (Oktay, 2013: 44).

Tarafların çıkarlarını korumak için denetim mesleğinin en temel ilkesi denetçinin bağımsızlığıdır (Ercan, 2017: 262). Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), bağımsızlığı "mesleki yargıyı zedeleyen etkilerden bağımsız biçimde bir güvence hizmetinin yerine getirilmesine imkân tanıyan, bireyin dürüstlükle hareket etmesini ve nesnellik ile mesleki şüpheciliği uygulamasını sağlayan bir zihin hâli" olarak tanımlamaktadır (AICPA, 2026, md.0,400.23a). Bu tanım, bağımsız denetçinin toplumsal meşruiyetinin de temelini oluşturan kamu yararına hizmet etme yükümlülüğüyle doğrudan bağlantılıdır. Zira toplum, finansal piyasaların muhasebe raporlarının güvenilirliğine bağımlı olması nedeniyle denetçilerden bu raporların güvenilir değerlendiricileri olmalarını beklemekte; bu beklenti, denetçinin ekonomik sistemin işleyişinde üstlendiği temel işlev dolayısıyla toplumsal bir fayda taşımaktadır (Warren ve Alzola, 2009: 43). Bu açıdan bağımsız denetçinin nihai sadakatinin şirketin alacaklılarına, hissedarlarına ve yatırım yapan kamuoyuna olduğu; kamu yararının koruyucusu olarak üstlenilen bu işlevin, müşteriden her zaman tam bağımsızlığın korunmasını ve kamu güvenine tam sadakat gösterilmesini gerektirdiği vurgulanmaktadır (Duska vd, 2011: 117).

Denetçinin sorumluluğu yalnızca gerçeği tespit etmekle sınırlı olmayıp, bu gerçeği ifade ettiğine dair kamuoyunda güven inşa etmeyi de kapsamaktadır. Bu nedenle denetçi ile denetlenen işletme arasında finansal, akrabalık veya yönetsel nitelikte herhangi bir bağ bulunmamalıdır. Bağımsız denetçilerin taşıması gereken bir diğer önemli nitelik mesleki yeterlilik ve teknik bilgi düzeyidir. ISA 200, denetçilerin görevlerini mesleki şüphecilik ve mesleki özen ilkelerine bağlı kalarak yerine getirmesini şart koşmaktadır (IAASB,

2021: 4). Bu davranışın temelini oluşturan etik gerekliliklere uyum bağımsızlık kurallarını da kapsamakta olup, Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartlar Kurulu (IESBA) Etik Kuralları mesleki muhasebecilerden beklenen davranış standardını dürüstlük, objektiflik, mesleki yeterlilik ve gerekli özen, gizlilik ile mesleğe uygun davranış olmak üzere beş temel ilke üzerinden tanımlamaktadır (IAASB, 2025: 55, 103).

Bu yeterliliğin sürdürülmesinde sürekli mesleki gelişim kilit bir unsurdur; zira yeterlilik yalnızca teorik bilgiyi değil, mesleki eğitim, iş deneyimi ve deneyimli ekip üyelerinin rehberliği gibi yollarla kazanılan bütünleşik bir yetkinliği ifade etmekte, yasal düzenlemeler de denetim ortaklarının lisanslandırılmasında sürekli mesleki gelişime dair özel şartlar öngörebilmektedir (IAASB, 2025: 61).

3.3. Bağımsız Denetim Piyasasının Yapısı

Bağımsız denetim piyasasının yapısı, özellikle denetim firmalarının büyüklüğü ve piyasa yoğunlaşma düzeyi, denetim kalitesini etkileyen önemli bir unsur olarak literatürde ele alınmaktadır. Küresel denetim piyasasında Deloitte Touche Tohmatsu Limited (Deloitte), Ernst & Young Global Limited (EY), KPMG International Limited (KPMG) ve PricewaterhouseCoopers International Limited (PwC)'den oluşan Dört Büyükler, büyük ölçekli işletmelerin denetiminde belirgin bir ağırlığa sahiptir; 2022 yılı itibarıyla bu dört firma, yıllık cirosu 700 milyon USD'yi aşan büyük şirketlerin %88'ine hizmet vermektedir (Gordieieva ve Tsaturian, 2023: 6). Bu yoğunlaşma uzun bir geçmişe dayanmakta olup, büyük denetim firmalarının teknolojiye, sektörel uzmanlaşmaya ve denetim dışı hizmetlere yaptığı yatırımların bu süreçte etkili olduğu belirtilmektedir (Ferguson vd., 2025: 2510).

Bu yoğunlaşmanın denetim kalitesiyle ilişkisi tek yönlü değildir. Dört Büyükler dışındaki firmalardan bu gruba geçen denetçilerde denetim kalitesinin arttığı, bunun nitelikli insan kaynağına erişim ve firma içi gözetim mekanizmalarıyla ilişkili olabileceği gösterilmiştir (Che vd., 2020). Ülke düzeyinde Dört Büyükler'in toplam piyasa payının yüksek olduğu ülkelerde denetim kalitesinin daha yüksek olabildiği, buna karşılık Dört Büyükler arasındaki yoğunlaşmanın artmasının daha düşük denetim kalitesiyle ilişkili olabileceği belirtilmektedir (Francis vd., 2013). Benzer şekilde, büyük ve karmaşık müşteriler açısından Dört Büyükler arasındaki yoğunlaşmanın daha yüksek denetim ücretleri ve daha düşük denetim kalitesiyle ilişkili olduğu, küçük işletmeler bakımından ise Dört Büyükler dışındaki firmaların önemli bir alternatif oluşturduğu görülmektedir (Gunn vd., 2019).

Diğer taraftan, piyasa yoğunlaşmasının doğrudan rekabetin azalması anlamına geldiği söylenememektedir; denetim firması değişikliklerinin zaman içinde artması ve ekonomik durgunluk dönemlerinde Dört Büyükler'in denetim ücretlerinin de baskı altında kalması, yoğunlaşmış piyasa yapısına rağmen rekabetin devam edebildiğini göstermektedir (Ferguson vd., 2025).

Bu bulgular, denetim piyasasının yapısının, firma büyüklüğü ve yoğunlaşma düzeyi başta olmak üzere, denetim kalitesini etkileyen bağımsız bir faktör olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla ülkelerin denetim sistemlerinin karşılaştırmalı incelenmesinde, yalnızca mesleğe giriş ve lisanslama koşullarının değil, mesleğe giren denetçilerin hangi ölçekteki firmalarda istihdam edildiğinin de denetim kalitesi üzerindeki etkisi bakımından dikkate alınması önem taşımaktadır.

4. Uluslararası Denetim Sistemleri

Kelime anlamı itibarıyla bir "hesaplaşma" faaliyeti olan muhasebe, doğası gereği içinde bulunduğu ülkenin hukuki ve kanuni yapısından yoğun biçimde etkilenmektedir. Dünya literatüründe Kıta Avrupası, Anglo-Sakson, İslam ve Sosyalist olmak üzere dört temel hukuk sisteminin varlığından söz edilmekte olup, bunlardan Anglo-Sakson sistemi dışındaki üç sistemde devletin belirleyici bir konumda yer aldığı görülmektedir. Kıta Avrupası hukuk sisteminde muhasebe ve denetime ilişkin düzenlemeler doğrudan devlet tarafından kanun yoluyla yapıldığından meslek örgütlerinin bu alandaki etkinliği sınırlı kalmakta, buna karşılık Anglo-Sakson hukuk sistemini benimseyen ülkelerde bu düzenleme yetkisi devlet yerine mesleki kuruluşlara bırakılmıştır. Kıta Avrupası hukuk geleneği içinde Alman, İskandinav ve Fransız ekolleri öne çıkmakta olup, Türkiye yirminci yüzyılın ortalarında önce Alman, ardından Amerikan muhasebe uygulamalarından etkilenmiş olsa da esas itibarıyla Fransız ekolüne mensup bir ülke olarak değerlendirilmektedir. Bu hukuk sisteminin bir yansıması olarak Türkiye'de muhasebe düzenlemeleri temelde Ticaret Kanunu aracılığıyla biçimlendirilmiş, kanuni altyapı İsviçre Borçlar Hukuku esas alınarak oluşturulmuştur; bu bağlamda Alman bilim insanı Hirsch'in danışmanlığında hazırlanan ve 1957'den bu yana yürürlükte bulunan Türk Ticaret Kanunu (TTK), günümüzde de Türk muhasebe sisteminin temel yapı taşlarından biri olma niteliğini korumaktadır (Karahan, 2017: 282).

Yönetim sürecinin nihai halkası konumundaki denetim faaliyeti de esas itibarıyla aynı iki gelenekten, Kıta Avrupası ve Anglo-Sakson

yaklaşımlarından beslenmektedir. Napolyon döneminde Fransa'da şekillenen mevzuat, zamanla Kıta Avrupası yönetim anlayışının temelini oluşturmuş ve bu gelenek, Anglo-Sakson sistemiyle birlikte küresel ölçekte en yaygın kabul gören iki yönetim yaklaşımı haline gelmiştir. Bu iki gelenek arasındaki ayrışma denetim mesleğinin örgütlenme biçiminde de kendini göstermektedir: Anglo-Sakson gelenekte denetim mesleği öz-düzenleme (self-regulation) ve özerklik ilkeleri etrafında, meslek örgütlerinin öncülüğünde şekillenmektedir. Kıta Avrupası geleneğinde ise devlet, mesleğin kuruluşunda ve düzenlenmesinde çok daha belirleyici bir aktör olarak öne çıkmakta; kamu bürokrasisindeki memurluk statüsü, mesleki örgütlenme için bir referans model işlevi görmektedir (Kocka, 1990; McClelland, 1990).

Bu iki temel gelenek dışında, bazı ülkelerin hukuk ve denetim sistemleri her iki geleneğin izlerini bir arada taşıyan karma bir yapı sergilemektedir. Japonya bu duruma tipik bir örnek oluşturmaktadır: ülkenin hukuk sistemi, resmi kaynaklarda "İngiliz-Amerikan etkisi taşıyan bir Kıta Avrupası sistemi olarak sınıflandırılmaktadır. Bu karma yapı, kökeni itibarıyla on dokuzuncu yüzyıl sonunda Alman ve Fransız kodifikasyon geleneğine dayanan Japon hukukunun, II. Dünya Savaşı sonrasında ABD öncülüğündeki işgal döneminde gerçekleştirilen reformlarla Anglo-Sakson unsurları da bünyesine katmasından kaynaklanmaktadır (Washington University School of Law, t.y.). Bu çift yönlü etkileşim, Japonya'nın denetim mimarisinde de somut biçimde yansımasını bulmakta; ülkenin denetim sistemi hem kamu otoritesi eksenli güçlü bir gözetim yapısını hem de meslek örgütü temelli öz-düzenleme unsurlarını bir arada barındırmaktadır.

Türkiye'nin denetim yapılanması da bu Kıta Avrupası geleneğinin izlerini taşımaktadır. Osmanlı İmparatorluğu'nun 18. yüzyıl sonlarında başlattığı ıslahat girişimlerinden Cumhuriyet döneminde gerçekleştirilen hukuki reformlara kadar uzanan süreçte, kamu yönetimi ve hukuk sistemi büyük ölçüde Kıta Avrupası modelinden etkilenmiş; bu etki, 1957 tarihli TTK'nın İsviçre Borçlar Hukuku esas alınarak hazırlanmasında somut biçimde kendini göstermiştir. Söz konusu kanuni altyapı, denetim faaliyetinin de devlet eksenli ve mevzuata dayalı bir çerçevede biçimlenmesine zemin hazırlamıştır. Bu denetim modelinin en belirleyici niteliği ise "bağımsızlık" ilkesine dayanmasıdır; nitekim çeşitli yasal düzenlemeler hem denetim faaliyetinin hem de denetimi yürüten kişilerin bağımsızlığını teminat altına almıştır (Apan, 2011: 10). Bu iki geleneğin birbirinden farklılaşan örgütlenme mantığı, ilerleyen bölümlerde ele alınacak uluslararası denetim standartlarının

farklı ülkelerde ne ölçüde benzer biçimde uygulandığının anlaşılması açısından da önemli bir arka plan oluşturmaktadır.

- Ülkeler İtibariyle Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçilik Mesleğine Giriş

Bağımsız denetim mesleğinin kurumsal yapısı, ülkelerin hukuki ve mesleki yapılanmalarına bağlı olarak farklılaşan düzenleyici otoriteler, kamu gözetim mekanizmaları, meslek örgütleri ve lisanslama sistemleri çerçevesinde şekillenmektedir. Bu bölümde farklı denetim yaklaşımlarını temsil etmek üzere beş ülke ele alınmıştır. Bu kapsamda Kıta Avrupası yaklaşımını temsilen Almanya ve Türkiye, Anglo-Sakson yaklaşımını temsilen İngiltere ve ABD, karma yaklaşımı temsilen ise Japonya incelemeye dâhil edilmiştir. Bu ülkelerin incelenmesiyle farklı kurumsal yapıların karşılaştırılması ve bağımsız denetim mesleğinin ülkeler arasındaki benzerlik ve farklılıklarının ortaya konulması amaçlanmaktadır.

4.1. Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçilik

Türkiye'de bağımsız denetçiliğin kurumsallaşma süreci, uzun yıllar boyunca dağınık bir yapı içinde şekillenmiştir. Kamu denetiminin kökleri 1876'da anayasal statü kazanan Divan-ı Muhasebat'a kadar uzanmakla birlikte, modern anlamda muhasebe denetiminin yasal temeli 1926'da TTK ve Kazanç Vergisi Kanunu ile atılmıştır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 147). Meslek mensuplarının örgütlenme girişimleri 1942'de kurulan ve sonradan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) adını alacak birlikle somutlaşmış; TMUD 1974'te IASC'ye, 1977'de IFAC'a kurucu üye olarak katılmıştır (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015; Güvemli, Aytulun ve Şişman, 2013'ten aktaran Kumcu ve Dirlik, 2020: 21-22).

1967'de ilk yerli denetim firması MUHAŞ A.Ş., 1971'de ilk tamamen yerli bağımsız denetim kuruluşu ARİS A.Ş. kurulmuş, 1975'te Arthur Andersen Türkiye'ye girmiştir (Karahan, 2017: 276). 1981'de 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuş; bu gelişme bağımsız denetimin kurumsallaşması yolunda atılan en önemli adımlardan biri olmuştur (SPK,t.y.). 1987'de bankalar için bağımsız dış denetim zorunluluğu getirilmiş, 1988'de SPK tebliğleriyle yasal zemine kavuşmuştur (Kutukız ve Öncü, 2009: 133). 1989'da 3568 sayılı Kanun'la meslek ilk kez yasal bir dayanağa kavuşmuş ve meslek odası olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur; TÜRMOB bünyesinde 1994'te kurulan Türkiye Muhasebe ve

Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), 2003 yılına kadar toplam 23 Türkiye Muhasebe Standardını yürürlüğe koymuştur (Kumcu ve Dirlik, 2020: 22; Çelik, 2013: 67).

1999'da TMUDESK'in standart belirleme yetkisi, 4487 sayılı Kanun'la kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) devredilmiştir. Bu gelişmeyi 1998'de Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nun, 2001'de Enerji Piyasası Denetleme Kurumu (EPDK)'nun kurulması izlemiş, böylece denetim alanında dağınık, çok aktörlü bir yapı ortaya çıkmıştır. TMSK 2002'de faaliyete geçerek IFRS uyumlu standart oluşturma görevini üstlenmiştir (Başpınar, 2005: 51). 2000'lerin başındaki küresel denetim skandalları, Sarbanes-Oxley Yasası'nın kabulü ve AB'nin Revize 8. Direktifi, her ülkede bir kamu gözetim kurumu kurulmasını uluslararası bir gereklilik hâline getirmiştir (Kumcu ve Dirlik, 2020: 22-23). Bu dağınık yapıya son verilerek 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuş ve mesleğe ilişkin tüm düzenleme, yetkilendirme ve gözetim işlevleri tek bir otoritede birleştirilmiştir (Kumcu ve Dirlik, 2020: 20).

Bu kurumsal çerçevenin oluşmasının ardından mesleğe giriş ve lisanslama süreci de bugünkü hâlini almıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 14. maddesi uyarınca bağımsız denetçi olabilmek için: hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi veya siyasal bilgiler alanlarında en az lisans (ya da farklı alan lisansı ile ilgili lisansüstü diploma), 3568 sayılı Kanun kapsamında SMMM veya YMM unvanı, Türkiye'de yerleşiklik ve medeni hakları kullanma ehliyeti şartlarının bir arada sağlanması gerekmektedir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, m. 14).

Bu genel niteliklerin yanı sıra, adayın en az üç yıl süreyle bir denetçi veya denetim kuruluşu yanında "denetçi yardımcısı" sıfatıyla uygulamalı mesleki eğitim alması gerekmekte olup, en az on beş yıllık mesleki tecrübeye sahip olanlar bu şarttan muaf olmaktadır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, m. 15). Adayın ayrıca; muhasebe, muhasebe standartları, kurumsal yönetim ve finansal yönetim, denetim, genel hukuk mevzuatı ile sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı konularını kapsayan denetçilik sınavında başarılı olması gerekmektedir. 15 Haziran 2024 tarihli değişiklikle sürdürülebilirlik alanı da yetkilendirme kapsamına dahil edilmiş; bu alandan yetkilendirilmek isteyen adayların ayrıca "kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması" ve "sürdürülebilirlik denetimi" konularından sınava girmesi öngörülmüştür. Sürdürülebilirlik raporlaması yükümlülüğü ise

aktif toplamı 500 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 1 milyar TL ve çalışan sayısı 250 kişi eşiklerinden en az ikisini aşan işletmelerle sınırlı olup, kademeli bir uygulama takvimine tabidir (KGK, t.y.-a). Yetkilendirmeler, başarılı olunan konulara göre "temel alan" ile birlikte ilgili uzmanlık alanları itibarıyla ayrı ayrı yapılmaktadır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, m. 16; RG 15.06.2024/32577). Son olarak adayların ağır suçlardan mahkûm olmamış olması, faaliyet izninin daha önce iptal edilmemiş bulunması ve mesleğin gerektirdiği şeref ve haysiyete aykırı bir hâlinin olmaması da aranmaktadır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012). Şartların tamamını sağlayan adaylar, başvurularını Kurum'un Eğitim ve Yetkilendirme Bilgi Sistemi (EYBİS) üzerinden nitelikli elektronik imzayla gerçekleştirmekte; uygun bulunan adaylar sicile kaydedilerek kendilerine Bağımsız Denetçi Belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührü tanzim edilmektedir (KGK, t.y.-b).

4.2. Almanya'da Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçilik

Almanya'da bağımsız denetçilik mesleğinin kurumsal yapısı, kamu gözetimi ile mesleki öz-düzenlemenin birlikte işlediği bir sistem üzerine kurulmuştur. Kamu gözetimi boyutunda temel kurum, AB'nin 2014/56/EU sayılı Direktifi ile 537/2014 sayılı Tüzüğü doğrultusunda 2016 yılında kurulan Denetçi Gözetim Birimi'dir (APAS) (European Parliament and Council, 2014; APAS, 2025: 18). APAS'ın temel görevleri bağımsız denetim faaliyetlerinin kamu gözetimini sağlamak, denetim kalitesini izlemek ve mesleki düzenlemelere uyumu gözetmektir; kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetçileri ve firmaları APAS'ın doğrudan gözetim alanındadır. Kurum, gerekli durumlarda denetim ve soruşturmalar gerçekleştirebilmekte, mesleki yükümlülüklerin ihlali hâlinde yaptırımlar uygulayabilmektedir (APAS, 2025: 6-10).

Almanya'da mesleğin örgütlenmesi ve gözetiminde Kamu Muhasebecileri/Denetçiler Odası (WPK) temel kuruluş olarak görev yapmaktadır. 1961'de kamu hukuku kapsamında kurulan WPK, tüm bağımsız denetçilerin (WP) ve denetim firmalarının zorunlu üyeliğine tabi olduğu bir meslek örgütüdür (IFAC, 2019: 1). WPK; mesleğe kabul, ruhsatlandırma ve kayıt, disiplin gözetimi, kalite güvence denetimleri ve mesleki sınavların yürütülmesi görevlerini üstlenmekte (WPK), ancak bu faaliyetleri bağımsız kamu gözetimi kapsamında APAS'ın gözetimine tabidir (IFAC, 2026).

Temel mesleki unvan WP'dir (IFAC, 2026). Mesleğe giriş ve yeterlilik sürecinin hukuki çerçevesini Bağımsız Denetçi Meslek Yasası (WPO) ve bağımsız denetçi sınav yönetmeliği (WiPrPrüfV) oluşturmaktadır (WPO, t.y., m 9, m 14; WiPrPrüfV, m 1-4). Sınav, WPK bünyesindeki Sınav Bürosu

tarafından organize edilmekte ve WPK'nın altı eyalet müdürlüğünde (Berlin, Düsseldorf, Frankfurt, Hamburg, München, Stuttgart) yetkili Sınav Komisyonu önünde gerçekleştirilmektedir (IFAC, 2026; WiPrPrüfV, m 2). Bu yönüyle ABD'deki eyalet bazlı lisanslama sisteminden farklı olarak Almanya'da mesleğe giriş daha merkezi bir yapı göstermektedir.

Sınava kabulde temel eğitim koşulu tamamlanmış bir yükseköğrenim derecesine sahip olmaktır. Standart öğrenim süresi en az sekiz yarıyıl olan bir programdan mezun olan adayların en az üç yıl, daha kısa programlardan mezun olanların ise en az dört yıl mesleki deneyim kazanmaları gerekmektedir. Genel mesleki deneyimin yanında adayların toplam çalışma süresinin en az iki yılında ağırlıklı olarak finansal tablo denetimlerine katılmış ve denetim raporlarının hazırlanmasına katkıda bulunmuş olması zorunludur. Böylece Alman sistemi, mesleğe girişte yalnızca genel muhasebe/finans deneyimini değil, doğrudan bağımsız denetim faaliyetlerinde kazanılmış uygulamalı deneyimi de aramaktadır. En az on beş yıldır vergi danışmanı veya yeminli muhasebeci olarak çalışmış adaylar bu deneyim şartından muaftır (WPO, t.y.).

Gerekli koşulları sağlayan adayların mesleki yeterlilik sınavını başarıyla tamamlaması gerekmektedir. Sınav ekonomik denetim, işletme değerlemesi ve meslek hukuku; uygulamalı işletme iktisadı ve ekonomi politikası, ticaret hukuku; vergi hukuku olmak üzere dört modülden oluşmaktadır. Her modül yazılı ve sözlü bir sınavdan oluşmakta ve adayların öngörülen süre içinde tüm modülleri tamamlaması gerekmektedir (WiPrPrüfV). Böylece sınav, denetim alanındaki teknik bilginin yanı sıra işletme, hukuk ve vergilendirme yeterliliklerini de değerlendiren kapsamlı bir yapı sunmaktadır. Ayrıca, AB'nin Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi'nin ulusal hukuka aktarılması sürecinde, WPO'ya ayrı bir "sürdürülebilirlik denetçisi" sınavının eklenmesi öngörülmekte olup bu düzenleme yazım tarihi itibarıyla henüz yasalaşma sürecindedir (WPK, 2025).

Sonuç olarak Almanya'da bağımsız denetçilik mesleğinin kurumsal yapısı, kamu gözetimi ile zorunlu mesleki örgütlenmenin birlikte işlediği bir sistem sergilemektedir (APAS, 2025; IFAC, 2026). Mesleğe kabulün yükseköğrenim, uzun süreli uygulamalı deneyim, doğrudan denetim deneyimi ve kapsamlı bir sınava bağlanmış olması, Alman sisteminin mesleğe girişte güçlü bir uzmanlaşma yaklaşımı benimsediğini göstermektedir (WPO, t.y. m 9; WiPrPrüfV, m 4-5). Bu özellikleriyle Almanya, kamu otoritesinin güçlü

gözetimi ile meslek örgütünün kurumsal rolünün birlikte korunduğu Kıta Avrupası denetim yaklaşımının belirgin örneklerinden birini oluşturmaktadır.

4.3. İngiltere'de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçilik

Bu çalışmada Anglo-Sakson denetim yaklaşımının incelenmesinde İngiltere örneği esas alınmıştır. İngiltere'de bağımsız denetim mesleğinin kurumsal yapısı, Birleşik Krallık düzeyinde faaliyet gösteren kamu gözetim otoritesi ile tanınmış meslek kuruluşlarının birlikte görev aldığı çok katmanlı bir sistem içerisinde şekillenmektedir. Bu yapının merkezinde Finansal Raporlama Konseyi (FRC) yer almaktadır. FRC; denetçiler, muhasebeciler ve aktüerler üzerinde gözetim işlevi yürütmekte, finansal raporlama ve kurumsal yönetim alanlarında düzenleyici görevler üstlenmekte; İş ve Ticaret Bakanlığı'nca desteklenen ancak faaliyetlerini bağımsız yürüten bir kamu kuruluşu niteliğindedir (FRC, t.y. -a; FRC, t.y. -b).

FRC, 2016'da yürürlüğe giren AB denetim düzenlemelerinin ardından yetkili otorite olarak belirlenmiştir. Denetçilerin ve firmaların yetkilendirilmesi ve gözetimine ilişkin bazı görevler, Tanınmış Gözetim Kuruluşları (RSB) olarak kabul edilen meslek kuruluşlarına devredilmekte; FRC bu kuruluşların faaliyetlerini gözetmekte ve özellikle kamu yararı kuruluşlarının denetimleri üzerinde doğrudan gözetim ve yaptırım yetkisi kullanmaktadır (FRC, t.y.-b).

İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (ICAEW), muhasebe ve denetim mesleğinde eğitim, mesleki yeterlilik, etik ve gözetim alanlarında faaliyet göstermektedir. Yasal denetim açısından ICAEW, hem Tanınmış Yeterlilik Kurumu (RQB) hem de RSB statüsüne sahiptir; denetçi adaylarının yeterliliklerinin geliştirilmesi ile denetçi/firmaların kayıt ve gözetim süreçlerinde görev üstlenmektedir (ICAEW, 2024). Yeminli Mali Müşavirler Birliği (ACCA) de aynı çifte statüye (RQB/RSB) sahiptir; sağladığı mesleki yeterlilikler yasal denetçi yeterliliğinin kazanılmasında tanınmakta, kendi bünyesindeki denetçi ve firmaların yetkilendirilmesinde de rol almaktadır (ACCA, 2023). Bu çalışmada mesleğe giriş süreci, İngiltere içinde ve dışında daha geniş bir üye tabanına sahip olması nedeniyle ACCA sistemi üzerinden örneklendirilmektedir (ACCA, 2026-b; ICAEW, 2025). ICAEW de ACCA ile aynı çifte statüye (RQB/RSB) sahip olup benzer bir yapı sergilemekle birlikte, iki kuruluşun uygulamalı deneyim süresi ve sınav modülleri bakımından kendine özgü farklılıkları bulunmaktadır; dolayısıyla Tablo 1'deki "İngiltere" sütunu, İngiltere'deki tüm meslek kuruluşlarının ortak bir modelini değil, ACCA'nın spesifik kurallarını yansıtmaktadır.

İngiltere'de mesleki muhasebe yeterliliğinin kazanılması, tek başına yasal denetim yapma yetkisi sağlamamaktadır. Denetime özgü sınav, uygulamalı deneyim ve yetkilendirme koşullarının da yerine getirilmesi gerekmektedir. ACCA sisteminde bireysel yetkilendirme; uygulama sertifikası, denetim yeterliliği ve sorumlu birey (RI) statüsü üzerinden şekillenmekte, firma düzeyinde ayrıca firma denetim sertifikası aranmaktadır. Uygulama sertifikası için adayın en az iki yıl kesintisiz ACCA üyeliğine sahip olması ve üç yıllık uygulamalı eğitimi tamamlaması gerekmekte olup, söz konusu deneyimin en az iki yılının üyeliğe kabulden sonra kazanılmış olması şartı aranmaktadır. Denetim yeterliliği için üç yıllık eğitim içinde en az kırk dört haftalık denetim deneyimi öngörülmekte olup, bu deneyimin en az yirmi iki haftası yasal denetime ilişkin olmaktadır. Eğitimin en az iki yılının 2006 tarihli Şirketler Kanunu kapsamında yetkili bir denetçinin gözetiminde geçmesi gerekmektedir. Denetim yeterliliğinin kazanılmasında uygulamalı deneyime ek olarak ileri düzey denetim ve güvence, finansal raporlama ile hukuk ve vergi alanlarını kapsayan sınav koşullarının da yerine getirilmesi aranmakta; bununla birlikte, bu yeterliliğin kazanılması tek başına denetim raporunu imzalama yetkisi vermemektedir (ACCA, 2026-a).

Denetim raporunun sorumluluğunu üstlenebilmek için RI olarak onaylanma gerekmektedir. Başvuran kişinin uygulama sertifikası ve denetim yeterliliğine ek olarak güncel deneyim, sürekli mesleki gelişim ve mesleki uygunluk göstermesi aranmaktadır. RI statüsü belirli bir firmayla bağlantılı verildiğinden, firma değişince yeniden onay süreci gerekmektedir (ACCA, 2026-a). Benzer şekilde ICAEW sisteminde de nihai sorumluluğu üstlenecek kişilerin RI onayı ve firma tarafından aday gösterilmesi gerekmektedir (ICAEW, 2024). Bireysel yetkilendirmenin yanı sıra denetim firmasının da bir RSB tarafından kayıt altına alınması zorunlu olmakta; böylece İngiltere'de denetim yetkisi, hem bireysel hem kurumsal düzeyde koşullara bağlı iki düzeyli bir yapı sergilemektedir (ACCA, 2026-a).

Denetim standartlarının belirlenmesi mesleğe giriş ve yetkilendirmeden farklı olarak merkezi düzeyde yürütülmektedir. Yasal denetimlerde FRC tarafından yayımlanan ISA (United Kingdom-UK) esas alınmakta; meslek kuruluşları üyelerin standartlara uyumunda rol oynarken, FRC bu kuruluşların yeterlilik, kayıt, gözetim ve kalite güvence sistemleri üzerinde kamu gözetimi gerçekleştirmektedir (FRC, t.y.-a).

Sürdürülebilirlik bilgisinin güvencesi bakımından FRC, 12 Kasım 2025'te uluslararası ISSA 5000'in İngiltere'ye uyarlanmış hâli olan ISSA (UK) 5000'i

yayımlamıştır. 15 Aralık 2026'da yürürlüğe girecek bu standart, Türkiye'deki zorunlu rejimden farklı olarak gönüllü kullanıma açık bir çerçeve sunmakta; FCA'nın ilgili danışma sürecinde de üçüncü taraf güvencesi henüz zorunlu tutulmamaktadır (FRC, 2025).

Sonuç olarak İngiltere'de bağımsız denetçilik mesleğinin kurumsal yapısı, merkezi kamu gözetimi ile güçlü meslek kuruluşlarının birlikte rol aldığı çok katmanlı bir sistem üzerine kuruludur. İngiltere sisteminde muhasebe yeterliliği ile yasal denetim yetkisinin ayrılması ve yetkinin sınav, deneyim, özel denetim yeterliliği ve RI statüsünün kademeli kazanılmasına bağlanması sistemin ayırt edici özelliğidir; güçlü meslek örgütlenmesi geleneği bağımsız kamu gözetimiyle birlikte sürdürülmektedir.

4.4. ABD'de Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçilik

ABD'de bağımsız denetim mesleğinin kurumsal yapısı, federal düzeyde faaliyet gösteren düzenleyici kuruluşlar ile eyalet düzeyinde yürütülen mesleki lisanslama sisteminin birlikte işlediği çok katmanlı bir yapı göstermektedir. Federal düzeyde yapının merkezinde ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) yer almaktadır; yatırımcıların korunması, adil ve etkin sermaye piyasalarının sürdürülmesi ve sermaye oluşumunun desteklenmesi temel amacıdır. SEC, 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Yasası kapsamında PCAOB üzerinde gözetim yetkisine sahiptir; PCAOB'un standartlarının yürürlüğe girmesi SEC onayına, bütçesi de SEC gözetimine tabidir (U.S. Securities and Exchange Commission, 2004).

PCAOB, halka açık şirketlerin denetimlerinin gözetiminde temel kuruluş olup, denetim yapan firmaları kayıt altına almak, denetim standartlarını oluşturmak ve kalite kontrol sistemlerini incelemek gibi görevleri SEC'in gözetimi altında yerine getirmektedir (PCAOB, t.y.). Finansal raporlama standartları boyutunda ise 1973'te kurulan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) yer almakta; SEC, FASB'yi US GAAP kapsamında yetkili standart belirleyici kuruluş olarak tanımaktadır (FASB, t.y.). Böylece ABD'de finansal raporlama standartlarının belirlenmesi, denetim standartlarının oluşturulması ve denetim gözetiminin yürütülmesi, farklı kurumsal yapılar arasında dağıtılmış bulunmaktadır.

Mesleğin profesyonel yapılanmasında AICPA önemli bir role sahiptir; etik, mesleki yeterlilik ve uygulama standartlarının geliştirilmesine katkı sağlamakta, PCAOB kapsamı dışındaki hizmetlerde standart belirlemektedir.

Ancak AICPA bireysel CPA lisansı vermez; bu görev eyaletlerin Muhasebe Kurullarına (State Boards of Accountancy) aittir (IFAC, t.y.).

Temel mesleki unvan CPA'dır; lisanslama federal değil eyalet bazında yürütülmekte, her eyalet kendi Muhasebe Kurulu aracılığıyla eğitim, sınav, deneyim ve etik koşullarını belirlemektedir. Ortak bir ölçüt olarak Tek Tip Sertifikalı Mali Müşavirler Sınavı (Uniform CPA Examination) kullanılmakta; eğitim kredilerinin dağılımı, deneyim süresi ve etik koşulları eyaletlere göre farklılık göstermektedir (NASBA, t.y.).

Eyalet bazlı yapının işleyişini göstermek amacıyla Colorado örnek alınmıştır. Colorado, yazım tarihi itibarıyla Ulusal Eyalet Muhasebe Kurulları Birliği (NASBA)'nin geleneksel 150 kredi saati + 1 yıllık deneyim modelini sürdüren ve Tek Tip Muhasebebcilik Yasası (UAA)'nın yeni alternatif lisanslama yollarını henüz benimsememiş çoğu eyaleti temsil eden bir uygulama sunmaktadır (NASBA, t.y.). Colorado'nun 15 Aralık 2024 güncel kurallarına göre CPA lisansı için akredite bir kurumdan lisans derecesi ve toplam 150 kredi saati gerekmektedir; bu kredilerin en az 33'ü muhasebe, 27'si işletme alanında olmalı, ayrıca ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS)'a ilişkin belirli bir kredi koşulu bulunmaktadır. Adayların Uniform CPA Examination'ı tamamlamasının yanı sıra, AICPA'nın etik sınavından son iki yılda en az yüzde doksan başarı sağlaması gerekmektedir (NASBA, t.y.).

CPA lisansı için ayrıca uygulamalı mesleki deneyim şartı bulunmaktadır. Colorado örneğinde adayın kamu muhasebesi, özel sektör, kamu sektörü veya akademi alanlarından birinde, yetkili bir CPA tarafından doğrulanan en az bin sekiz yüz saatlik ve bir yıllık deneyim kazanması gerekmekte; tüm koşulların tamamlanmasının ardından lisans, eyaletin Muhasebe Kurulu tarafından verilmektedir (NASBA, t.y.). Sürdürülebilirlik güvencesi bakımından ABD, incelenen diğer ülke sistemlerinden ayrışmaktadır: SEC'in 2024'te kabul ettiği zorunlu iklim açıklama kuralı fiilen işlevsiz hale gelmiş, federal düzeyde bir sürdürülebilirlik güvence rejimi henüz oluşmamış, uluslararası ISSA 5000 standardı da PCAOB veya AICPA tarafından resmî olarak benimsenmemiştir (IAASB, 2024).

Sonuç olarak ABD'de bağımsız denetçilik mesleğinin kurumsal yapısı, federal düzeyde düzenleme ve kamu gözetimi ile eyalet düzeyinde mesleki lisanslamanın birbirinden ayrıldığı çok katmanlı bir sistem üzerine kuruludur; SEC ve PCAOB denetim gözetimini, FASB raporlama standartlarını, AICPA ise mesleki/etik standartları üstlenirken, bireysel lisanslar eyalet düzeyinde verilmekte, bu da ABD sistemini denetim gözetimi, standart belirleme ve

mesleğe kabul işlevlerinin farklı kurumlar arasında dağıtıldığı, merkezi olmayan bir yapı hâline getirmektedir.

4.5. Japonya'da Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçilik

Japonya'da bağımsız denetçilik mesleğinin kurumsallaşması, II. Dünya Savaşı sonrasında gerçekleştirilen ekonomik ve finansal reformlarla hız kazanmıştır. 1948'de CPA sistemi oluşturulmuş, bağımsız denetim uygulamaları 1951 yılında yürürlüğe giren Menkul Kıymetler ve Borsalar Kanunu ile başlamıştır. 1949'da gönüllülük esasına dayalı olarak kurulan Japonya Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (JICPA), daha sonraki düzenlemelerle resmî meslek kuruluşu niteliği kazanmış ve üyelik zorunlu hâle gelmiştir; JICPA mesleki standartların geliştirilmesi, üyelerin gözetimi, meslek etiğinin korunması, kalite kontrolü ve kayıt işlemleri gibi görevleri üstlenmektedir (JICPA, 2004; CPA Act, 2023).

Japonya'da bağımsız denetim alanındaki kamu gözetiminde Finansal Hizmetler Kurumu (FSA) ile 2004'te bünyesinde kurulan Yeminli Mali Müşavirler ve Denetim Gözetimi Kurulu (CPAAOB) öne çıkmaktadır. CPAAOB, JICPA'nın kalite kontrol incelemelerini değerlendirmekte, gerektiğinde firmaları doğrudan incelemekte ve CPA sınavını yürütmektedir (FSA, 2005; CPA Act, 2023). 2022 yılındaki kapsamlı reformla, halka açık şirketlerin denetimini yürütecek CPA ve denetim şirketlerinin JICPA nezdindeki ayrı bir listeye kayıtlı olması zorunlu hâle getirilmiş; kaydolmayan firmalar borsada işlem gören şirketleri denetleyememektedir (CPA Act, 2023).

Temel mesleki unvan CPA'dır. Mesleğe girişin ilk aşamasını CPAAOB'nin yürüttüğü CPA sınavı oluşturmaktadır; Japon sisteminin ayırt edici özelliklerinden biri, sınava başvuruda belirli bir üniversite diploması veya akademik alan koşulunun aranmamasıdır. Sınav çoktan seçmeli ve yazılı bölümlerden oluşur; finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, denetim, şirketler hukuku ve vergi hukuku ile seçmeli bir alanı kapsamaktadır (CPA Act, 2023).

CPA sınavının başarıyla tamamlanması, tek başına mesleki faaliyette bulunmak için yeterli değildir. Adayların ayrıca uygulamalı mesleki deneyim kazanmaları, öngörülen mesleki eğitim programını tamamlamaları ve nihai bir değerlendirmeden başarılı olmaları gerekmektedir. Önceki düzenlemelerde iki yıl olarak öngörülen uygulamalı mesleki deneyim süresi, 2022 reformuyla üç yıl veya daha fazlaya çıkarılmış olup sınavdan önce veya sonra

tamamlanabilmektedir. Bunun yanında adayların Japonya Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Vakfı (JFAEL) tarafından yürütülen mesleki eğitim programını tamamlamaları ve JICPA tarafından gerçekleştirilen nihai değerlendirmede başarılı olmaları gerekmektedir; bu eğitim programının Başbakan tarafından sertifikalandırılan bir kurum eliyle yürütülmesi kanunun 16. maddesinde açıkça düzenlenmiştir. Bu koşulların yerine getirilmesinin ardından aday CPA olarak kaydedilmekte, mesleğe kabul edilen CPA'ların kayıt bilgilerine 2022 reformuyla "çalıştığı kurum" bilgisi de eklenmiş bulunmakta ve aday JICPA üyeliğini kazanmaktadır (CPA Act, 2023).

Mesleğe kabul sonrasında sürekli mesleki gelişim yükümlülüğü de bulunmaktadır; JICPA tarafından yürütülen bu sistem, CPA'ların değişen standartlar, etik gereklilikler ve mesleki uygulamalar karşısında bilgilerini güncel tutmasını amaçlamaktadır. 2022 reformuyla, eğitim yükümlülüğünü yerine getirmeyen CPA'ların kaydının JICPA tarafından silinebileceği hükmü de eklenmiştir (JICPA, t.y.; CPA Act, 2023).

Son dönemde Japon denetim gözetim sisteminin gündemindeki önemli bir gelişme, sürdürülebilirlik bilgisinin güvencesine ilişkin çerçevenin oluşturulmasıdır. Mart 2025'te Japonya Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (SSBJ), ISSB'nin IFRS S1 ve IFRS S2 standartlarını esas alan ilk sürdürülebilirlik açıklama standartlarını yayımlamıştır (SSBJ, 2025). Buna karşın güvence tarafı henüz tasarım aşamasındadır; FSA bünyesindeki çalışma grupları bu alandaki kayıt, yetkilendirme ve gözetim çerçevesini tartışmaya devam etmekte olup, zorunlu sürdürülebilirlik güvencesinin piyasa değerine göre kademeli olarak en erken 2028 mali yılından itibaren yürürlüğe girmesi öngörülmektedir (FSA, 2025).

Sonuç olarak Japonya'da bağımsız denetçilik mesleğinin kurumsal yapısı, kamu gözetimi ile mesleki öz düzenlemenin birlikte işlediği çok katmanlı bir sistem üzerine kuruludur. Japon sistemi, CPA sınavına girişte belirli bir üniversite derecesini zorunlu tutmaması; buna karşılık merkezi sınav, en az üç yıllık uygulamalı deneyim, yapılandırılmış mesleki eğitim, nihai değerlendirme ve zorunlu meslek örgütü üyeliğini birlikte öngörmesi bakımından diğer ülke sistemlerinden ayrılan bir mesleğe giriş yapısı sergilemektedir.

5. Ülkeler Arası Karşılaştırma

Önceki bölümlerde ayrı ayrı ele alınan Türkiye, Almanya, İngiltere, ABD ve Japonya örnekleri, bağımsız denetçilik mesleğinin kurumsallaşma biçiminin ülkeden ülkeye önemli farklılıklar gösterdiğini, ancak bu farklılıkların arkasında bazı ortak eğilimlerin de bulunduğunu ortaya koymaktadır. Bu bölümde söz konusu beş ülke; mesleki model ve kamu gözetim yapısı, meslek örgütlenmesi, mesleğe giriş koşulları (üniversite derecesi, ön mesleki statü, uygulamalı ve denetime özgü deneyim), mesleki sınav yapısı, nihai değerlendirme ve lisanslama süreci, denetim firması yetkilendirmesi, sürekli mesleki gelişim, sistemin merkezileşme düzeyi ve sürdürülebilirlik güvencesine yaklaşım kriterleri çerçevesinde karşılaştırmalı olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu karşılaştırma Tablo 1'de sunulmaktadır.

Tablo 1: Bağımsız Denetçiliğin Kurumsal Yapısı: Ülkeler Arası Karşılaştırma

Karşılaştırma Boyutu	Türkiye	Almanya	İngiltere	ABD	Japonya
Denetim yaklaşımı / mesleki model	Kamu gözetimi ağırlıklı merkezi yapı	Kıta Avrupası; kamu gözetimi + zorunlu örgütlenme	Anglo-Sakson; kamu gözetimi + güçlü öz-düzenleme	Anglo-Sakson; federal gözetim + eyalet lisanslaması	Karma; kamu gözetimi + zorunlu örgütlenme
Üst kamu gözetim otoritesi	KGK	APAS	FRC	SEC / PCAOB	FSA / CPAAOB
Meslek örgütü / mesleki kuruluş	TÜRMOB (zorunlu üyelik)	WPK (kamu hukuku kurumu; zorunlu üyelik)	ICAEW/ACCA (RQB/RSB statülü; üyelik kuruluşa göre değişir.)	AICPA (gönüllü üyelik, CPA lisansı için üyelik zorunlu değil)	JICPA (resmi kuruluş; zorunlu üyelik)
Gözetim ve mesleğe giriş ilişkisi	KGK'da merkezileşmiş	APAS gözetim, WPK giriş/kayıt	FRC üst gözetim; bazı görevler RSB/RQB'de	SEC/PCAOB federal; CPA lisansı eyalet düzeyinde	FSA/CPAAOB gözetim; JICPA örgütlenme/kayıt
Temel mesleki unvan	Bağımsız Denetçi	WP	RI	CPA	CPA

Karşılaştırma Boyutu	Türkiye	Almanya	İngiltere	ABD	Japonya
Mesleğe girişte üniversite derecesi	Zorunlu (belirli alanlar)	Zorunlu	Sınav sistemi kapsamında	Zorunlu; Colorado'da lisans + 150 kredi	Sınava girişte zorunlu değil
Ön mesleki statü / yeterlilik	SMMM/YMM zorunlu	WP yeterlilik süreci	Üyelik + Practising Certificate + Audit Qualification	CPA lisans koşulları	Sınav + eğitim + kayıt
Uygulamalı mesleki deneyim	3 yıl; ≥15 yıl tecrübede muafiyet	Öğrenime göre 3–4 yıl	3 yıl uygulamalı eğitim	Colorado'da 1 yıl / 1.800 saat	En az 3 yıl
Denetime özgü deneyim şartı	Denetçi/kuruluş yanında eğitim	En az 2 yıl finansal tablo denetimi	44 hafta denetim (22 hafta yasal)	Eyalete göre değişir	Kabul sürecinin parçası
Mesleki sınav	KGK Denetçilik Sınavı	Wirtschafts-prüferexa-men	ACCA sınavları	Uniform CPA Exam	CPAAOB CPA Examination
Sınav yapısı / başlıca alanlar	Muhasebe, standartlar, yönetim, denetim, hukuk	Denetim, değerleme, işletme, ticaret/vergi hukuku	İleri denetim/güvence, raporlama, hukuk/vergi	Uniform CPA Exam + eyalet koşulları (Colorado: etik sınavı)	Muhasebe, denetim, şirketler / vergi hukuku + seçmeli
Nihai değerlendirme / ilave aşama	KGK yetkilendirmesi + sicil	Sınav ile mesleğe kabul	RI onayı gerekir	Eğitim+sınav + deneyim + eyalet koşulları	JFAEL eğitimi + JICPA değerlendirmesi
Lisans / yetki veren temel kuruluş	KGK	WPK	RSB'ler (FRC gözetiminde)	State Boards	JICPA + kamu otoriteleri
Denetim firması için ayrı yetkilendirme	KGK tarafından	Ayrıca kayıt/düzenlemeye tabi	RSB kaydı zorunlu	PCAOB kaydı (halka açık şirketler)	Ayrı gözetim / kalite incelemesi
Meslek örgütüne üyelik	SMMM/YMM üzerinden	WPK zorunlu	Seçilen kuruluşa bağlı	AICPA üyeliği lisans şartı değil	JICPA zorunlu

Karşılaştırma Boyutu	Türkiye	Almanya	İngiltere	ABD	Japonya
Sürekli mesleki gelişim	Mesleki yükümlülük	Mesleki yükümlülük	RI/denetim yetkisi için önemli	Eyalete bağlı	JICPA yürütür
Sürdürülebilirlik güvencesi yaklaşımı	Sürdürülebilirlik denetçiliği ayrı yetkilendirme alanı (2024)	CSRD sürecinde; ek sınav öngörülüyor	ISSA (UK) 5000 gönüllü	Federal zorunluluk yok	Standart hazır; güvence 2028'e kademeli
Sistemin ayırt edici özelliği	SMMM / YMM ön koşulu + KGK merkezli	Güçlü gözetim + yoğun deneyim şartı	Yeterlilik–yetki ayrımı; RI + firma yetkisi	Federal gözetim, eyalet lisansı	Ön koşulsuz giriş, çok aşamalı kabul

Kaynak: Yazar tarafından Türkiye, Almanya, İngiltere, ABD ve Japonya'ya ilişkin ilgili mevzuat ve kurumsal düzenlemeler esas alınarak oluşturulmuştur.

Tablo 1 incelenirken, Türkiye, Almanya ve Japonya sütunlarının ülke genelinde geçerli tek bir sistemi yansıtmaktadır. Buna karşılık İngiltere sütunu ACCA'yı, ABD sütunu ise Colorado eyaletini örneklemektedir. Dolayısıyla bu iki sütundaki bilgiler ülke geneli değil, seçilen kuruluş veya eyalet düzeyinde okunmalıdır.

Tablo 1'de yer alan üniversite eğitimi, mesleki deneyim ve sınav yapısına ilişkin boyutlar, Jahn ve Loy'un (2023) AB ülkeleri için geliştirdiği yedi parametreli Erişim Gereksinimleri Endeksi'nin (ARI) temel kategorileriyle (eğitim, deneyim, sınav) örtüşmektedir; ancak bu çalışma, ARI'nin kapsamadığı kamu gözetim otoritesi, meslek örgütlenmesi ve lisanslama mercii gibi kurumsal boyutları da karşılaştırmaya dahil ederek çerçeveyi AB dışı ülkeleri (Türkiye, ABD, Japonya) kapsayacak şekilde genişletmektedir.

Bu genişletilmiş çerçevede temelinde tablo incelendiğinde, ele alınan ülkelerin tamamında bağımsız denetçilik mesleğine girişin belirli bir mesleki yeterlilik, uygulamalı deneyim ve gözetim mekanizmasına bağlandığı, ancak bu yeterliliğin hangi kurumlar tarafından, hangi koşullarla ve hangi aşamalar sonucunda kazandırıldığı konusunda önemli farklılıkların bulunduğu görülmektedir. Bu farklılıklar özellikle kamu gözetiminin merkezileşme derecesi, meslek örgütlerinin mesleğe giriş ve yetkilendirmedeki rolü, eğitim koşulları, uygulamalı deneyimin süresi ve niteliği, mesleki sınavların yapısı

ile mesleki yeterlilik ve yasal denetim yetkisi arasındaki ilişki bakımından belirginleşmektedir. Dolayısıyla ülkeler arasındaki temel farklılık yalnızca denetçi olabilmek için yerine getirilmesi gereken koşullardan değil, aynı zamanda denetçilik mesleğinin kurumsal olarak nasıl yapılandırıldığı ve kamu otoritesi ile meslek örgütleri arasındaki görev dağılımının nasıl oluşturulduğundan kaynaklanmaktadır.

Türkiye, incelenen ülkeler arasında mesleğe giriş, yetkilendirme ve kamu gözetiminin en belirgin biçimde merkezileştiği örneklerden biridir. KGK'nın kurulmasıyla standart belirleme, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve bunların faaliyetlerinin gözetimi önemli ölçüde tek bir kamu otoritesi altında toplanmıştır. Bunun yanında bağımsız denetçi olabilmek için belirli eğitim koşullarının yanı sıra SMMM veya YMM unvanına sahip olunmasının aranması, Türkiye'de bağımsız denetçiliğin doğrudan girilen ayrı bir meslekten ziyade mevcut muhasebe mesleki yeterliliğinin üzerine inşa edilen ileri bir uzmanlaşma alanı niteliği taşıdığını göstermektedir. Başka bir ifadeyle aday önce muhasebe meslek mensubu statüsünü kazanmakta, ardından bağımsız denetçiliğe özgü deneyim, sınav ve yetkilendirme koşullarını yerine getirmektedir. Bu durum Türkiye'yi, özellikle denetçilik sınavına girişte önceden belirli bir mesleki unvanın aranmadığı Japonya'dan ve CPA lisanslamasının eyaletler tarafından yürütüldüğü ABD'den ayırmaktadır. Türkiye'deki yapı bu yönüyle mesleğe giriş zincirinin daha belirgin biçimde önceden kazanılmış bir muhasebe meslek statüsüne bağlandığı bir model ortaya koymaktadır.

Almanya'da ise kamu gözetimi ile mesleki öz-düzenleme arasında daha belirgin bir kurumsal görev paylaşımı bulunmaktadır. APAS kamu gözetiminden sorumlu üst otorite konumundayken WPK mesleğe kabul, ruhsatlandırma, kayıt ve diğer mesleki süreçlerde temel kuruluş olarak görev yapmaktadır. Bununla birlikte WPK'nın mesleki gözetim ve kalite kontrol alanındaki faaliyetlerinin APAS'ın kamu gözetimine tabi olması, meslek örgütünün önemli yetkilere sahip olduğu ancak bu yetkilerin bağımsız bir kamu gözetim mekanizması içerisinde kullanıldığı bir yapı ortaya çıkarmaktadır. Alman sisteminin mesleğe giriş bakımından en dikkat çekici özelliklerinden biri ise uygulamalı deneyime verdiği ağırlıktır. Üniversite eğitiminin süresine bağlı olarak üç veya dört yıllık mesleki deneyimin yanı sıra bu sürenin en az iki yılında doğrudan finansal tablo denetimlerine katılımın aranması, genel mesleki deneyim ile denetime özgü deneyim arasında açık bir ayrım yapıldığını göstermektedir. Dolayısıyla Alman modelinde teorik bilgi ve mesleki sınav kadar, adayın denetim faaliyetinin

içerisinde fiilen bulunması da mesleki yeterliliğin temel unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir. Bu özellik, Almanya'nın mesleğe girişte uzmanlaşmayı ve denetime özgü uygulamalı deneyimi güçlü biçimde öne çıkaran bir sistem benimsediğini göstermektedir.

İngiltere'nin ayırt edici özelliği ise muhasebe mesleki yeterliliği ile yasal denetim yetkisinin açık biçimde birbirinden ayrılmasıdır. ACCA örneğinde mesleki yeterliliğin kazanılması, kişiye doğrudan yasal denetim raporunun sorumluluğunu üstlenme yetkisi vermemektedir. Uygulama sertifikası ve denetim yeterliliğinin ardından RI statüsünün ayrıca kazanılması gerekmektedir. Üstelik RI statüsünün belirli bir kayıtlı denetim firmasıyla bağlantılı olması, denetim yetkisinin yalnızca kişinin sahip olduğu genel bir mesleki unvana dayanmadığını göstermektedir. Bunun yanında denetim firmasının da ayrıca yetkilendirilmesi, İngiliz sisteminde yasal denetimin hem bireysel hem de kurumsal düzeyde kontrol edildiğini ortaya koymaktadır. FRC'nin üst kamu gözetimi ile ICAEW ve ACCA gibi RSB/RQB statüsündeki güçlü meslek kuruluşlarının mesleki yeterlilik, kayıt, yetkilendirme ve mesleki gelişim fonksiyonlarının birlikte işlemesi ise Anglo-Sakson meslek örgütlenmesi geleneğinin bağımsız kamu gözetimiyle bütünleştirildiği çok katmanlı bir yapı meydana getirmektedir. Bu bakımdan İngiltere, mesleki öz-düzenlemenin tamamen ortadan kaldırılmadığı, ancak meslek kuruluşlarının faaliyetlerinin üst düzey bir kamu gözetim mekanizmasına bağlandığı bir model niteliğindedir.

ABD, incelenen ülkeler arasında kurumsal açıdan en merkezi olmayan yapıya sahip örnektir. SEC ve PCAOB federal düzeyde özellikle halka açık şirketlerin denetimlerine ilişkin düzenleme ve kamu gözetimi işlevlerini yürütürken, bireysel CPA lisansları eyaletlerin Muhasebe Kurulları tarafından verilmektedir. Dolayısıyla denetim piyasasının gözetimi ile bireysel mesleğe giriş aynı kurum veya aynı idari düzey tarafından yürütülmemektedir. Bu durum ABD sisteminde düzenleme, gözetim, standart belirleme ve mesleğe kabul fonksiyonlarının farklı kurumlar arasında dağıtıldığını göstermektedir. Colorado örneğinde eğitim, Uniform CPA Examination, etik ve mesleki deneyim koşullarının birlikte aranması mesleğe girişin çok boyutlu bir yeterlilik değerlendirmesine dayandığını ortaya koymakla birlikte, eğitim kredilerinin dağılımı, deneyim ve etik koşullarının eyaletlere göre değişebilmesi ABD sistemini Türkiye ve Almanya gibi daha merkezi sistemlerden belirgin biçimde ayırmaktadır. Bu nedenle ABD modelinin temel özelliği, ülke genelinde ortak mesleki yeterlilik unsurları bulunmasına rağmen

nihai lisanslama yetkisinin merkezi bir kamu otoritesinde değil eyalet düzeyinde bulunmasıdır.

Japonya ise mesleğe giriş koşulları bakımından diğer dört ülkeden farklılaşan özgün bir model ortaya koymaktadır. CPA sınavına girebilmek için belirli bir üniversite diploması veya belirli bir akademik alandan mezun olma şartının bulunmaması, mesleğe girişin ilk aşamasında akademik geçmişten ziyade adayın mesleki yeterliliğinin doğrudan değerlendirilmesine imkân vermektedir. Bununla birlikte bu esneklik, mesleğe nihai kabul koşullarının daha hafif olduğu anlamına gelmemektedir. CPA sınavının ardından en az üç yıllık uygulamalı mesleki deneyim, JFAEL tarafından yürütülen mesleki eğitim programı, JICPA tarafından gerçekleştirilen nihai değerlendirme ve meslek örgütüne üyelik koşullarının yerine getirilmesi gerekmektedir. Böylece Japon sistemi başlangıçta geniş bir aday kitlesine erişim olanağı sağlarken, mesleğe nihai kabul aşamasında çok katmanlı bir yeterlilik süreci uygulamaktadır. Ayrıca FSA ve CPAAOB'nin kamu gözetimi ile JICPA'nın mesleki örgütlenme, kayıt, kalite kontrolü ve mesleki gelişim alanlarındaki rollerinin birlikte işlemesi, Japon sisteminde kamu gözetimi ile mesleki öz-düzenlemenin birbirini tamamlayan unsurlar olarak yapılandırıldığını göstermektedir. Bu nedenle Japon modeli, giriş aşamasında akademik ön koşullar bakımından esnek; mesleğe nihai kabul bakımından ise çok aşamalı ve kontrollü bir yapı sergilemektedir.

Ülkeler arasındaki farklılıkların en belirgin olduğu alanlardan biri uygulamalı mesleki deneyimin niteliğidir. Türkiye'de genel olarak üç yıllık denetçi yardımcılığı öngörülürken belirli mesleki tecrübeye sahip olanlar için muafiyet imkânı bulunmaktadır. Almanya'da üç veya dört yıllık mesleki deneyimin yanında en az iki yıllık doğrudan finansal tablo denetimi deneyimi aranmakta; İngiltere'de ACCA sistemi kapsamında üç yıllık uygulamalı eğitim içerisinde en az kırk dört haftalık denetim ve bunun en az yirmi iki haftalık kısmında yasal denetim deneyimi öngörülmektedir. Colorado örneğinde ABD'de en az bir yıl ve 1.800 saatlik mesleki deneyim yeterli kabul edilirken Japonya'da en az üç yıllık uygulamalı mesleki deneyim aranmaktadır. Dolayısıyla tüm ülkeler uygulamalı deneyimi mesleğe girişin önemli bir unsuru olarak kabul etmekle birlikte, deneyimin süresi, içeriği ve doğrudan denetim faaliyetlerine özgülenme derecesi önemli ölçüde farklılaşmaktadır. Bir diğer önemli farklılık, mesleki yeterlilik ile denetim yapma yetkisi arasındaki ilişkide ortaya çıkmaktadır. Türkiye'de SMMM veya YMM unvanının ardından bağımsız denetçiliğe özgü şartların yerine getirilmesi ve KGK tarafından ayrıca yetkilendirilme gerekirken, İngiltere'de

muhasebe mesleki yeterliliğinden denetim yeterliliğine, oradan RI statüsüne uzanan daha kademeli bir yetkilendirme süreci bulunmaktadır. ABD'de CPA lisansı eyalet düzeyindeki mesleğe kabulün temelini oluştururken halka açık şirketlerin denetiminde ayrıca PCAOB'un firma düzeyindeki gözetim ve kayıt sistemi devreye girmektedir. Japonya'da ise sınav başarısı tek başına CPA statüsünü kazandırmamakta; deneyim, mesleki eğitim ve nihai değerlendirme birbirini izleyen aşamalar olarak uygulanmaktadır. Bu karşılaştırma, incelenen sistemlerde sınav başarısının tek başına bağımsız denetçi olarak faaliyet göstermek için yeterli görülmediğini; mesleki yeterliliğin uygulamalı deneyim, kayıt, yetkilendirme veya ilave değerlendirmelerle tamamlandığını göstermektedir.

Kurumsal yapılanma açısından değerlendirildiğinde ise ülkeler bir eksenin iki ucunda konumlanan homojen modellerden ziyade, kamu gözetimi ile mesleki öz-düzenlemeyi farklı oranlarda bir araya getiren karma yapılar sergilemektedir. Türkiye'de KGK'nın merkezi konumu kamu otoritesini daha görünür hâle getirirken, Almanya'da APAS ile WPK arasında gözetim ve mesleki örgütlenme fonksiyonları ayrışmaktadır. İngiltere'de FRC'nin üst gözetimi altında RSB ve RQB statüsündeki meslek kuruluşlarının önemli yetkileri devam etmektedir. ABD'de ise federal düzenleme ve denetim gözetimi ile eyalet bazlı bireysel lisanslama arasında dikey bir görev paylaşımı bulunmaktadır. Japonya'da FSA ve CPAAOB'nin kamu gözetimi JICPA'nın mesleki öz-düzenleyici fonksiyonlarıyla tamamlanmaktadır. Bu görünüm, günümüzde bağımsız denetçilik mesleğinin ne tamamen devlet tarafından düzenlenen ne de bütünüyle meslek örgütlerinin öz-düzenlemesine bırakılan bir yapıya sahip olduğunu; aksine iki mekanizmanın farklı kurumsal düzenlemeler içerisinde birlikte işlediğini ortaya koymaktadır.

Ülkeler birlikte değerlendirildiğinde, tek bir uluslararası denetçilik mesleğine giriş modelinden söz etmek mümkün görünmemektedir. Bunun yerine farklı tarihsel, hukuki ve mesleki gelenekler doğrultusunda şekillenmiş çeşitli kurumsal modeller bulunmaktadır. Türkiye daha merkezi ve kamu otoritesi ağırlıklı bir sistem sergilerken, Almanya kamu gözetimi ile zorunlu meslek örgütlenmesini birleştirmekte; İngiltere kamu gözetimi altında güçlü meslek kuruluşlarının yetkilendirme fonksiyonlarını korumakta; ABD federal denetim gözetimi ile eyalet bazlı mesleki lisanslamayı birbirinden ayırmakta; Japonya ise merkezi sınav ve kamu gözetimini zorunlu meslek örgütü üyeliği ve yapılandırılmış mesleki eğitimle bütünleştirmektedir.

Ülkeler arasındaki farklılaşma yalnızca mesleğe giriş ve yetkilendirme sürecinde değil, denetim mesleğinin güncel bir gelişme alanı olan sürdürülebilirlik bilgisinin güvencesine yaklaşımda da açıkça görülmektedir. Türkiye, incelenen ülkeler arasında bu alanda somut bir yetkilendirme rejimini fiilen yürürlüğe koyan tek örnektir; KGK, 2024 yılında sürdürülebilirlik denetçiliğini ayrı bir uzmanlık alanı olarak tanımlamış ve buna ilişkin sınav uygulamasını başlatmıştır. Almanya'da benzer bir model tasarlanmakta olup, CSRD'nin ulusal hukuka aktarılması sürecinde Wirtschaftsprüferordnung'a eklenmesi öngörülen ek sınav, Türkiye'deki modele yakın bir yaklaşımı yansıtmaktadır. İngiltere ise FRC'nin yayımladığı ISSA (UK) 5000 standardıyla bir çerçeve sunmakta, ancak bunu gönüllü kullanıma bırakarak zorunlu bir yetkilendirme rejimi öngörmemektedir. Japonya'da standart belirleme süreci byük ölçüde tamamlanmış olmakla birlikte, güvence sağlayıcılarına ilişkin kayıt ve gözetim çerçevesi henüz tasarım aşamasındadır ve zorunlu uygulamanın kademeli olarak en erken 2028 mali yılında başlaması öngörülmektedir. ABD ise bu alanda incelenen ülkeler arasında en geride kalan örnektir; federal düzeyde zorunlu bir sürdürülebilirlik açıklama ve güvence rejimi oluşmamış, uluslararası ISSA 5000 standardı da PCAOB veya AICPA düzeyinde resmî bir kabul görmemiştir. Bu tablo, geleneksel denetim gözetimi alanında gözlemlenen kamu otoritesi–meslek örgütü dengesinin, sürdürülebilirlik güvencesi gibi yeni gelişen alanlarda da benzer bir çeşitlilikle yeniden üretildiğini; ülkelerin bu konuda birbirinden bağımsız ve farklı hızlarda ilerleyen düzenleyici tercihler geliştirdiğini göstermektedir.

Bununla birlikte kurumsal farklılıklara rağmen sistemler arasında önemli bir yakınsama da bulunmaktadır. İncelenen ülkelerin tamamında mesleğe giriş yalnızca akademik eğitime veya tek bir sınavın başarılmasına dayandırılmamakta; mesleki bilgi, uygulamalı deneyim, yeterlilik değerlendirmesi, etik ve mesleki uygunluk ile kamu veya mesleki gözetim mekanizmaları farklı biçimlerde bir araya getirilmektedir. Bu durum, bağımsız denetçiliğin yalnızca teknik bilgiye dayalı bir meslek olarak değil, uygulamalı yeterlilik, mesleki sorumluluk ve kamu güveni gerektiren bir faaliyet olarak yapılandırıldığını göstermektedir. Dolayısıyla ülkeler arasındaki temel farklılık mesleğe girişte yeterlilik aranıp aranmamasından değil, bu yeterliliğin hangi kurum tarafından doğrulandığı, hangi aşamalarda kazanıldığı, ne ölçüde denetime özgü deneyime dayandırıldığı ve nihai denetim yetkisinin birey ile firma düzeyinde nasıl dağıtıldığı noktasında ortaya çıkmaktadır.

Bu çerçevede Anglo-Sakson, Kıta Avrupası ve Asya denetim yaklaşımları arasındaki ayrımın günümüzde kesin kurumsal sınırlar üzerinden değil, kamu gözetimi ile mesleki öz-düzenleme arasındaki ilişkinin niteliği üzerinden değerlendirilmesi daha anlamlı görünmektedir. İngiltere ve ABD Anglo-Sakson geleneğin ortak özelliklerini taşımakla birlikte, İngiltere'deki FRC–RSB/RQB yapılanması ile ABD'deki federal–eyalet ayrımı aynı model içerisinde dahi önemli kurumsal farklılıkların bulunabileceğini göstermektedir. Benzer şekilde Almanya'daki APAS–WPK yapılanması Kıta Avrupası yaklaşımında güçlü kamu gözetimini korurken meslek örgütünün kurumsal rolünü ortadan kaldırmamaktadır. Japonya ise kamu otoritesi, merkezi sınav ve zorunlu meslek örgütü üyeliğini bir araya getirerek kendine özgü karma bir yapı ortaya koymaktadır. Türkiye'nin KGK merkezli sistemi ise kamu gözetimi ve yetkilendirmenin merkezileşmesi bakımından bu ülkelerden ayrılmakta, aynı zamanda bağımsız denetçiliğe girişin SMMM/YMM statüsüne bağlanması nedeniyle mesleğe giriş açısından kendine özgü bir yapı sergilemektedir.

Sonuç olarak karşılaştırma, bağımsız denetçilik mesleğinin farklı ülkelerde farklı kurumsal yollarla düzenlenmesine rağmen, sistemlerin temel amacının ortak olduğunu göstermektedir: bağımsız denetim faaliyetini yürütecek kişilerin yeterli teorik bilgiye, uygulamalı deneyime ve mesleki yetkinliğe sahip olmasını güvence altına almak ve bu yeterliliğin bağımsız bir gözetim mekanizması içerisinde sürdürülmesini sağlamak. Bu nedenle uluslararası farklılıklar, mesleğin temel yeterlilik anlayışından çok, söz konusu yeterliliğin kurumsal olarak nasıl üretildiği, doğrulandığı, yetkilendirildiği ve gözetildiği noktasında yoğunlaşmaktadır.

6. Sonuç ve Değerlendirme

Bağımsız denetim, finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması ve finansal tablo kullanıcılarının korunması bakımından önemli bir güvence mekanizmasıdır. Bu işlevin etkin biçimde yerine getirilebilmesi ise denetimi gerçekleştiren kişilerin mesleki bilgi ve yeterliliğinin yanı sıra bağımsızlık, etik, uygulamalı deneyim ve mesleki sorumluluk gibi niteliklere sahip olmasını gerektirmektedir. Bu nedenle bağımsız denetçilik mesleğine kimlerin, hangi koşullarla kabul edildiği ve mesleki faaliyetlerin hangi kurumlar tarafından düzenlenip gözetildiği denetim sistemlerinin temel unsurlarından birini oluşturmaktadır.

Bu çalışmada bağımsız denetçilik mesleğine giriş ve mesleğin kurumsal yapısı uluslararası karşılaştırmalı bir yaklaşımla incelenmiş; farklı denetim geleneklerini temsil etmeleri amacıyla Türkiye, Almanya, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri ve Japonya ele alınmıştır. Yapılan inceleme, ülkeler arasında mesleğe giriş ve lisanslama açısından ortak bazı unsurlar bulunmasına rağmen, bu unsurların kurumsal yapılanması ve uygulanma biçimi bakımından önemli farklılıkların varlığını sürdürdüğünü ortaya koymaktadır.

Karşılaştırmanın en önemli sonuçlarından biri, kamu gözetimi ile mesleki öz-düzenleme arasındaki ilişkinin ülkelerin denetçilik mesleğinin kurumsal yapısını belirleyen temel ayrışma alanlarından biri olmasıdır. Türkiye'de KGK'nın kurulmasıyla standart belirleme, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve gözetimi daha merkezi bir yapıya kavuşmuştur. Almanya'da ise APAS tarafından yürütülen bağımsız kamu gözetimi ile WPK'nın mesleğe giriş, mesleki örgütlenme ve kayıt alanlarındaki fonksiyonları birlikte işlemektedir. İngiltere'de FRC üst kamu gözetim otoritesi konumunda olmakla birlikte ICAEW ve ACCA gibi tanınmış meslek kuruluşları mesleki yeterlilik ve yetkilendirme sisteminin önemli aktörleri olmaya devam etmektedir. ABD'de ise halka açık şirketlerin denetimine ilişkin federal gözetim ile bireysel CPA lisanslamasının eyalet düzeyinde yürütülmesi birbirinden ayrılmıştır. Japonya'da FSA ve CPAAOB'nin kamu gözetimi, JICPA'nın mesleki öz-düzenleme, kayıt, kalite kontrolü ve mesleki gelişime ilişkin fonksiyonlarıyla tamamlanmaktadır. Dolayısıyla incelenen ülkelerde ne tamamen kamu otoritesine ne de tamamen meslek örgütlerinin öz-düzenlemesine dayanan tek tip bir yapı bulunmaktadır; bunun yerine kamu gözetimi ile mesleki örgütlenmenin farklı biçimlerde bir araya getirildiği çok katmanlı modeller söz konusudur.

Mesleğe giriş koşulları bakımından da ülkeler arasında önemli farklılıklar tespit edilmiştir. Türkiye'de bağımsız denetçilik yetkisinin kazanılmasının SMMM veya YMM statüsüne bağlanması, bağımsız denetçiliğin mevcut muhasebe mesleki yeterliliği üzerine inşa edilen ileri bir uzmanlaşma alanı olarak yapılandırıldığını göstermektedir. Almanya'da uzun süreli mesleki deneyim ve özellikle doğrudan finansal tablo denetiminde kazanılan deneyimin ön plana çıkması, uygulamalı uzmanlaşmaya verilen önemi ortaya koymaktadır. İngiltere'de muhasebe mesleki yeterliliği ile yasal denetim yetkisinin birbirinden ayrılması ve denetim yeterliliğinin ardından RI statüsünün ayrıca kazanılmasının gerekmesi, yetkilendirmenin kademeli bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir. ABD'de ortak bir mesleki sınav

sistemi bulunmasına karşın nihai CPA lisansının eyaletler tarafından verilmesi, mesleğe girişte merkezi olmayan bir model ortaya çıkarmaktadır. Japonya'da ise CPA sınavına girişte belirli bir üniversite derecesinin zorunlu tutulmamasına karşılık sınav sonrasında uygulamalı deneyim, yapılandırılmış mesleki eğitim, nihai değerlendirme ve zorunlu meslek örgütü üyeliğinin aranması, başlangıçta daha esnek ancak nihai mesleğe kabul aşamasında çok katmanlı bir sistem oluşturmaktadır.

Ülkeler arasındaki farklılıkların özellikle uygulamalı deneyimin süresi ve niteliğinde belirginleştiği görülmektedir. Bununla birlikte deneyim sürelerinin doğrudan karşılaştırılması tek başına sistemlerin katılığı veya etkinliği konusunda yeterli değildir. Bazı ülkelerde genel mesleki deneyim ön plana çıkarken, bazı sistemlerde deneyimin belirli bir bölümünün doğrudan yasal veya finansal tablo denetiminde kazanılması aranmaktadır. Dolayısıyla mesleğe giriş sistemlerinin değerlendirilmesinde yalnızca deneyimin süresinin değil, deneyimin içeriğinin, hangi mesleki faaliyetleri kapsadığının ve hangi yetkili kişinin veya kuruluşun gözetiminde gerçekleştirildiğinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Çalışmanın ortaya koyduğu bir diğer önemli sonuç, mesleki yeterlilik ile yasal denetim yetkisinin her ülkede aynı anlama gelmemesidir. Bir mesleki sınavın başarılması veya muhasebe alanında belirli bir mesleki unvanın kazanılması çoğu sistemde tek başına denetim yetkisi için yeterli olmamakta; uygulamalı deneyim, kayıt, ek yeterlilik, bireysel yetkilendirme veya firma düzeyinde yetkilendirme gibi tamamlayıcı mekanizmalar devreye girmektedir. Özellikle İngiltere'deki RI ve firma yetkilendirmesi ile ABD'de halka açık şirketlerin denetimini gerçekleştiren firmalara ilişkin PCAOB kayıt ve gözetimi, denetim kalitesinin yalnızca bireysel denetçinin yeterliliği üzerinden güvence altına alınmadığını, denetim faaliyetinin yürütüldüğü kurumsal yapının da düzenleme ve gözetimin konusu olduğunu göstermektedir.

Bağımsız denetçilik mesleğinin yapısı yalnızca mesleğe giriş ve lisanslama koşullarıyla sınırlı değildir; denetim piyasasının yapısal özellikleri de mesleğin işleyişi ve denetim kalitesi üzerinde belirleyici olmaktadır. Özellikle büyük ve karmaşık işletmelerin denetiminde Dört Büyükler olarak ifade edilen uluslararası denetim firmalarının yüksek piyasa payına sahip olması, denetim piyasasında belirgin bir yoğunlaşma yaratmaktadır. Büyük denetim firmalarının sahip oldukları insan kaynağı, teknolojik altyapı, sektörel uzmanlaşma ve küresel organizasyon ağları denetim kalitesini destekleyebilmekle birlikte, piyasa yoğunlaşmasının artması rekabet, denetim

ücretleri ve denetçi bağımsızlığı bakımından çeşitli tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Bu nedenle ülkelerin bağımsız denetim sistemlerinin değerlendirilmesinde yalnızca denetçilerin bireysel yeterlilikleri ve lisanslama süreçleri değil, denetim firmalarının yetkilendirilmesi, piyasa içindeki konumları ve rekabet koşulları da dikkate alınmalıdır. Mesleğe girişte yüksek yeterlilik standartlarının oluşturulması denetim kalitesinin önemli bir ön koşulu olmakla birlikte, bu yeterliliğin sürdürülebilir biçimde denetim kalitesine dönüşebilmesi, denetçilerin faaliyet gösterdiği kurumsal ve piyasa ortamının niteliğiyle de yakından ilişkilidir.

Anglo-Sakson, Kıta Avrupası ve karma denetim yaklaşımları açısından yapılan değerlendirme ise geleneksel sınıflandırmaların ülkelerin mevcut denetim sistemlerini açıklamada yararlı olmakla birlikte tek başına yeterli olmadığını göstermektedir. Anglo-Sakson geleneğin mesleki öz-düzenleme ve güçlü meslek örgütleriyle, Kıta Avrupası geleneğinin ise devletin daha belirleyici rolüyle ilişkilendirilmesi mümkündür. Bununla birlikte günümüzde bağımsız kamu gözetiminin güçlenmesi bu iki yaklaşım arasında belirli ölçüde yakınlaşmaya yol açmıştır. İngiltere'de güçlü meslek kuruluşlarının FRC'nin kamu gözetimi altında faaliyet göstermesi ve Almanya'da WPK'nın önemli mesleki fonksiyonlarını APAS'ın bağımsız kamu gözetimi altında sürdürmesi bu yakınlaşmanın örnekleridir. Japonya ise Kıta Avrupası ve Anglo-Sakson unsurlarını bir arada barındıran karma yapısıyla bu sınıflandırmalar arasındaki sınırların mutlak olmadığını göstermektedir.

Bu çerçevede çalışmanın temel sonucu, uluslararası düzeyde tek tip bir bağımsız denetçilik mesleğine giriş ve lisanslama modelinin bulunmadığıdır. Ülkelerin tarihsel gelişimleri, hukuk sistemleri, meslek örgütlenme gelenekleri ve düzenleyici tercihleri farklı kurumsal modellerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Buna karşılık farklılıkların yanında önemli bir ortaklaşma da söz konusudur. İncelenen sistemlerde mesleğe giriş, farklı ağırlıklarda olmakla birlikte mesleki bilgi, sınav veya yeterlilik değerlendirmesi, uygulamalı deneyim, etik ve mesleki uygunluk ile gözetim mekanizmalarının birleşimine dayanmaktadır. Bu ortak unsurlar, bağımsız denetçiliğin yalnızca teknik bilgiye dayanan bir meslek olmadığını; uygulamalı yeterlilik, etik sorumluluk, bağımsızlık ve kamu güvenini birlikte gerektiren profesyonel bir faaliyet olduğunu ortaya koymaktadır.

Bu çalışmanın bazı sınırlılıkları bulunmaktadır. İncelemenin mevzuat metinlerine ve kamu gözetim kurumları ile meslek örgütlerinin resmî belgelerine dayanması, ortaya konan yapının ülkelerin hukuki tasarımını

yansıttığı; sistemlerin fiilî işleyişini, uygulamada karşılaşılan aksaklıkları veya denetçi adaylarının süreci nasıl deneyimlediğini kapsamadığı anlamına gelmektedir. Öte yandan İngiltere ve ABD örnekleri ülke genelini değil, sırasıyla ACCA'yı ve Colorado eyaletini temsil etmekte; bu ülkelerde meslek kuruluşları ve eyaletler arasındaki farklılıklar, seçilen örneklerin genellenebilirliğini sınırlamaktadır. Son olarak, beş ülkeyle sınırlı tutulan bu çalışmanın bulguları, Anglo-Sakson, Kıta Avrupası ve karma yaklaşımların tamamını temsil ettiği iddiasını taşımamaktadır.

Sonuç olarak ülkeler arasındaki temel farklılık, mesleki yeterliliğin gerekli olup olmamasından çok, bu yeterliliğin hangi kurum tarafından belirlendiği ve doğrulandığı, hangi eğitim ve deneyim aşamalarından geçilerek kazanıldığı, mesleki öz-düzenleme ile kamu gözetimi arasındaki yetki paylaşımının nasıl kurulduğu ve nihai denetim yetkisinin birey ve denetim firması düzeyinde nasıl yapılandırıldığı noktasında yoğunlaşmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetçilik mesleğine ilişkin uluslararası karşılaştırmalarda yalnızca sınav, eğitim veya deneyim sürelerinin karşılaştırılması yerine; mesleğe giriş, yetkilendirme, kamu gözetimi, mesleki örgütlenme ve sürekli mesleki gelişimi birlikte ele alan bütüncül bir yaklaşımın benimsenmesi daha anlamlı olacaktır. Böyle bir yaklaşım, farklı ülkelerde uygulanan sistemlerin güçlü ve farklılaşan yönlerinin daha sağlıklı değerlendirilmesine ve bağımsız denetçilik mesleğinin gelecekteki düzenlemelerine yönelik karşılaştırmalı bir çerçeve oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.

Bu karşılaştırma, Türkiye okuru açısından da somut bir çıkarım taşımaktadır. Türkiye'de bağımsız denetçiliğe girişin SMMM veya YMM unvanına bağlanması, adayın denetim mesleğine mevcut bir muhasebe meslek statüsü üzerinden geçiş yapmasını öngörmekte; bu yapı, denetime özgü uygulamalı deneyimin ayrı ve açık biçimde tanımlanması yönünde güçlendirilmeye açık görünmektedir. Nitekim Almanya örneğinde, adayın toplam mesleki deneyiminin en az iki yıllık bir bölümünün doğrudan finansal tablo denetimlerine katılım şeklinde geçirilmesi açıkça aranmakta; benzer bir düzenleme, Türkiye'deki üç yıllık denetçi yardımcılığı sürecinin denetime özgü içeriğini daha görünür ve ölçülebilir hâle getirebilir. Böyle bir adım, mesleki yeterliliğin yalnızca süreye değil, içeriğe de denetime özgülenmiş biçimde dayandırılmasını sağlayarak, ilgili düzenleyici tartışmalara katkı sunabilir.

Kaynakça

ACCA. (2023). *ACCA Qualification – formal recognition overview.* Association of Chartered Certified Accountants. https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_National/uk/qual/ACCA-Qualification-formal-recognition-overview-2023.pdf

ACCA. (2026-a). *Practice information handbook.* Association of Chartered Certified Accountants. https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/members-in-practice/forms/PI-Handbook.pdf

ACCA. (2026-b). New year. ACCA Global. https://www.accaglobal.com/ie/en/news/2026/January/new_year.html

AICPA. (2026). American Institute of Certified Public Accountants. Code of Professional https://pub.aicpa.org/codeofconduct/ethicsresources/et-cod.pdf

Ajao, O. S., Olamide, J. O., & Temitope, A. A. (2016). Denetimin evrimi ve gelişimi. *Evolution and development of auditing*. Unique Journal of Business Management Research, *3*(1), 32–40.

André, P., Dionysiou, D., & Tsalavoutas, I. (2012). Mandatory adoption of IFRS by EU listed firms and comparability: Determinants and analysts' forecasts. *Comptabilités et Innovation*, Grenoble, France.

Apan, A. (2011). ABD ve Türkiye'de denetim sistemindeki son eğilimler: Genel müfettişlik ve performans denetimi. *Türk İdare Dergisi*, (471–472), 9–30.

Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS). (2025). *Geschäftsordnung der Abschlussprüferaufsichtsstelle beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle* (Stand: 21 Ocak 2025). https://www.apasbafa.bund.de/SharedDocs/Downloads/APAS/DE/apas_geschaeftsordnung.pdf

Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2012, 26 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı: 28509). [Son değişiklik: RG 15.06.2024/32577]. https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=17057&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5

Baker, R. C., Mikol, A., & Quick, R. (2001). Regulation of the statutory auditor in the European Union: A comparative survey of the United Kingdom, France and Germany. *European Accounting Review, 10*(4), 763–786.

Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi, 148*, 35–62.

Certified Public Accountants Act, Act No. 103 of 1948 (Japan). https://www.japaneselawtranslation.go.jp/en/laws/view/4946

Che, L., Hope, O. K., & Langli, J. C. (2020). How Big-4 firms improve audit quality. *Management Science, 66*(10), 4552–4572.

Çelik, S. (2013). *Muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına bakış açılarının değerlendirilmesine ilişkin ampirik*

bir çalışma: Niğde örneği [Yayınlanmamış yüksek lisans tezi]. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çiftçi, Y., & Erserim, A. (2008). Muhasebe standartlarında uluslararası uyumlaştırma çalışmaları ve Türkiye'deki durumun incelenmesi. *Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu*, 24–27.

Duska, R., Duska, B. S., & Ragatz, J. (2011). *Accounting ethics* (2nd ed.). Wiley-Blackwell. https://doi.org/10.1002/9781444395907

Ercan, C. (2017). Denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler ve koruma önlemleri: Yeminli mali müşavirler üzerine bir araştırma. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 14*(2), 261–284.

European Parliament and Council. (2014). *Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC.* Official Journal of the European Union, L 158, 77–112. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A32014R0537

Fathi, E., & Rashed, A. S. (2021). Exploring the impact of mandatory audit firm rotation on audit quality: An empirical study. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 25*(6), 1–18.

Ferguson, C., Pinnuck, M., & Skinner, D. J. (2025). Why did the Big Four get so large? Evidence from Australia. *Review of Accounting Studies, 30*(3), 2508–2554. https://doi.org/10.1007/s11142-025-09871-x

Financial Accounting Standards Board (FASB). (t.y.). *About the FASB.* https://www.fasb.org/about-us/about-the-fasb

Financial Reporting Council (FRC). (t.y.-a). *About us.* https://www.frc.org.uk/about-us/

Financial Reporting Council (FRC). (t.y.-b). *Audit enforcement procedure.* https://www.frc.org.uk/library/enforcement/audit-enforcement-procedure/

Financial Reporting Council (FRC). (2025). *International Standard on Sustainability Assurance (UK) 5000: General requirements for sustainability assurance engagements.* https://media.frc.org.uk/documents/ISSA_UK_5000.pdf

Financial Services Agency (FSA), Japan. (2005). *Auditors oversight bodies and auditing and accounting standards setters in Japan.* https://www.fsa.go.jp/en/refer/data/20050527.pdf

Financial Services Agency (FSA), Japan. (2025). *Interim report of the Working Group on Disclosure and Assurance of Sustainability-related Financial Information* (Financial System Council). https://www.fsa.go.jp/en/refer/councils/sustainability_disclose_wg/index.html

Francis, J. R., Michas, P. N., & Seavey, S. E. (2013). Does audit market concentration harm the quality of audited earnings? Evidence from audit markets in 42 countries. *Contemporary Accounting Research, 30*(1), 325–355.

Garcia-Benau, M. A., & Zorio, A. (2013). Entry requirements to the auditing profession: A need for harmonisation. *Global Business Perspectives, 1*(2), 122–131.

Gordieieva, T., & Tsaturian, A. (2023). Analysis of trends and determinants of the "Big 4" companies in the global audit market. *Technology Audit and Production Reserves, 4*(4/72), 6–11. https://doi.org/10.15587/2706-5448.2023.286076

Gunn, J. L., Kawada, B. S., & Michas, P. N. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients. *Journal of Accounting and Public Policy, 38*(6), 106693.

Günlük, M. (2023). Makyavelist eğilimler ve işlevsel olmayan denetim davranışı arasındaki ilişkide kuralsızlık davranışının aracı değişken etkisi: Bağımsız denetçiler üzerinde bir araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi, 15*(3), 2111–2127.

Güvemli, O., Aytulun, A., & Şişman, B. (2013). Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişmesi ve ilk meslek örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği – 1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (4), 19–49.

Güvemli, O., & Özbirecikli, M. (2011). Türkiye'de bağımsız muhasebe denetiminin gelişim süreci 1990–2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, 1*(1), 146–180.

Haftacı, V. (2014). *Muhasebe denetimi* (3. baskı). Umuttepe Yayınları.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). (2024). *Practising auditor competency framework 2024.* https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit-quality/practising-auditor-competency-framework-clickable.ashx

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). (2025). ICAEW annual report and financial statements 2025: Thriving in transformation. Institute of Chartered Accountants in England and Wales. https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/about-icaew/who-we-are/annual-review/2025/icaew-ar25-full-report.ashx

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2020). *International Standard on Quality Management (ISQM) 1: Quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements.* https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2021). *Addressing risk of overreliance on technology arising from the use of automated tools and techniques and from information produced by an entity's systems.* https://www.iaasb.org/publications/addressing-risk-overreliance-technology-arising-use-automated-tools-and-techniques-and-information

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2024). *International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000: General requirements for sustainability assurance engagements.*

https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2025). *Handbook of international quality management, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, 2025 edition* (Vol. 1). International Federation of Accountants (IFAC). https://www.iaasb.org/publications/2025-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related-services

International Federation of Accountants (IFAC). (t.y.). *Association of International Certified Professional Accountants (AICPA).* https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/association-international-certified-professional-accountants-aicpa

International Federation of Accountants (IFAC). (2019). *SMO action plan: Wirtschaftsprüferkammer (WPK).* https://www.ifac.org/system/files/compliance-assessment/part_3/201904_Germany_WPK_SMO-AP1.pdf

International Federation of Accountants (IFAC). (2026). *Germany – Member country profile* (Nisan 2026 güncellemesi). https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/germany

Jahn, P., & Loy, T. (2023). Audit in Europe – A comparison of access requirements into the audit profession across the European Union. *Accounting in Europe, 20*(2), 244–271.

Japan Institute of Certified Public Accountants (JICPA). (t.y.). *Who we are: History.* https://jicpa.or.jp/english/who-we-are/history/

Japan Institute of Certified Public Accountants (JICPA). (2004). *Oversight and independence of CPA auditing in Japan.* https://www.hp.jicpa.or.jp/english/accounting/archives/pdf/e-oversight.pdf

KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu). (t.y.-a). Sürdürülebilirlik sıkça sorulan sorular. https://www.kgk.gov.tr/surdurulebilirlik-sss

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (t.y.-b). *Bağımsız denetçi yetkilendirmesine ilişkin genel bilgiler.* https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5222/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1zDenetc%CC%A7iYetkilendirmesineI%CC%87lis%CC%A7kin-Genel-Bilgiler

Karacan, S., & Uygun, R. (2016). *Tekdüzen muhasebe sistemi ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu denetim ve raporlama.* Umuttepe Yayınları.

Karahan, M. (2017). Türkiye, ABD ve AB'de muhasebe denetiminin karşılaştırılması. *Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, 1*(2), 274–288.

Karahan, M. (2020). Türkiye'de bağımsız denetim ve denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci: Karşılaştırmalı bir inceleme. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD), 12*(22), 245–259.

Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız denetim.* Siyasal Kitabevi.

Kocka, J. (1990). "Bürgertum" and professions in the nineteenth century: Two alternative approaches. In M. Burrage & R. Torstendahl (Eds.), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions* (pp. 62–74). Sage.

Kumcu, M. V., & Dirlik, S. (2020). Bir kurumsal alan olarak bağımsız denetim alanının Türkiye'de oluşumu ve evrimi. In *XI. Örgüt Kuramı Sempozyumu Bildiri Kitabı* (pp. 18–29). Sabancı Üniversitesi.

Kutukız, D., & Öncü, A. (2009). Bağımsız denetimin anonim ortaklıklarda kurumsal yönetimin gelişmesine etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (41), 131–139.

Le, T. T., Nguyen, T. M. A., Do, V. Q., & Ngo, T. H. C. (2022). Risk-based approach and quality of independent audit using structure equation modeling: Evidence from Vietnam. *European Research on Management and Business Economics, 28*, 100196. https://doi.org/10.1016/j.iedeen.2022.100196

Lee, T. H., & Ali, A.M. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing, 4*(12), 1–8.

McClelland, C. E. (1990). Escape from freedom? Reflections on German professionalization 1870–1933. In R. Torstendahl & M. Burrage (Eds.), *The formation of professions: Knowledge, state and strategy* (pp. 97–113). Sage.

National Association of State Boards of Accountancy (NASBA). (t.y.). *CPA Exam.* https://nasba.org/exams/cpaexam/

Oktay, S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin arttırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye ve Finans Yazıları, 1*(100), 42–94.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (t.y.). *About.* https://pcaobus.org/about

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2017). *AS 3101: The auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion* (Release No. 2017-001). https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS3101

Rayburn, S. M. (2005). *The impact of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the auditing profession* [Undergraduate honors thesis, University of Mississippi]. eGrove.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). (t.y.). *Bağımsız denetim kuruluşları tanıtım rehberi.* https://spk.gov.tr/kurumlar/bagimsiz-denetim-kuruluslari/bagimsiz-denetim-kuruluslari-tanitim-rehberi

Sustainability Standards Board of Japan (SSBJ). (2025, March 5). *About SSBJ Standards.* https://www.ssb-j.jp/jp/domestic/x_various/x_various_20250305/20250305_e.pdf

Tabakoğlu, A., & Taşdirek, O. Ç. (2015). Osmanlı'da mâlî denetimin kurumsal gelişimi – Maliye Teftiş Heyeti'nin kuruluşu. *Journal of Management and Economics Research, 13*(2), 91–113.

U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). (2004). *2004 performance and accountability report.* https://www.sec.gov/about/secpar/secpar04.pdf

Van Linden, C., & Hardies, K. (2018). Entry requirements into the audit profession and audit quality in the EU. *International Journal of Auditing, 22*(3), 360–373. https://doi.org/10.1111/ijau.12127

Warren, D. E., & Alzola, M. (2009). Ensuring independent auditors: Increasing the saliency of the professional identity. *Group Decision and Negotiation, 18*(1), 41–56.

Washington University School of Law. (t.y.). *Japan.* Washington University Global Studies Law Review, International Citation Manual. https://apps.law.wustl.edu/GSLR/CitationManual/countries/japan.pdf

Wirtschaftsprüferkammer (WPK). (t.y.). *Leitbild / Guiding principles.* https://www.wpk.de

Wirtschaftsprüferkammer (WPK). (2025). *Qualifikation als Nachhaltigkeitsprüfer – Wie wird sich die Umsetzung der CSRD auf das Wirtschaftsprüferexamen auswirken?* https://www.wpk.de/neu/qualifikation-als-nachhaltigkeitspruefer-wie-wird-sich-die-umsetzung-der-csrd-auf-das-wirtschaftspruеferexamen-auswirken/

Wirtschaftsprüferordnung (WPO, t.y.) – Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer. Neufassung vom 5. November 1975 (BGBl. I S. 2803), zuletzt geändert durch Art. 33 des Gesetzes vom 4. Februar 2026 (BGBl. 2026 I Nr. 33), § 9. https://www.gesetze-im-internet.de/wipro/__9.html

Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung (WiPrPrüfV) – Prüfungsverordnung für Wirtschaftsprüfer nach §§ 14 und 131l der Wirtschaftsprüferordnung. https://www.gesetze-im-internet.de/wiprpr_fv/