



## Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetime Bakış Açısı \*

Ali Deniz Enderoğlu<sup>1</sup>, Gönül Konakay<sup>2</sup>, Sami Karacan<sup>3</sup>, Nurcan Günce<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Okan Üniversitesi Yüksek Lisans Mezunlu, Kocaeli, Türkiye

<sup>2,4</sup> Kocaeli Üniversitesi, Ömer İsmet Uzunoğlu MYO, Muhasebe Bölümü, Kocaeli, Türkiye

<sup>3</sup> Kocaeli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe Bölümü, Kocaeli, Türkiye.

\*10.08.2016 tarihinde kabul edilen "Accounting Professionals' Perspective On Accounting Audit" tezin bir bölümünden türetilmiştir.

\*Sorumlu Yazar

Geliş Tarihi: 25 Haziran 2017

E-posta: gkonakay@hotmail.com

Kabul Tarihi: 5 Eylül 2017

### Özet

Çalışmanın temel amacı, Kocaeli ilinde 2015 yılında faaliyette bulunan 477 muhasebe meslek mensubunun bağımsız denetime bakış açılarını ölçmek ve literatüre katkı sağlamaktır. Çalışmada Özçelik ve arkadaşlarının (2014) hazırladığı muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açılarını ve farkındalıklarını ortaya koymaya yönelik anket formu kullanılmıştır. Anketin Cronbach Alfa katsayısı 0,927 olarak hesaplanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki, denetim yeterlilikleri, denetime bakış açıları tespit edildikten sonra, yapılan Levene Testi çalışmasıyla denetim belgesine sahip olanlar ile olmayanların denetime bakış açılarındaki farklılıklar tespit edilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe Denetimi, Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim, Denetim Standartları, Muhasebe Meslek Mensupları.

## Accounting Professionals' Perspective On Accounting Audit

### Abstract

The primary purpose of the study is to measure the perceptions of the members of accounting profession carrying on business in Kocaeli in 2015 on the accounting audit and to contribute to the literature. The questionnaire form for revealing the perspectives and awareness of accounting profession members for the current developments in the field of independent auditing prepared by Özçelik et al. (2014) in this context was used as a base and the questionnaire forms prepared in accordance with the determined purpose after receiving expert opinions along with similar questionnaires were administered to 477 accounting profession members carrying on business in the province of Kocaeli. The Cronbach's Alpha coefficient of the questionnaire was calculated as 0,927. The questionnaire was conducted between the dates of 01.04.2015 and 31.12.2015. After the determination of the professional auditing competence of the members of the profession, their perspective on the audit and their evaluation of fraud and accounting manipulation, differences in the auditing perspectives of those who received the audit document as a result of the Levene Test and those who did not were determined.

**Keywords:** Accounting Audit, Independent Auditor, Independent Audit, Auditing Standards, Accounting Professionals.

## GİRİŞ

Günümüzde muhasebe; toplumun her kademesinden gelen taleplere yanıt vermek, müşterilerin gereksinimlerini karşılamak, yöneticilere karar almada yardımcı olmak, işletmelerin devlete karşı görevlerini yerine getirirken doğru ve güvenilir bilgiler sağlamak, yatırımcılara gerekli bilgileri aktarmak gibi alanlarda etkili bir fonksiyon haline gelmiştir. Bu durum, muhasebecilik mesleğinin önemi daha da artırmaktadır (Nalbantoğlu, <http://archive.ismmmo.org.tr>). İşletmeye ilişkin tüm faaliyetlerde, iç bilgi gereksinimlerinin karşılanması, ölçme ve kontrol işlevinin yerine getirilmesi ve raporlama için gerekli bilgilerin sağlanması işlevlerinin yerine getirilebilmesi için muhasebe sistemine gerek duyulur [8]. Ülkemizde muhasebe mesleği, 3568 Sayılı Kanun'la düzenlenmiş ve günün şartlarına göre eksiklerini gidermek amacıyla birçok tebliğ ve yönetmelikle desteklenmiştir [11].

Genel olarak muhasebe denetimi; belli bir iktisadi birim veya döneme ait bilgilerin, önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor sun-

mak amacı ile bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen delil toplama ve toplanan delilleri değerlendirme çalışmasıdır [8].

660 sayılı KHK, daha sonra yeni TTK'nın 397. maddesinde yapılan "398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir" şeklindeki değişiklik, TTK'nın meslek mensupları nezdinde başta yaratmış olduğu sayıları 600 binden fazla olan sermaye şirketlerinin en az yarısının bağımsız denetime tabi olacağı ve bu denetimin SMMM ve YMM'ler tarafından yapılacağı şeklindeki algının yıkılmasına, bağımsız denetimin sınırlanacağı algısının doğmasına neden olmuştur [6].

Osmanlı döneminde muhasebe denetimi, mali denetim (kamu denetimi) niteliğinde olup, devlet gelir ve giderlerinin izlenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında muhasebe denetimi ise, uzmanlığını kanıtlamış kişilere mahkemelerde bilirkişilik yaptırılması ve vergi kanunları gereği vergi denetimi yetkisi tanınması ile başlamıştır. Günümüze kadar ise, muhasebe denetimi ko-

nusunda mesleki örgütlenmeler ve mesleki eğitim konuları üzerinde durulmuştur. Ayrıca, tüm dünyada denetim konusunda tekdüzeliği sağlamak için standartlar benimsenmiştir[12].

Dünyada ve ülkemizde yaşanan finansal krizler ve muhasebe manipülasyonları nedeniyle şirketlere olan güven azalmıştır. İlgililer özellikle yatırımcılar finansal tabloların şeffaf ve dürüst olarak hazırlandığından şüphe duymaktadırlar. Böyle bir ortamda hem dünyada hem de ülkemizde bağımsız denetim kavramı üzerinde durulmaktadır. Bağımsız denetimin tarafsız ve bağımsız olarak gerçekleşmesi, şirketlerin şeffaflığını ve dolayısıyla hesap verilebilirliğini yatırımcıların gözünde arttıracaktır. Bağımsız denetim, çeşitli denetim teknikleri kullanılarak, bağımsız denetçi unvanına sahip meslek mensupları tarafından gerçekleşen ve şirketlerin şeffaflığı ve hesap verilebilirliğini sağlayan sistematik bir süreçtir [4].

## LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Dünyanın en iyi denetim şirketleri olarak gösterilen ve "BigFour" olarak da adlandırılan DeloitteToucheTomatsu, Ernst&Young, KPMG ve Pricewaterhouse ile birlikte Coopers Grant Thormon denetim şirketi tarafından henüz UMS'yi uygulamayan 57 ülkedeki muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Söz konusu araştırmaya göre, standartların benimsenmemesi, standartların karmaşıklığı, ülkelerin vergi eğilimli muhasebe yapıları, para ve sermaye piyasalarının yetersizliği, standartlarının ulusal dillere çeviri zorluğu ve ülkeler arasındaki uyumsuzluklar ön plana çıkmaktadır (Street, 2003: 10-11'den aktaran)[17].

Erdoğan ve Dinç (2009), çalışmada Türkiye'deki bütün bölgelerinden tesadüfi olarak seçtikleri illerdeki muhasebe meslek mensupları üzerinde yayınlanan muhasebe standartları hakkında muhasebe uygulayıcılarının ne derecede haberdar olduklarını, uygulamada mevcut bilgilerini ne derecede kullandıklarını ve meslek elemanlarının düşünceleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek için gerçekleştirdikleri anket çalışması sonucunda muhasebe meslek mensuplarının önemli bir kısmının standartlar hakkında yetersiz olduklarını belirtmişlerdir[5].

Kaya ve Yanık (2011), 124 muhasebe meslek mensubunun katıldığı anket yöntemiyle müşteri memnuniyeti ve meslek etiğine dair algı düzeylerini ölçen bir araştırma yapmışlardır. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının müşteri memnuniyetinin esas alındığını, müşterilerin ise mali tabloların düzenlenmesinde baskı unsuru oluşturduklarını ve hatalı-hileli kayıt talepleri ile karşılaştığını buradan hareketle müşterinin meslek mensubunu hileli kayıtlar yapmaya yönlendirdiğini ifade etmişlerdir[9].

Tekşen ve arkadaşlarının (2011), Isparta ve Burdur illerinde faaliyette bulunan 135 muhasebe meslek mensubu üzerine muhasebe bilgi sisteminde bilgi güvenliğinin incelenmesine yönelik çalışmalarında eğitim, unvan ve mesleki deneyim değişkenlerine göre farklılıklar tespit edilmiştir [16].

Can ve Gör (2011), Ankara ve Çankırı illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, TMS ve TFRS'ye ilişkin bilgi düzeylerinin tespitine yönelik olarak yapılan çalışmada meslek mensuplarının TMS hakkında yeterli bilgilerinin olmasına rağmen eğitime ihtiyaç duydukları tespit edilmiştir[3].

Fidan ve Cinit (2013) 1 Ocak 2013 öncesinde Bursa İlinde Türkiye finansal raporlama standartları çerçevesinde kobi muhasebe standartlarının muhasebe meslek mensupları tarafından algısını ölçtükleri çalışmada meslek mensupları arasında cinsiyet, yaş ve mesleki tecrübe durumu değişken-

leri açısından istatistiki olarak anlamlı farklılıklar elde etmişlerdir[6].

Akın ve Özdaşlı'nın (2014) muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde uymaları gereken etik ilkelere uyma düzeyine yönelik meslek mensupları ile meslek yüksek okulu muhasebe bölümü öğrencilerinin algılarına yönelik yaptıkları çalışmada, etik ilkelere meslek mensuplarının orta düzeyde riayet ettikleri tespit edilmiştir[1].

Hamula ve Sawan (2014) çalışmalarında, Libya'da bağımsız denetimde bulunan denetim firmalarında çalışan denetçilere denetimlerdeki bağımsızlık algılarını değerlendirmek amacıyla uygulanan ankette denetçi bağımsızlığı algısını geliştirmek için uluslararası denetim ve muhasebe standartlarının denetçiler tarafından benimsenmesi gerektiği sonucuna ulaşmışlardır[7].

Kutlu (2014) çalışmasında, muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşayıp yaşamadıklarını, yaşıyor iseler temel nedenlerini ve ikilemden çıkışta rol oynayan faktörleri tespit etme amacına dönük çalışmasında unvan değişkeni açısından çalışanlar, yaş değişkeni açısından daha genç olanlar, cinsiyet değişkeni açısından erkekler, eğitim değişkeni açısından daha az eğitim almış olanlar, defter sayısı değişkeni açısından daha az sayıda müşteriye sahip olanlar ve gelir değişkeni açısından aylık geliri daha az olanlar mesleki hayatlarında etik ikilemi daha fazla yaşadıkları tespit etmiştir [11].

Akyüz ve Yeşil'in (2017) TFRS açısından muhasebe meslek mensuplarına yönelik yapılmış olan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarıyla ilgili beklentileri ve bilgi düzeylerinin ölçülmesi ile ilgili olarak akademik çalışmaların değerlendirilmesine yönelik yapmış oldukları çalışmada muhasebe meslek mensuplarının standartlarla ilgili bilgi ve sistematik eğitim eksikliği olduğu sonucuna varıldığı görülmüştür. Çalışmada yasal düzenlemeler ile zorunlu hale getirilen muhasebe standartlarının uygulamada fazla karşılık bulamadığı muhasebe meslek mensupları açısından fazladan iş yükü olarak algılandığı ve mesleği bırakma eğilimi gibi olumsuz sonuçlar doğurabileceği sonucuna varılmıştır [2].

## ARAŞTIRMANIN AMACI

Çalışmanın temel amacı, Kocaeli ilinde 2015 yılında faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe denetiminde denetime bakış açılarını ölçmek ve literatüre katkı sağlamaktır.

Bu kapsamda Özçelik ve arkadaşlarının (2014) hazırladığı, "muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açılarını ve farkındalıklarını ortaya koymaya yönelik anket formu" temel alınmış v.b. anketlerle birlikte belirlenen amaç doğrultusunda uzman görüşleri alınarak gerekli düzenlenmeler yapılan anket formu Kocaeli ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına sunulmuştur.

## ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırmada kapsam kısıtı dikkate alınmıştır. Araştırmanın kapsamı Kocaeli ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarıdır. Araştırmaya katılmanın en yüksek olduğu meslek grubu her ne kadar serbest muhasebeci (SM) ve serbest muhasebeci mali müşavirlerden (SMMM) oluşsa da; yeminli mali müşavir (YMM), bağımsız denetçi (BD), denetim şirketi sorumlu ortak, vergi müfettişi, iç denetçi ve denetim şirketi çalışanı meslek grubuyla da anket çalışması

1 Hakan Özçelik, Hasan Şenol, Ahmet Aktürk, *Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılı ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan Sayısı, 2014, s. 55-71.

yapılmıştır. Anket çalışması 01.04.2015-31.12.2015 tarihleri arasında yapılmıştır.

Kocaeli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'ndan (KSMMMO) sağlanan verilere göre 31.12.2015 tarihi itibarıyla Kocaeli il merkezi, ilçeler ve başka illerde görev yapmakla beraber KSMMMO'ya kayıtlı toplam 1545 üye bulunmaktadır. Bu üyelerin 177'si SM, 1368'i SMMM'dir. Faaliyet durumu açısından bir işyerine bağlı çalışan üye sayısı 692 iken, serbest çalışan üye sayısı 853'dür. Bir iş yerine bağlı çalışan üyelerin 104'ü SM, 588'i ise SMMM'dir. Serbest çalışan üyelerin 67'si SM, 786'sı SMMM'dir.

## ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Araştırmada basit tesadüfi örnekleme yöntemi ile 580 kişiye ulaşılmış, veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış, meslek mensuplarının çoğunluğuyla yüz yüze görüşerek anketlerin doldurulması sağlanmıştır. Toplanan anket formlarından 103 tanesi hatalı doldurulduğu ya da boş bırakılan soru sayısının fazla olduğu dikkate alınarak değerlendirilmemiştir. Sonuç olarak eksiksiz biçimde doldurulmuş 477 anket değerlendirilmeye alınmıştır. Geri dönüşüm oranı yaklaşık % 82'dir. Anketi cevaplayan muhasebe meslek mensuplarının sadece SM ve SMMM olanları, araştırma kapsamı olan Kocaeli'de KSMMMO toplam üye sayısının yaklaşık % 28'ine karşılık gelmektedir. Bağımsız çalışanların ise yaklaşık % 51'ine denk gelmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarıyla yapılan 477 geçerli anketin analizi SPSS 16.0 (Statistical Package for Social Sciences) programı ile yapılmıştır. Öncelikle verilerin güvenilirliği test edilmiş ve Cronbach Alfa Katsayısı 0,927 olarak hesaplanmıştır. Anket bölümlerinin frekans tabloları, analizleri ve yüzde dağılımları hesaplanmıştır. Yine bu bulgular yorumlanarak açıklayıcı bilgiler verilmiştir.

Anket formunda sunulan ifadelerin değerlendirmeleri Likert ölçeğine göre düzenlenmiştir. (Anketin üçüncü bölümü; "1-Kesinlikle katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle katılıyorum, 6-Bu konuda bilgim yok" şeklindedir. Anketin dördüncü bölümünde ise sıralama; "1-Kesinlikle katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle katılıyorum" şeklindedir.)

## ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ

Anket formu 14 soru ve ölçeklerle ilgili 51 ifadeden oluşmaktadır. Birinci bölüm meslek mensuplarına ilişkin demografik özellikleri tespit etmeye yönelik sorulardan, ikinci bölümde meslek mensuplarının mesleki, bağımsız denetim ve denetçilik hakkındaki görüşleri ve cevapları, üçüncü bölümde ise meslek mensuplarından, muhasebe-bağımsız denetim algıları ve denetimin faydalarına yönelik ifadeleri verilen ölçekte işaretlemeleri istenmiştir. Anket bölümlerinin frekans tabloları, analizleri ve yüzde dağılımları verilerek yorumlanmıştır.

## GÜVENİLİRLİK ANALİZİ

Muhasebe meslek mensuplarıyla yapılan 477 geçerli anketin analizi SPSS 16.0 (Statistical Package for Social Sciences) programı ile yapılmıştır. Öncelikle verilerin güvenilirliği test edilmiş ve genel Cronbach Alfa Katsayısı 0,927 (51 ifade=üçüncü ve dördüncü bölüm ifadelerinin toplamı) olarak hesaplanmıştır. Bu hesaba göre ölçek, yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

## ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Aşağıda Kocaeli genelinde araştırmaya katılan muhase-

be meslek mensuplarının; demografik durumları, mesleki, bağımsız denetim ve denetçilik hakkındaki görüş ve cevapları, algıları, bağımsız denetimin hile ve muhasebe manipülasyonlarını önlenmesindeki önemi vd. faydaları ile muhasebe denetiminde bulunmuş meslek mensuplarının denetimde karşılaştıkları sorunlara yönelik ifadeleri değerlendirmelerine ilişkin bilgiler sunulmuştur.

### Demografik Bilgiler

**Tablo 1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyet Dağılımı**

CİNSİYET	N	%
Kadın	144	30,2
Erkek	333	69,8
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Ankete katılanların cinsiyetlerine göre dağılımına bakıldığında; % 69,8'inin erkek, % 30,2'sinin kadın olduğu görülmektedir.

**Tablo 2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Grupları**

YAŞ	N	%
21-30	81	17
31-40	192	40,3
41-50	133	27,9
51-60	57	11,9
60 üzeri	14	2,9
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Ankete katılanların yaş gruplarına göre; % 40,3'ünün 31-40 yaş arası oldukları görülmektedir. Tabloya göre 40 yaş altı meslek mensubu oranı % 57,3'dür. Böylelikle mesleği genel olarak gençlerin ve orta yaş grubunun yaptığı görülmektedir.

**Tablo 3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Durumları**

EĞİTİM	N	%
Lise	36	7,5
Önlisans	59	12,4
Lisans	317	66,5
Yüksek Lisans	63	13,2
Doktora	2	0,4
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Ankete katılanların eğitim durumlarına bakıldığında; en yüksek orandaki grubun % 66,5 ile lisans mezunları olduğu görülmektedir. Lise mezunu oranı ise % 7,5'tur. Lisans ve üstü eğitime sahip meslek mensuplarının % 80,1 oranında olduğu ve yasalara uyumun sağlandığı da görülmektedir.

**Tablo 4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Grubu Dağılımı**

MESLEK GRUBU	N	%
SM	81	17
SMMM	331	69,4
YMM	16	3,4
Bağımsız Denetçi	6	1,3
Denetim Şirketi Sorumlu Ortak	7	1,5
Vergi Müfettişi	4	0,8

İç Denetçi	3	0,6
Denetim Şirketi Çalışanı	9	1,9
SMMM+Bağımsız Denetçi	20	4,2
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Ankete katılanların meslek grubu dağılımına baktığımızda; yaklaşık % 69,4'ünün (331 kişi) serbest muhasebeci mali müşavir, % 17'sinin (81 kişi) serbest muhasebeci ve % 3,4'ünün (16 kişi) yeminli mali müşavir olduğu görülmektedir.

**Tablo 5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Yılları**

ÇALIŞMA YILI	N	%
1 yıldan az	9	1,9
1-5	97	20,3
6-10	87	18,2
11-15	113	23,7
16-20	81	17
20 yıldan fazla	90	18,9
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

Ankete katılanların çalışma yılları dağılımına bakıldığında; en yüksek oran % 23,7 ile 11-15 yıl arası olanlardır. Beş yıldan fazla çalışanların toplamı ise % 77,8'dir. Böylelikle anketi cevaplayanların tecrübelerinin fazla olduğu görülmektedir.

#### Mesleki, Denetim ve Denetçilik Hakkında Bilgiler

Sonuçlara bakıldığında meslek mensuplarının işaretledikleri en düşük bilgiye sahip oldukları alanın "Basel Düzenlemeleri" olduğu, "Uluslararası Denetim Standartları" bilgi düzeyleri ise bir nebze düşük olsa da, diğer tüm konularda bilgi seviye ortalamalarının aynı düzeyde olduğu görülmektedir.

Meslek mensuplarının anket sorularına verdikleri cevaplar incelendiğinde; meslek mensuplarının % 77,4'ünde bağımsız denetçi belgesi olmadığı, bunlardan % 30,4'ünün

bu belgeyi almayı düşünmediği ve yine % 26,3'ünün belge alma konusunda kararsız olduğu görülmektedir. Bu belge sahipleri ve bir şekilde belgeleri olursa bağımsız denetim faaliyetini yapmayı düşünenlerin oranı % 49,1'dir, yine % 51,6'sının da muhasebe meslek sorunlarının kendilerini bağımsız denetim işine yönlendirdiğini söylemektedir.

Ankete katılanların büyük çoğunluğu olan % 73,6'sının bağımsız denetim işini yapacakların mali müşavir olma zorunluluğunun olması gerektiğini düşünmektedir.

#### Bağımsız Denetim Hakkındaki Görüşleri ve Değerlendirmeler

Bağımsız denetim ile ilgili oluşturulan ifadelerle yine verilen ölçekte meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçlar aşağıdaki Tablo 4.11'de verilmiştir.

Tablo 8'e göre; muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetimde "TMS/IFRS kullanımı bağımsız denetimi kolaylaştırır" ifadesi 4,0678 ortalama ile en yüksek orana ulaşmıştır. Buna karşın en düşük ortalama ise 2,9831 oranı ile "Ülkemizdeki denetimin kalitesi yüksektir" ifadesine yapılan değerlendirmedir. Hem denetimin mevcut durumda dünyada olduğu gibi istenen düzeyde kaliteli olmadığı (muhasebe-denetim skandalları) hem de standartların gelmesinin ve uygulanmasının bağımsız denetim faaliyetlerini kolaylaştıracağı yönündeki görüş öne çıkmaktadır.

"Kobi ve büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına tabi tutulmaması" yönündeki kanaat ifadelerden (C1, C14 ve C15) anlaşılmıştır. Burada muhasebe standartları çerçevesinde bir ayırım istendiği düşünülmektedir.

"Denetçi bağımsızlığı etik bir konu olup, toplumun ve denetçinin etik değerlere bağlılığı denetim üzerinde etkilidir" ifadesi de ortalama 3,7949 oranına ulaşarak genel yaşam içinde de etik değerlerin ne kadar önemli olduğuyla paralel bağımsız denetçi ile toplumun bağımsız denetim faaliyetlerinde etik değerleri ön planda tutması gerektiği yargısını ortaya çıkarmıştır.

#### Bağımsız Denetimin Başarılı Olabilmesi ve Yapılması Gerekenler Hakkında Görüşleri ve Değerlendirmeleri

Bağımsız denetim faaliyetlerinin başarıya ulaşabilmesi için yapılması gerekenler hakkında oluşturulan ifadelerle

**Tablo 6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhtelif Mesleki Bilgi Seviyeleri**

	6102 Sayılı TTK Bilgisi	TMS/IFRS Bilgisi	Kurumsal Yönetim Uygulamaları Bilgisi	Uluslararası Denetim Standartları Bilgisi	Basel Düzenlemeleri	Bağımsız Denetim Uygulamaları Bilgisi
N	477	477	477	477	477	477
Ortalama	3,4654	3,4088	3,4088	3,202	2,7778	3,392
Standart Sapma	0,9512	0,9541	0,9607	1,0246	1,0695	1,0368

**Tablo 7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki ve Bağımsız Denetçilik Hakkındaki Görüşleri**

	Bağımsız denetçi belgeniz var mı?		Bağımsız denetçi belgesi almayı düşünüyor musunuz?		Bağımsız denetçi belgeniz var veya alırsanız, denetçilik mesleğini ifa etmeyi düşünür müsünüz?		Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olmalı mıdır?		Muhasebe mesleğinin sorunları meslek mensuplarını, bağımsız denetçilik mesleğine itmekte midir?	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Evet	108	22,6	160	43,4	234	49,1	351	73,6	246	51,6
Hayır	369	77,4	112	30,4	108	22,6	67	14	123	25,8
Kararsızım			97	26,3	135	28,3	59	12,4	108	22,6
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>	<b>369</b>	<b>100</b>	<b>477</b>	<b>100</b>	<b>477</b>	<b>100</b>	<b>477</b>	<b>100</b>

**Tablo 8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Hakkındaki Görüşleri Değerlendirmeleri**

Sıra	İfade	Cronbach's Alpha ifItemDeleted	N	Ortalama
C1	*KOBİ / Büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır	0,881	477	3,2306
C12	*TMS/TFRS kullanımını bağımsız denetimi kolaylaştıracaktır	0,875	472	<b>4,0678</b>
C14	*KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur	0,879	474	3,7236
C15	*Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür	0,881	474	3,5464
C19	*6102 sayılı yasa ile getirilen tüm işletmelerin denetime tabi tutulması şartının, 6335 sayılı yasa ile denetime tabi tutulacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenecek olması olumlu bir gelişmedir	0,881	474	3,5717
C20	*Bağımsız denetime ilişkin gelişmelerde meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur	0,882	474	3,5527
C22	*Ülkemizdeki denetimin kalitesi yüksektir	0,885	472	<b>2,9831</b>
C23	*Denetçi bağımsızlığı etik bir konu olup, toplumun ve denetçinin etik değerlere bağlılığı denetim üzerinde etkilidir.	0,876	473	3,7949
C24	*İşletmelerin çoğunluğu faaliyet sonuçları ve politikaları ile hisse senetlerine etki etme ihtimali bulunan gelişmeleri kamuya açıklanmaktadır	0,880	474	3,6730

**Tablo 9. Bağımsız Denetimin Başarılı Olabilmesi ve Yapılması Gerekenler Hakkında Görüşleri**

Sıra	İfade	Cronbach's Alpha ifItemDeleted	N	Ortalama
C8	*Bağımsız denetimin etkinliği, kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır	0,875	472	3,9513
C9	*Bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır	0,874	473	3,9725
C10	*Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun artırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır	0,875	474	4,1772
C11	*Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini artırır	0,876	472	3,9153
C17	*Bağımsız denetimin etkinliği işletme sahiplerinin yaklaşımlarına bağlıdır	0,877	473	3,8541
C18	*Bağımsız denetimin etkinliği KGK'nın yaklaşımlarına bağlıdır	0,878	472	3,7203
C21	*Bağımsız denetim hususunda TÜRMOB, KGK ve Maliye B. uyum içinde çalışmalıdır	0,878	473	4,0148
C27	*Denetim standartları anlaşılır olmalıdır	0,876	472	<b>4,3284</b>
C28	*İşletme sahiplerinin konu hakkındaki bilgi düzeyleri artırılmalıdır	0,877	472	4,2500
C29	*Maliye Bakanlığı'nın sistem üzerindeki etkisi azaltılmalıdır	0,881	474	<b>3,6983</b>
C30	*Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır	0,876	474	4,2700
C31	*Denetim kapsamına ilişkin belirsizlikler ortadan kaldırılmalıdır	0,877	471	4,2590
C32	*Denetim ile ilgili mevzuatta, etik değerlere ve cezaya vurgu yapılmalıdır	0,876	469	4,0064

**Tablo 10. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
C1	Var	108	3,6852	1,29448	4,061	,000
	Yok	368	3,1033	1,35927		

**Tablo 11. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetimin etkinliği, kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
C8	Var	108	4,3056	0,98073	3,994	,000
	Yok	364	3,8462	0,97261		

yine verilen ölçekte muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçlar aşağıdaki Tablo 9’da verilmiştir.

Tablo 9’a göre; muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetimde “Bağımsız denetimin başarılı olabilmesi ve yapılması gerekenler hakkında görüşler” başlığı altındaki ifadelerle karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri analiz edildiğinde; “Denetim standartları anlaşılır olmalıdır” ifadesi 4,3284 ortalama ile en yüksek orana ulaşmıştır. Aynı ortalamalara yakın olan diğer ifadeler sırasıyla; 4,2700 ortalama ile “Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır”, 4,2590 ortalama ile “Denetim kapsamına ilişkin belirsizlikler ortadan kaldırılmalıdır”, 4,2500 ortalama ile “İşletme sahiplerinin konu hakkındaki bilgi düzeyleri artırılmalıdır” ve 4,1772 ortalama ile “Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun artırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır” değerlendirmeleri dikkat çekmektedir.

Tablonun genelinde ortalamalar birbirlerine yakındır ve bağımsız denetim faaliyetlerinin başarıya ulaşması ve uygulanabilmesi için yapılacakların dikkatle incelenmesi ve hayata geçirilmesi önemlidir.

En düşük ortalama ise 3,6983 ortalama ile “Maliye Bakanlığı’nun sistem üzerindeki etkisi azaltılmalıdır” ifadesine yapılan değerlendirmedir. Bu bağlamda Maliye Bakanlığının etkisinin genel olarak devam etmesi yönünde düşüncenin olduğu görülmektedir.

#### Denetçi Belgesine Sahip Olan ve Olmayan Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Görüşlerine Ait Levene Testi Sonuçları

Tablo 10’a göre, “KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(181,900)=4,061; p=,000). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 12. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetimin etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
C9	Var	108	4,1944	0,92179	2,822	0,005
	Yok	365	3,9068	0,9591		

Tablo 11’e göre, “Bağımsız denetimin etkinliği, kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(178,589)=3,994; p=,000). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetimin etkinliği, kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

Tablo 12’ye göre, “Bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(181,068)= 2,822; p=0,005). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

Tablo 13’e göre, “Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini artırır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(174,886)=2,318; p=,022). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini artırır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 14. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe** Tablo 14’e göre, “Bağımsız denetim hususunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyum içinde çalışmalıdır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(176,390)=1,976; p=,050). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetim hususunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyum içinde çalışmalıdır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

Tablo 15’e göre, “Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır” ifadesinin Levene’s testi sonuçları; (t(183,265)=2,250; p=,026). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Not:** Ölçekte verilen ifadelerle denetçi belgesi olanlar ile olmayanların yukarıda verilen farklılaşma tabloları dışındaki

**Tablo 13. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini artırır” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
C11	Var	108	4,1415	1,13338	2,318	0,022
	Yok	366	3,8497	1,16893		

diğer ifadelerde bu bağlamda ilişki kurulamadığından diğer ifadeler için farklılaşma değerlendirmeleri verilememiştir

## SONUÇ

Kocaeli ilinde 2015 yılında faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının denetime bakış açılarını ölçmek ve literatüre katkı sağlamak üzerine yapılan bu araştırma ile, muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim hakkındaki bilgileri-görüşleri, denetim faaliyetlerine hazır olup olmadıkları ile bağımsız denetimin faydalı olup olmayacağı yönündeki sorulara cevap bulunmaya çalışılmıştır. Meslek mensuplarının mesleki yeterlilikleri şu şekildedir:

- Araştırma sonuçlarına göre meslek mensuplarının en düşük bilgiye sahip oldukları alanın “Basel Düzenlemeleri” olduğu, “Uluslararası Denetim Standartları” bilgi düzeyleri ise bir nebze düşük olsa da, diğer tüm konularda bilgi seviye ortalamalarının aynı düzeyde olduğu görülmektedir.

- Meslek mensuplarının anket sorularına verdikleri cevaplar incelendiğinde; meslek mensuplarının % 77,4’ünde bağımsız denetçi belgesi olmadığı, bunlardan % 30,4’ünün bu belgeyi almayı düşünmediği ve yine % 26,3’ünün belge alma konusunda kararsız olduğu görülmektedir. Bu belge sahipleri ve bir şekilde belgeleri olursa bağımsız denetim faaliyetini yapmayı düşünenlerin oranı % 49,1’dir, yine % 51,6’sının da muhasebe meslek sorunlarının kendilerini bağımsız denetim işine yönlendirdiğini söylemektedir.

- Ankete katılanların büyük çoğunluğu olan % 73,6’sının bağımsız denetim işini yapacakların mali müşavir olma zorunluluğunun olması gerektiğini düşünmektedir.

Denetçi belgesine sahip olan meslek mensuplarının aşağıdaki ifadelerde denetçi belgesine sahip olmayanlar ile farklılaştıkları tespit edilmiştir. Bu ifadeler;

-KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.

-Bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır.

-Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini artırır.

-Bağımsız denetim hususunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyum içinde çalışmalıdır.

-Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemeler tamamlanmalıdır.

Araştırmanın kapsamı Kocaeli ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarıdır. Araştırmanın sadece Kocaeli ilinde yapılmış olması araştırmanın kısıtını oluşturmaktadır. Diğer illerde de bu tür araştırmaların yapılması literatüre ve mesleki gelişime katkı sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

[1] Akın, O., Özdaşlı, K.. 2014. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelerine Uyuma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları. Muhasebe ve Finansman Dergisi Temmuz s.59-74.

[2] Akyüz F , Yeşil T. 2017. TFRS Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Yapılmış Olan Akademik Çalışmaların Değerlendirilmesi. Optimum Ekonomi ve Yönetim

Bilimleri Dergisi.4.1., 77-Vol. 4, No. 1- <http://dergipark.ulak-bim.gov.tr/usakoeby/>

[3] Can, İ. ve Gör, Y. 2011. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları arasındaki Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği). World Of IFRS Dergisi. 2.5. 1-13.

[4] Dölen T.2015. Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin Ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Online Yayın Tarihi: 26.11.2015. Cilt: 17, Sayı: 2, s.175-189. <http://dx.doi.org/10.16953/deusbed.44584> ISSN: 1302-3284 E-ISSN: 1308-0911

[5] Erdoğan, M. ve Dinç E., 2009. Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 43, Temmuz, 154-169 <http://journal.mufad.org/attachments/article/211/13.pdf> 8.11.2012.

[6] Fidan M.E, Cinit H. 2013.1 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Kobi Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algısı (Bursa İli Örneği) . Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Haziran63-82.

[7] Hamuda, K. ve Sawan, N. 2014. Perceptions of auditor independence in Libya audit market. International Business Research, 7.2120-128.

[8] Karacan S. 2010. Muhasebe, Orion Kitabevi, Kocaeli. Karacan S. 1998. Muhasebe Denetimi ve Maddi Duran Varlıkların Denetimi. Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 1.

[9] Kaya N., Yanık R. 2011. Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi, Ekev Akademi Dergisi, Yıl 15 Sayı 49, Güz.293-306.

[10] Kutlu H.A. 2008. Muhasebe Meslek Mensupları Ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars Ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma” Ankara Üniversitesi SBF Dergisi 63-2 143-169.

[11] Kutlu Hüseyin Ali, 2014. Muhasebe Meslek Mensupları Ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars Ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi 63-2 143-169.

[12] Köroğlu Ç. 2015. Türkiye’de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler. Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi 8.(3) 31-44.

[13] Nalbantoğlu, R. 2014. Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açuları. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/50turum/RifatNalbantoglu.pdf>. Erişim Tarihi: 13.01.2014.

[14] Özçelik H., Şenol H., Aktürk A. 2014. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açuları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan Sayısı, 55-71.

[15] Street, D. 2003. GAAP Convergence 2002. BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, PricewaterhouseCoopers, University of Dayton, First Quarter, 1-28.

[16] Tekşen, Ö., Coşkun, A., Dalğar H. 2011. Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Güvenilirliğinin İncelenmesi: Göller Bölgesinde Faaliyette Bulunan Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe ve Denetime Bakış. Ocak, 99-117.

[17] Yılmaz B., Dölen T., Atik M. 2016. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Ankara İli Meslek Mensupları Uygulaması. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi Kasım 9.3. 297-326.