

ARAŞTIRMA MAKALESİ



Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi
The Journal of International Social Sciences
Cilt: 30, Sayı: 2, Sayfa: 335-351, TEMMUZ – 2020
Makale Gönderme Tarihi: 24.04.2020 Kabul Tarihi: 16.08.2020

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETİM KONUSUNDAKİ DÜŞÜNCELERİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

A Study on The Opinions of Members of The Accounting Profession on Independent Audit

Gamze Ayça KAYA *

ÖZ

Araştırmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim konusundaki düşüncelerini tespit etmektir. Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim belgelerinin olup olmadığı, bağımsız denetim belgeleri yoksa bunların nedenleri, bağımsız denetim ile ilgili eğitim durumları ve bağımsız denetim ve bağımsız denetçiler hakkındaki düşünceleri araştırılmaktadır. Ayrıca, meslek mensuplarının bağımsız denetimin faydaları, Türkiye’de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlar ve bu sorunlara yönelik öneriler hakkındaki düşünceleri de incelenmektedir.

Anket; muhasebe meslek mensuplarına ilişkin genel bilgiler ve bağımsız denetim olarak iki bölümden oluşmaktadır. Çalışma sonucunda; meslek mensuplarının çoğunluğunun bağımsız denetim belgelerinin bulunmadığı, bağımsız denetim belgelerinin olmamasının nedeninin zaman ve maliyetle ilgili olduğu ve bağımsız denetim eğitimi konusunda TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) eğitimlerine katıldıkları tespit edilmiştir. Tek yönlü varyans analizi yapılmış ve yapılan analizde; meslek mensuplarında eğitim durumu ve mesleki tecrübe açısından anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Ayrıca bağımsız denetim ve bağımsız denetçiler hakkındaki düşünceleri açısından muhasebe standartlarının işletmeler tarafından tam olarak uygulanmasının bağımsız denetimi olumlu yönde etkilediği, bağımsız denetimin faydaları açısından finansal tabloların ve finansal tablo bilgilerinin güvenilirliğini artırdığı ve bağımsız denetimde sorunlar ve öneriler açısından işletmelerde nitelikli personel ihtiyacı olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetimin Faydaları, Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunlar, Öneriler, Muhasebe Meslek Mensupları, Tek Yönlü Varyans Analizi.

ABSTRACT

The aim of the study is to determine the opinions of members of the accounting profession on independent audit. Whether there are independent audit documents of members of the accounting profession, if there are no independent audit documents, their reasons, the educational status related with independent audit and their opinions about independent audit and independent auditors are investigated. Moreover, members of the profession’ the benefits of independent audit, problems in the functioning of the independent audit in Turkey and opinions about suggestions related with these problems are investigated.

Survey; it consists of two parts as general information on accounting professionals and independent audit. In the results of the study; it was determined that the majority of the members of the profession don’t have independent audit documents, the reason for the absence of independent audit documents is related to time and cost and they participated in TURMOB (Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey) trainings on independent audit training. One-way analysis of variance was made and in the analysis it was determined that there were significant differences in the level of education and professional experience of the members of the profession. In addition, it has been determined that the full application of accounting

* Dr. Öğretim Üyesi, Fırat Üniversitesi İİBF, İşletme Bölümü,
e-posta: gamzeayca@firat.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4780-5389>

standards by companies positively affects the independent audit in terms of the opinions about independent audit and independent auditors, increases the reliability of financial statements and financial statement information in terms of the benefits of independent audit and requires qualified personnel in the companies in terms of problems and suggestions in independent audit.

Keywords: Independent Audit, the Benefits of Independent Audit, Problems in the Functioning of the Independent Audit in Turkey, Suggestions, Members of the Accounting Profession, One Way Anova.

1.GİRİŞ

İşletmelerin mali tabloları, mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır. Bu tür yapılan denetime mali tablo denetimi ya da bağımsız denetim adı verilmektedir (Bozkurt, 2010: 27). Denetim; yatırımcılara, işletme sahiplerine, kredi verenlere ve diğer kullanıcılara sunulan bilginin güvenilirliğini arttırmaktadır. Günümüzde denetimin birinci amacı, finansal tabloların doğruluğunu araştırmaktır (Karkacier, 2019: 46).

ABD’de Enron, Worldcom gibi büyük şirketlerde meydana gelen denetim skandalları, denetimin yeniden gözden geçirilmesine sebep olmuştur. Bu skandallarla, finansal tablo bilgileri güvenilirliğini kaybetmiş ve bağımsız denetim alanında yeni düzenlemeler yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Sonrasında, ABD’de Sarbanes Oxley Kanunu çıkarılarak denetimde yeniden güven sağlanmaya çalışılmıştır.

Ülkemizde standart hale gelmiş bir denetim sisteminden söz etmek mümkün değildir. Denetim birimleri birbirinden bağımsız ve habersiz çalışmakta bu da kaynak ve zaman israfına neden olmaktadır (Güçlü, 2013: 63). Türkiye’de bağımsız denetim konusundaki düzenlemeler, çeşitli alanlarda karşımıza çıkmaktadır. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Kanunu ve TÜRMOB, Sermaye Piyasası Kanunu (SPK), Bankacılık Kanunu, Sigortacılık Kanunu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve diğer kurumlar bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler yapmışlardır (Selimoğlu vd., 2017: 23).

2 Kasım 2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile KGK, muhasebe ve denetim standartlarını yayımlamak ve kamu gözetimi yapmak amacıyla kurulmuştur. Bağımsız denetim alanında yetkili tek kuruluş olan KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ni hazırlamıştır. Bağımsız denetim yönetmeliği; bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir (<https://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 04.08.2019).

Bağımsız denetim konusunda önemli düzenlemelerden biri olan 6102 Sayılı TTK, 14 Şubat 2011’de Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 6102 Sayılı TTK’da, bağımsız denetimle ilgili önemli düzenlemeler yer almaktadır. 660 Sayılı KHK, 6102 Sayılı TTK, SPK, Bankacılık Kanunu, KGK’nın bağımsız denetim yönetmeliği, 6335 sayılı kanun ve Bakanlar Kurulu Kararları bağımsız denetim uygulamalarında esas alınan yasal düzenlemelerdir. 6102 Sayılı TTK’nın yürürlüğe girmesiyle; KGK, SPK ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) bağımsız denetim alanında düzenleme yetkisine sahip olan kuruluşlar arasında yer almıştır.

Araştırmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim konusundaki düşüncelerini tespit etmektir. Meslek mensuplarının düşüncelerini tespit etmek amacıyla kaynakçada belirtilen kaynaklardan yararlanılarak anket soruları tarafımca hazırlanmış ve kapalı uçlu, yarı kapalı uçlu ve açık uçlu sorular ile meslek mensuplarının düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim belgelerinin olup olmadığı, bağımsız denetim belgeleri yoksa bunların nedenleri, bağımsız denetim ile ilgili eğitim durumları ve bağımsız denetim ve bağımsız denetçiler hakkındaki düşünceleri araştırılmaktadır. Ayrıca,

meslek mensuplarının bağımsız denetiminin faydaları, Türkiye’de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlar ve bu sorunlara yönelik öneriler hakkındaki düşünceleri de incelenmektedir.

2.BAĞIMSIZ DENETİM VE LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

21. yüzyılın başlarındaki beklenmeyen mali skandallarla, denetim dünyadaki mali piyasaların başarılı ve verimli işlemlerini sürdürmede hayati role sahip olmuştur. Enron’dan bu yana, denetim fonksiyonuna ilgi daha fazla artmıştır. Denetim fonksiyonlarının düzgün işlemediği ve temel reform gerektirdiği konusunda daha geniş bir eleştiri olmuştur. ABD’de Sarbanes-Oxley Yasası’nın yürürlüğe girmesiyle; firmaların denetim komitelerini yalnızca bağımsız yöneticilerin oluşturması mümkün olmuş ve Asya’daki birçok ülkede firmalara zorunlu denetim komiteleri kurmaya mecbur eden yeni şartlar getirilmiştir (Zahn vd., 2008:180). Denetçilerin müşterilerine denetim dışı hizmetlerin sağlanmasını yasaklayan Sarbanes-Oxley Yasası (2002), eski denetçilerin müşterilerine 1 yıllık bekleme süresi ve denetim ortaklarının her 5 yılda bir değişmesini zorunlu kılmaktadır (Tepalagul ve Lin, 2015: 101-102).

Bağımsız denetim, iktisadi faaliyetlerle ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2000: 5). Finansal tablo bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygun olarak, makul güvence sağlayacak yeterli bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak denetlenmesi ve değerlendirilerek raporlanması sürecidir (Selimoğlu vd., 2017: 9).

Türkiye’de esas itibarıyla sermaye şirketleri, bağımsız denetime tabidir. Hangi sermaye şirketlerinin bağımsız denetim kapsamında olduğu konusunda esas ölçüt, kamu yararı içerip içermediğidir. Kamu Yararı İçeren Şirketler (KAYİK), bağımsız denetime tabidir. Kamu Yararı İçeren Şirketler; finansal işletmeler ve hisse senetleri veya borçlanma senetleri halka arz edilmiş olan işletmelerdir. Bu tür işletmelerin sermaye şirketi olarak anonim şirket şeklinde kurulmuş olmaları gerekmektedir. KAYİK dışında kalan sermaye şirketleri ise aktif büyüklükleri, hasılat tutarları ve personel sayılarının, her yıl devlet tarafından belirlenen sınırları aşması durumunda büyük ve orta büyüklükteki işletmeler (BOBİ) olarak tanımlanmakta ve bağımsız denetime tabi olmaktadır (Dabbağoğlu ve Can, 2018: 16).

Hangi kuruluşların bağımsız denetime tabi olacağı, Resmi Gazete’de yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında belirlenmiştir (Usul, 2015: 21). Bakanlar Kurulu kararlarında, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin sahip olması gereken ölçütler açıklanmaktadır. Bakanlar Kurulu, kararlarında bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin sahip olması gereken ölçütleri kademeli olarak indirmektedir. Bu şekilde, bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısını artırmayı amaçlamaktadır.

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 3. Maddesinin 1. ve 2. Fıkralarında denetim kapsamına giren şirketlerin üç ana grupta toplandığı görülmektedir (Karacan ve Uygun, 2016: 58) :

- Belirli bir tutarın üzerinde aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısının esas alındığı üç ölçütten en az ikisini sağladığı için bağımsız denetime tabi olacak kuruluşlar,
- Genel olarak KAYİK’in yer aldığı hiçbir ölçüte ve şarta bağlı olmaksızın denetime tabi olacak kuruluşlar,
- Genelde kamu kurumlarının yer aldığı, belirli sınırlamalar çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacak kuruluşlardır.

26.03.2018 tarihli, 11597 sayılı bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine dair Bakanlar Kurulu kararında tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte üç ölçütten en

az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabidir. Söz konusu ölçütler: Aktif toplamı 35 milyon TL, yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL ve çalışan sayısının 175 kişi olmasıdır (<https://www.kgk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 04.08.2019).

Muhasebe denetiminin işletmelere; yanlıları öğrenme ve eğitim aracı olma, yönetimde görev alanların kendilerini savunabilmeleri ve kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesi gibi bazı yararları bulunmaktadır (Kaval, 2005: 5). Bağımsız denetim mesleğinin gelişmesi ve bağımsız denetimden beklenen faydaların sağlanabilmesi için sadece Uluslararası Denetim Standartlarının kabul edilmiş olması yeterli değildir. Bunun yanı sıra nitelikli bağımsız denetçilerin yetiştirilmesi, sermaye ve örgütlenme açısından daha büyük bağımsız denetim kuruluşlarının kurulması ve bağımsız denetçilerin düzenlemelere uyup uymadıklarının denetlenmesi gerekmektedir (Haftacı, 2018: 42).

Bağımsız denetimin; denetlenen işletmeler, iş hayatının diğer üyeleri ve kamu kuruluşlarına sağladığı bazı yararlar bulunmaktadır. Denetlenen işletmeye sağladığı yararlar; finansal tabloların güvenilirliğini artırması, yolsuzluk, hata ve hileleri azaltması, kredi olanaklarının genişlemesi ve holding kuruluşlarda işletme politika ve yöntemlerinin tüm topluluk içinde uygulanmasıdır (Karacan ve Uygun, 2016: 34).

İş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar; kredi kuruluşlarına kredi verme konusunda kolaylık sağlaması, yatırımcıların kararlarına destek olması, işveren ve işçi sendikalarına ücretler ve sosyal yardımlar konusunda güvenilir bilgi sağlaması, işletmenin devir, tasfiye ve birleşmesinde taraflara güvenilir bilgi sağlaması ve işletme ile ilişkisi olan taraflara işletmenin kârlılığı, faaliyetlerin verimliliği ve finansal yapısı hakkında güvenilir bilgi sağlamasıdır. Kamu kuruluşlarına sağladığı yararlar; denetimden geçen finansal tablolara dayanarak hazırlanan vergi beyannameleri ve mali raporların güvenilirliğinin artması, özel ve ayrıntılı denetim yapılmasına gerek olmaması ve borç ve iflas durumlarında vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde güvenilir bilgi sağlamasıdır (Güredin, 2000: 17).

Dönmez ve Ersoy (2006) çalışmasında, SPK kapsamındaki bağımsız denetim firmaları açısından Türkiye'deki bağımsız denetim sistemini değerlendirmiştir. Çalışma sonucunda, bağımsız denetime ilişkin yapılan düzenlemelerin yetersiz olduğunu ve bağımsız denetim alanında çalışan en etkili kuruluşun, SPK olduğunu belirlemişlerdir. Ayrıca firmaların karşılaştıkları sorunların en önemlilerinin; mevzuat karmaşası, denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliği ve denetlenen işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları'nı uygulamaması olarak tespit edilmiştir.

Acar ve diğerleri (2011), bağımsız denetim kalitesini değerlendirmek amacıyla çalışma yapmışlardır. Çalışma sonucunda; denetim firmalarının personeline yeterli eğitim sağladığı, denetim firmalarının denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirlerine oranının yüksek olduğu ve bu durumun da denetim kalitesini azaltacağı belirlenmiştir.

Özcelik ve diğerleri (2014), meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki değişikliklere bakış açıları ve farkındalıklarını belirlemek amacıyla çalışma yapmışlardır. Çalışma sonucunda; meslek mensuplarının yarısının bağımsız denetçi olmayı düşündüğü, bağımsız denetimin en önemli sorununun işletme sahiplerinin sürece karşı gösterdikleri direnç ve faydasının muhasebe bilgilerinin kalitesini artıracağı tespit edilmiştir.

Demir ve diğerleri (2016), bağımsız denetçilik mesleği hakkında serbest muhasebeci mali müşavirlerin görüşlerini almak amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çalışma sonucunda; meslek mensuplarının çoğunluğu bağımsız denetimin gerekli ve faydalı olduğunu belirtmiş ve meslek mensupları, yetkilendirme konusunda TÜRMOB'un değil de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun görevlendirilmiş olmasına olumsuz yaklaşmışlardır.

Karadeniz (2019), çalışmasında Türkiye'de yıllardır aksaklıkların yaşandığı bağımsız denetim uygulamalarının önemini, mevcut durumunu ve geleceğini bağımsız denetçilerin bakış

açısıyla incelemiş ve bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmeleri dikkate alarak sistemin etkin bir biçimde işlemesine yönelik öneriler geliştirmiştir.

Erdoğan (2002) çalışmasında; muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliğini inceleyerek yazın araştırması yapmıştır. Çalışmasında; yönetsel denetim, muhasebe ve Türkiye’de muhasebenin meslekleşmesi, denetim ile muhasebenin ilişkisi, denetim, denetimin özellikleri, denetim ilkeleri, denetim teknikleri, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetim aşamaları, bağımsız denetim süreci, bağımsız denetim, bağımsız denetimin gerekliliği ve dayanağı ve bağımsız denetimin yararları açıklanmıştır.

3. ARAŞTIRMA

Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim konusundaki düşüncelerini tespit etmek amacıyla Elazığ-Bingöl Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası (SMMMO)’na kayıtlı muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Bingöl ilindeki meslek mensupları, Elazığ SMMMO’ya bağlanmıştır. Yapılan bu araştırmanın amacı, önemi, kapsamı, yöntemi ve araştırmanın bulguları aşağıda açıklanmaktadır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim konusundaki düşüncelerini incelemektir. Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim belgelerinin olup olmadığı, bağımsız denetim belgeleri yoksa bunların nedenleri, bağımsız denetim ile ilgili eğitim durumları ve bağımsız denetim ve bağımsız denetçiler hakkındaki düşünceleri araştırılmaktadır. Ayrıca, meslek mensuplarının bağımsız denetiminin faydaları, Türkiye’de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlar ve bu sorunlara yönelik öneriler hakkındaki düşünceleri de araştırılmaktadır. Türkiye’de bağımsız denetim konusundaki sorunların belirlenmesi ve bu sorunlara yönelik önerilerin sunulması, bağımsız denetim açısından önemlidir. Meslek mensuplarının bağımsız denetim faaliyetini yerine getirmeleri nedeniyle bağımsız denetim konusundaki düşünceleri büyük önem taşımaktadır.

6102 Sayılı TTK, KGK ve bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmeler ışığında Türkiye’deki bağımsız denetim sisteminin incelenmesi önemli ve gerekli bir konu haline gelmiştir. Denetçilerin serbest muhasebeci mali müşavir olma zorunluluğu, meslek mensuplarının muhasebe işlemlerini yerine getirerek finansal tabloları oluşturma gibi her türlü muhasebe işlemlerini yapmaları nedeniyle bağımsız denetim hakkındaki düşünceleri önem taşımaktadır. Türkiye’deki bağımsız denetim ve bağımsız denetime ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri konusunda muhasebe meslek mensuplarının düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

TÜRMOB verilerine göre; Elazığ-Bingöl SMMMO’ya kayıtlı 20 serbest muhasebeci ve 233 serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam 253 muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır. Bu meslek mensuplarının 177’si bağımsız, 76’sı ise bağımlı meslek mensubudur (<https://www.turmob.org.tr/istatistikler/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-sm-smmm>, Erişim Tarihi: 07.02.2020). Elazığ ilindeki yeminli müşavirler, Gaziantep Yeminli Mali Müşavir Odası (YMMO)’na bağlıdır ve Elazığ ilinde 3 YMM bulunmaktadır. Anketler, 2019 yılında Eylül-Aralık ayları arasında uygulanmıştır. Hem online anket, hem de yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak Elazığ-Bingöl SMMMO’ya kayıtlı 106 meslek mensubundan cevap alınabilmektedir. Elazığ-Bingöl SMMMO’ya kayıtlı meslek mensubu dağılımı ve bağımsız ve bağımlı meslek mensubu dağılımına ilişkin tablolar aşağıda gösterilmektedir.

Tablo 1: Elazığ-Bingöl SMMMO’ya Kayıtlı Meslek Mensubu Dağılım Tablosu

Oda Adı	SM Sayısı	SMMM Sayısı	Toplam Sayı
Elazığ-Bingöl SMMMO	20	233	253

Kaynak: <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-sm-smmm>, Erişim Tarihi: 07.02.2020.

Tablo 2: Elazığ-Bingöl SMMMO'ya Kayıtlı Bağımsız (Serbest) ve Bağımlı Meslek Mensubu Dağılım Tablosu

Oda Adı	Bağımsız	Bağımlı	Toplam
Elazığ-Bingöl SMMMO	177	76	253

Kaynak: <https://www.turmobil.org.tr/istatistikler/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-sm-smmm>, Erişim Tarihi: 07.02.2020.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada zaman ve maliyet gibi nedenlerle Elazığ-Bingöl SMMMO'ya kayıtlı muhasebe meslek mensupları örneklem olarak seçilmiştir. Elazığ-Bingöl SMMMO'ya kayıtlı muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Hem online anket, hem de yüz yüze görüşme yoluyla 253 muhasebe meslek mensubundan, 106'sına ulaşılmıştır. Veriler, cevap veren meslek mensuplarının 9'u online anket yoluyla, geriye kalan 97'si ise yüz yüze görüşme yöntemi ile elde edilmiştir.

Anket; muhasebe meslek mensuplarına ilişkin genel bilgiler ve bağımsız denetim olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Anket soruları; Dönmez ve Ersoy (2006), Acar ve diğerleri (2011), Özçelik ve diğerleri (2014), Demir ve diğerleri (2016), Karadeniz (2019), Karacan ve Uygun (2016) ve Güredin (2000) kaynaklarından yararlanılarak tarafınca hazırlanmıştır. Veriler, IBM SPSS Statistics 22 istatistik programıyla analiz edilmiştir. Frekans, yüzde, ortalama ve standart sapmalar hesaplanarak tek yönlü varyans analizi yapılmış ve istatistik sonuçları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

3.4. Araştırmanın Bulguları ve Analizi

Frekans, yüzde, ortalama ve standart sapmalar hesaplanmış ve tek yönlü varyans analizi yapılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgular ve yorumları, aşağıda açıklanmaktadır.

3.4.1. Güvenilirlik Analizi

Anketin güvenilirliğini gösteren Cronbach Alpha değeri % 85,9 olarak bulunmuştur. Bu değere göre anket, güveniliridir.

3.4.2. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Bilgiler

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Bilgilerine İlişkin Sonuçlar

Değişkenler	Dereceler	Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Erkek	98	92,5
	Kadın	8	7,5
	Toplam	106	100
Medeni Durum	Evli	96	90,6
	Bekâr	10	9,4
	Toplam	106	100
Yaş	20-30	3	2,8
	31-40	26	24,5
	41-50	32	30,2
	51-60	32	30,2
	61 ve Üstü	13	12,3
	Toplam	106	100
Unvan	SM	5	4,7
	SMMM	98	92,5
	YMM	3	2,8
	Toplam	106	100

Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Konusundaki Düşüncelerine İlişkin...

Mesleki Konum	Bağımlı	13	12,3
	Bağımsız	93	87,7
	Toplam	106	100
Eğitim Durumu	Lise	15	14,2
	Yüksek Okul	7	6,6
	Lisans	68	64,2
	Yüksek Lisans	16	15,1
	Doktora	-	-
	Diğer	-	-
	Toplam	106	100
Mesleki Tecrübe	1-5 yıl	9	8,5
	6-10 yıl	12	11,3
	11-15 yıl	13	12,3
	16-20 yıl	14	13,2
	21-25 yıl	15	14,2
	26 yıl ve üstü	43	40,6
	Toplam	106	100

Meslek mensuplarının çoğunluğunun % 92,5 ile erkek, % 90,6 ile evli ve % 30,2 ile 40-60 yaş aralığında oldukları görülmektedir. Meslek mensuplarının % 92,5'i SMMM'dir ve % 87,7'si bağımsız olarak çalışmaktadır. Meslek mensuplarının % 64,2'sinin lisans mezunu olduğu ve mesleki tecrübelerinin ise % 40,6 ile 26 yıl ve üstü olduğu tespit edilmiştir.

3.4.3. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Bilgiler

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının bağımsız denetim hakkındaki düşüncelerine ilişkin bilgiler aşağıda açıklanmaktadır.

Tablo 4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Belge Durumlarına İlişkin Sonuçlar

Değişkenler	Frekans	Yüzde	Ortalama	Standart Sapma
Evet	31	29,2	1,7075	0,45705
Hayır	75	70,8		
Toplam	106	100		

Muhasebe meslek mensuplarının % 70,8 oranı ile çoğunluğunun bağımsız denetim belgelerinin bulunmadığı görülmektedir. Elazığ ilindeki meslek mensuplarının çoğunluğunun bağımsız denetim belgelerinin olmamasının nedenleri aşağıdaki tabloda araştırılmaktadır.

Tablo 5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Belgelerinin Olmamasının Nedenlerine İlişkin Sonuçlar

Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma
1. Zaman ve maliyet ile ilgili nedenler,	3,6698	1,27781
2. Yüksek lisans yapanların uygulamalı mesleki eğitim süresi, iki yıla düşmektedir. Ancak yüksek lisans koşullarını sağlamanın zor olması,	3,5849	1,25636
3. KGK'nın bağımsız denetim yönetmeliğinin 15. Maddesine göre, uygulamalı mesleki eğitim süresinin üç yıl olması,	3,4340	1,24991
4.KGK tarafından yapılan sınavların zor olması.	3,2642	1,31874

Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim belgelerinin olmamasının nedenlerine bakıldığında ilk sırada; zaman ve maliyetle ilgili nedenler, ikinci sırada; yüksek lisans yapanların

uygulamalı mesleki eğitim sürelerinin iki yıla düşmesi ve yüksek lisans koşullarını sağlamanın zor olması nedeni gelmektedir. Üçüncü sırada; meslek mensuplarının uygulamalı mesleki eğitim süresinin üç yıl olması ve dördüncü sırada; KGK tarafından yapılan sınavların zor olması ifadeleri yer almaktadır.

Tablo 6: Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim İle İlgili Eğitim Durumlarına İlişkin Sonuçlar

Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma
1.TÜRMOB eğitimlerine katıldım.	3,2736	1,34188
2.Kamu Gözetim Kurumu eğitimlerine katıldım.	3,0377	1,35874
3. Bağımsız denetim ile ilgili herhangi bir eğitim almadım.	3,0189	1,42081
4.Üniversitede verilen eğitimlere katıldım.	2,9340	1,38199

Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim eğitimi konusunda, birinci sırada; TÜRMOB eğitimlerine katıldıkları, ikinci sırada; Kamu Gözetimi Kurumu eğitimlerine katıldıkları, üçüncü sırada; bağımsız denetim ile ilgili herhangi bir eğitim almadıkları, dördüncü sırada; üniversitede verilen eğitimlere katıldıkları tespit edilmiştir.

Tablo 7: Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçilerle İlgili Düşüncelerine İlişkin Sonuçlar

Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma
1. Muhasebe standartlarının işletmeler tarafından tam olarak uygulanması, bağımsız denetimi olumlu yönde etkilemektedir.	4,0472	1,05453
2. Bağımsız denetimle ilgili gelişmeleri takip ederim.	3,9340	0,99780
3. Bakanlar Kurulu'nun kararlarında, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin sahip olması gereken ölçütleri kademeli olarak indirmesi, doğru bir uygulamadır.	3,8019	1,03666
4. Bağımsız denetçi olarak çalışmayı düşünürüm.	3,7642	1,16743
5. Bağımsız denetçilerin, KGK tarafından yapılan sınavla yetkilendirilmesini doğru buluyorum.	3,7547	1,15314
6.6102 Sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte, bağımsız denetim düzenlemeleri yapmaya yetkili kuruluşların sadece KGK, SPK ve BDDK olmasını doğru bir uygulama olarak görüyorum.	3,6509	1,16327
7. 6335 sayılı yasa ile sadece Bakanlar Kurulu kararıyla denetlenecek işletmelerin belirlenmesi, doğru bir karardır.	3,4528	1,31027
8.Bağımsız denetçilerin; iş yükleri daha az, aldıkları ücret daha fazla ve mesleki popürlüğü daha yüksektir.	3,0000	1,24976

Yukarıdaki tabloya göre; ilk sırada, meslek mensuplarının muhasebe standartlarının işletmeler tarafından tam olarak uygulanmasının bağımsız denetimi olumlu yönde etkileyeceği düşüncesine katıldıkları tespit edilmiştir. İkinci sırada, meslek mensupları bağımsız denetimle ilgili gelişmeleri takip ettiği düşüncesine katılmaktadır. Üçüncü sırada, Bakanlar Kurulu'nun kararlarında, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin sahip olması gereken ölçütleri kademeli olarak indirmesinin doğru bir uygulama olduğu düşüncesine katılmaktadırlar. Dördüncü sırada; bağımsız denetçi olarak çalışmayı düşünürüm ifadesine, beşinci sırada; bağımsız denetçilerin, KGK tarafından yapılan sınavla yetkilendirilmesini doğru buluyorum ifadesine katıldıkları görülmektedir. Altıncı sırada; 6102 Sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte, bağımsız denetim düzenlemeleri yapmaya yetkili kuruluşların sadece KGK, SPK ve BDDK olmasını doğru bir uygulama olarak görüyorum ifadesine, yedinci sırada; 6335 sayılı yasa ile sadece Bakanlar Kurulu kararıyla denetlenecek işletmelerin belirlenmesi, doğru bir karardır ifadesine katıldıkları tespit edilmiştir. Sekizinci sırada ise bağımsız denetçilerin; iş yükleri daha az, aldıkları ücret daha fazla ve mesleki popürlüğü daha yüksektir ifadesine katıldıkları görülmektedir.

Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Konusundaki Düşüncelerine İlişkin...

Muhasebe meslek mensuplarının dördüncü sırada, bağımsız denetçi olarak çalışmayı düşünürüm ifadesini kabul etmelerine karşın sekizinci sırada, bağımsız denetçilerin; iş yükleri daha az, aldıkları ücret daha fazla ve mesleki popülerliği daha yüksektir ifadesine en düşük oranda katılmaları bir çelişki oluşturmaktadır. Meslek mensupları, bağımsız denetçi olarak çalışmayı düşünmelerine rağmen, bağımsız denetçilerin; iş yüklerinin daha az, aldıkları ücretlerin daha fazla ve mesleki popülerliklerinin daha yüksek olduğunu düşünmemektedirler.

Tablo 8: Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetimin Faydaları Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Sonuçlar

Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma
1.Bağımsız denetim, finansal tabloların ve finansal tablo bilgilerinin güvenilirliğini artırmaktadır.	4,1415	0,89909
2.Bağımsız denetim, işletmelerin kurumsal yönetim uygulamalarını geliştirmektedir.	4,1226	0,88051
3. Bağımsız denetim, finansal tablo bilgilerine dayanarak karar veren yatırımcıların doğru karar vermelerini sağlamaktadır.	4,0943	0,92096
4. Bağımsız denetim, işletmelerdeki risklerin erken saptanmasını ve bu risklerin önlenmesini sağlamaktadır.	4,0377	1,01348
5.Bağımsız denetim, vergi için muhasebe yerine bilgi için muhasebe anlayışını getirmektedir.	4,0000	0,91548
6. Bağımsız denetimden geçen işletmeler, daha güvenilir ve tercih edilir olarak görülmektedir.	3,9717	0,99960
7. Bağımsız denetim sayesinde kredi kuruluşları, işletmelere daha kolay kredi imkânları sağlamaktadır.	3,8868	1,04490
8.Bağımsız denetim; hataların, hilelerin ve yolsuzlukların önlenmesini sağlamaktadır.	3,8679	1,11334
9.Bağımsız denetim, sermaye piyasasının güvenilir olmasını, yatırımların artmasını ve ekonominin gelişmesini sağlamaktadır.	3,8585	1,03683
10.Bağımsız denetim sayesinde, ortakların hakları daha iyi korunmaktadır.	3,8019	1,12478
11. Bağımsız denetimden geçen işletmeler için ayrıntılı denetim yapılmasına gerek yoktur.	3,2264	1,29676

Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetimin faydaları hakkındaki düşüncelerine bakıldığında ilk sırada; bağımsız denetim, finansal tabloların ve finansal tablo bilgilerinin güvenilirliğini artırmaktadır ifadesine, ikinci sırada; bağımsız denetim, işletmelerin kurumsal yönetim uygulamalarını geliştirmektedir ifadesine katıldıkları tespit edilmiştir. Meslek mensupları on birinci sırada, bağımsız denetimden geçen işletmeler için ayrıntılı denetim yapılmasına gerek yoktur ifadesine en düşük oranda katıldıkları görülmektedir.

Tablo 9: Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunlar Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Sonuçlar

Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma
1. İşletmelerde nitelikli muhasebe personeli ihtiyacının olması,	4,1792	0,83720
2. İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışının yeterince geliştirilmemesi,	4,1698	0,84484
3. Kayıt dışı ekonominin olması,	4,0377	0,93528
4. Ekonomik koşulların yetersiz olması,	3,9151	1,07896
5. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler’in denetiminde sorunlar olması,	3,9151	0,89568
6. Vergi mevzuatı ve muhasebe standartları arasında farklılıklar olması,	3,9057	0,99070
7. İşletmelerin muhasebe standartlarını tam olarak uygulamaması,	3,8962	1,05044
8. Denetim kalitesiyle ilgili yapılan düzenlemelerin yetersiz olması,	3,7358	1,05381
9. Bağımsız denetçilerin deneyim ve mesleki yeterlilikle ilgili sorunlarının olması,	3,6698	1,09302
10. Bağımsız denetçilerin çalışma saatleri, ücretleri, sürekli eğitimleri ve sigortaları gibi konularında düzenleme yapılmaması,	3,5755	1,01370
11. Belirli bir zaman içinde denetimin tamamlanması zorunluluğunun olması,	3,5377	1,18863

12. Son teknolojik gelişmelerin denetimde uygulanmaması,	3,5000	1,08012
13.Rekabetin bağımsız denetimi olumsuz etkilemesi,	3,4151	1,27890
14.İşletme yönetim kurulunun, bağımsız denetim yapan kişilere karşı olumsuz tutum ve davranışları (Bağımsız denetçilerin, denetim yaparken işletme tarafından engellenmeleri),	3,3396	1,04094
15.Bağımsız denetim firmalarının ve denetçilerin yeterli sayıda olmaması.	3,2642	1,26718

Muhasebe meslek mensuplarının Türkiye’de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlar hakkındaki düşünceleri incelendiğinde ilk sırada; işletmelerde nitelikli muhasebe personeli ihtiyacının olması, ikinci sırada; işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının yeterince geliştirilmemesi, üçüncü sırada; kayıt dışı ekonominin olması, dördüncü sırada; ekonomik koşulların yetersiz olması ve KOBİ’lerin denetiminde sorunlar olması ifadelerinin yer aldığı görülmektedir. Meslek mensupları, on beşinci sırada bağımsız denetim firmalarının ve denetçilerin yeterli sayıda olmaması ifadesine katılmaktadır.

Meslek mensuplarına Tablo 9’da on altıncı soru olarak “Diğer” başlığı altında açık uçlu soru sorulmuştur. Bu açık uçlu sorunun sorulmasındaki amaç, muhasebe meslek mensuplarının Türkiye’de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlar hakkındaki düşüncelerine ilişkin ayrıntılı bilgi elde etmektir. Meslek mensuplarının bu konudaki düşüncelerine ilişkin ifadeler, düzeltilerek tablo haline getirilmiş ve aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 10: Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunlar Hakkındaki Düşünceleri

Düşünceler
1. Türkiye’deki kanunlar, güncelleştirilerek hayatın şartlarına göre belirlenmelidir.
2. Büyük kurumsal firmalar haricinde maalesef bağımsız denetim henüz yapılmamaktadır. Ciro ve çalışan sayısına göre daha fazla işletmenin bağımsız denetime tabi olmasının zorunlu hale getirilmesi gerekmektedir.
3. Bağımsız denetim; henüz yetersiz, gelişmesi zamana bağlıdır.
4. Zamanla daha iyi olacak.
5. Türkiye’de bağımsız denetim konusundaki sorunun birinci nedeni, şekilciliktir. Kimse öze bakmıyor. Herkes işini doğru ve gösterişsiz yaparsa gerçek anlamda ülke ekonomisine katkı sunacağı kanısındayım. Diğer nedenler; uygulamadaki yatırımların kişilere göre değişmesi, yatırımların çoğu zaman uygulanmaması, kayıt dışılık, yüksek orandaki vergiler ve mali müşavirlik mesleğine verilen önemsizliktir. Burada sorgulanması gereken konu, mali müşavirlerin görev alanı nedir? Devletin gelirlerini doğru ve tam olarak tahsiline aracılık mı etmek, yoksa şirket yönetiminin çıkarlarını mı korumaktır?
6. İşletmelerin kurumsal bir yapıda olmaması, yasaların güncel ve işlevsel olmayışı, e-fatura, e-çek, e-senet, e-bordro düzenlemelerinin yeterli olmaması, uygulamaya geçilmenin gecikmesi, kayıt dışı ile mücadelenin yetersiz olması ve yüksek vergilerin işletmeler üzerinde olumsuz etkilerinin bulunması bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlar arasında yer almaktadır. Bağımsız denetim ücretlerinin de yeniden düzenlenmesi ve oluşturulacak bir fondan bu denetim ücretlerinin ödenmesi gerekmektedir.
7. Türkiye’de kurulan şirketlerin çoğunluğunun aile şirketi olması nedeniyle bu şirketler, bağımsız denetime sıcak bakmamaktadır. Bu aile şirketleri, kurumsallaşma için gerekli oluşumu da yapmak istememektedir. Çünkü bu işlemler, şirketlere ek maliyet unsurları getirmektedir. Ülkenin ekonomik şartları da bu konudaki en büyük etkidir. Artık şirketler, işçi çıkarıp maliyetleri düşürmek istemektedir. Bu nedenle en büyük sorun, ticaret hacminin daralmasıdır.
8. Bağımsız denetimin bir süreç olarak düşünülmesi gerekmektedir.
9. Denetime tabi ölçütlerin yüksek olması ve bağımsız denetçilerin görev ve sorumluluk alanlarının tam olarak belli olmamasıdır. Bağımsız denetçinin tam bağımsız vasfıyla görev yapabilmesi için, şart ve koşulların oluşturulması gerekmektedir. Bağımsız denetçiler için SMMM’ler gibi tek başına denetim yapma imkânı ve şartların sağlanması gerekmektedir.
10. Aşırı rekabet nedeniyle denetimin istenilen süre ve kalitede yapılamaması, mevzuatın sürekli değişmesi, teşvik değişkenliği, bağımsız denetçilerin yeterince donanımlı olmaması, işletmelerin muhasebe bölümlerinin istenilen kalitede olmaması ve ekonomik etkenler bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlar içerisinde yer almaktadır.
11. Bağımsız denetim konusunda, bağımsız denetime tabi olacak firmaların az olduğunu ve bağımsız denetim firmalarının alt yapılarının hazır olmadığını düşünüyorum. Birçok SMMM, bağımsız denetçi belgesine sahip olmasına rağmen bağımsız denetçi olarak çalışan çok az sayıda meslek mensubu bulunmaktadır.
12. 6102 Sayılı TTK’da, denetimle ilgili maddeler eklendi. Ancak uygulamada sıkıntılar olduğunu düşünüyorum.

13. Kurumsallaşmanın olmayışı.

Tablo 11: Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunlara Yönelik Önerilere İlişkin Sonuçlar

Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma
1. Gerek büyük gerekse küçük işletmelerde istihdam edilecek, nitelikli muhasebe personeli yetiştirilmelidir.	4,4476	0,65016
2. Meslek mensuplarının ve bağımsız denetimle ilgili tüm kurumların görüşleri alınmalı ve bu kurumların bir arada ve uyum içinde çalışmaları sağlanmalıdır.	4,3774	0,84462
3. Kayıt dışı ekonomiyi önlemek için vergi düzenlemeleri yapılmalıdır.	4,3679	0,74738
4. İşletme yöneticileri, denetim konusunda bağımsız denetçilere gerekli desteği vermelidir.	4,3585	0,71964
5. KOBİ’lerin denetiminde karşılaşılan; iç kontrol sistemi zayıflığı, yetersiz personel sayısı, kurumsallaşamama ve nitelikli personel olmaması gibi sorunlar giderilmelidir.	4,3491	0,71770
6. Zaman ve ekonomiyle ilgili sorunlar giderilmelidir.	4,3208	0,75020
7. İşletmelerin muhasebe standartlarını tam ve doğru biçimde uygulayabilmeleri için işletmelere gerekli eğitimler verilmelidir.	4,3208	0,79937
8. Bağımsız denetim firmaları arasındaki ücret rekabeti önlenmelidir.	4,2925	0,82770
9. İşletmelerde kurumsal yönetim uygulamaları geliştirilmelidir.	4,2642	0,72114
10. Son teknolojik gelişmeler, bağımsız denetimde uygulanmalıdır.	4,2453	0,81429
11. Denetim kalitesinin artırılması için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.	4,2453	0,74080
12. Mevzuat farklılıkları giderilmelidir.	4,2170	0,83955
13. Bağımsız denetçilerin çalışma şartları ve denetim ücretleri konusunda, yeni düzenlemeler yapılmalıdır.	4,2075	0,90203
14. Bağımsız denetçilerin deneyim ve mesleki yeterlilikle ilgili sorunları giderilmelidir.	4,2075	0,83628
15. Bağımsız denetim firma ve denetçi sayıları artırılmalıdır.	3,7453	1,05163

Muhasebe meslek mensuplarının Türkiye’de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlara yönelik önerilere ilişkin düşünceleri incelendiğinde ilk sırada; gerek büyük gerekse küçük işletmelerde istihdam edilecek, nitelikli muhasebe personeli yetiştirilmelidir ifadesine katıldıkları görülmektedir. İkinci sırada; meslek mensuplarının ve bağımsız denetimle ilgili tüm kurumların görüşleri alınmalı ve bu kurumların bir arada ve uyum içinde çalışmaları sağlanmalıdır, üçüncü sırada; kayıt dışı ekonomiyi önlemek için vergi düzenlemeleri yapılmalıdır, dördüncü sırada; işletme yöneticileri, denetim konusunda bağımsız denetçilere gerekli desteği vermelidir ifadelerinin yer aldığı tespit edilmiştir. Meslek mensupları, en düşük oranda yani on beşinci sırada, bağımsız denetim firma ve denetçi sayıları artırılmalıdır ifadesine katılmaktadırlar.

Meslek mensuplarına Tablo 11’de on altıncı soru olarak “Diğer” başlığı altında açık uçlu soru sorulmuştur. Meslek mensuplarının Türkiye’de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlara yönelik önerileri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 12: Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunlara Yönelik Önerileri

Öneriler
1. Bağımsız denetçiler, gerekli eğitimden geçmiş kişiler olmalıdır.
2. Kanunların uygulanmasında karşılaşılan sorunların çözülmesi gerekmektedir.
3. İşverenler tarafından denetim şirketi seçilmemeli, denetim şirketleri kanun koyucu tarafından atanmalıdır.
4. Yayınlanacak yönetmeliklerde ve tebliğlerde denetçi kavramı benimsenmelidir.
5. Kamu, denetimde yetersizdir. Bu nedenle kamu sektörü, denetimde daha etkin olmalıdır.
6. Türkiye’de mali müşavirlere güven oranı % 1,5, Avrupa ülkelerinde ise bu oran çok daha yüksektir. Bu nedenle, mali müşavirlik mesleğinin kamuoyunda güvenilirliği artırılmalıdır. Güven oranı artırılırsa, bağımsız denetim şirketleri de işlerini daha doğru bir biçimde yapabilecektir.
7. Şirket sahipleri, bilgi ve belgeleri mali müşavirlerden saklamaktadırlar. Dolayısıyla bağımsız denetimin tam olarak uygulanması mümkün olmamaktadır. Bu ortamda, bağımsız denetim sisteminin uygulanabilmesi uzun zaman alabilir.
8. Bağımsız denetim şirketlerine kota sistemi getirilmeli, ücret konusu devlet denetiminde olmalı, bağımsız denetim elemanları düzenli olarak eğitimlerden geçirilmeli, işletmelerin muhasebe bölümleri ve iç kontrol sistemleri geliştirilmelidir. Mevzuat değişikliklerine sınırlama getirilmeli ve ülke bazında uygulanan teşviklerin standartlaştırılması gerekmektedir. Ayrıca istikrarlı bir ekonomik süreç getirilmelidir.
9. Vergi mevzuatının adil olmaması ve kurumsallaşmanın olmaması gibi sorunlar giderilmelidir.

3.4.4. Tek Yönlü Varyans Analizine İlişkin Sonuçlar

Muhasebe meslek mensuplarının demografik bilgileri açısından anlamlı farklılıkları belirlemek amacıyla tek yönlü varyans analizi yapılmıştır. Tek yönlü varyans analizi ve Tukey testine ilişkin sonuçlar aşağıdaki tablolarda sunulmaktadır.

3.4.4.1. Eğitim Durumu Açısından Varyans Analizi Sonuçları

Eğitim durumu açısından tek yönlü varyans analizi ve Tukey testine ilişkin sonuçlar aşağıdaki tablolarda açıklanmaktadır.

Tablo 13: Eğitim Durumu Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunların Varyans Analizi Sonuçları

KOBİ’lerin denetiminde sorunlar olması	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	11,556	3	3,852	5,406	0,002
Gruplar İçi	72,680	102	0,713	-	-
Toplam	84,236	105	-	-	-

Tablo 13’de, Türkiye’de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlara ilişkin ifadelerden “KOBİ’lerin denetiminde sorunlar olması” ifadesinin eğitim durumu açısından varyans analiz sonuçlarında anlamlı farklılık olduğu görülmektedir.

Tablo 14: Eğitim Durumu Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunların Tukey Testi Sonuçları

KOBİ’lerin denetiminde sorunlar olması	Ortalama Farkları	P
Yüksekokul Mezunlarının Lisans Mezunlarına Göre	-1,13235	0,006
Lisans Mezunlarının Yüksek Okul Mezunlarına Göre	1,13235	0,006

Tablo 14’de farkların hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tukey testinin sonucuna göre; yüksekokul mezunlarının lisans mezunlarına göre ve lisans mezunlarının yüksekokul mezunlarına göre anlamlı farklılıkları bulunmaktadır.

Tablo 15: Eğitim Durumu Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunların Varyans Analizi Sonuçları

Bağımsız denetçilerin deneyim ve mesleki yeterlilikle ilgili sorunlarının olması	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	9,267	3	3,089	2,712	0,049
Gruplar İçi	116,176	102	1,139	-	-

Toplam	125,443	105	-	-	-
--------	---------	-----	---	---	---

Tablo 15’de, Türkiye’de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlara ilişkin ifadelerden “Bağımsız denetçilerin deneyim ve mesleki yeterlilikle ilgili sorunlarının olması” ifadesinin eğitim durumu açısından varyans analiz sonuçlarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Tablo 16: Eğitim Durumu Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunların Tukey Testi Sonuçları

Bağımsız denetçilerin deneyim ve mesleki yeterlilikle ilgili sorunlarının olması	Ortalama Farkları	P
Yüksekokul Mezunlarının Lisans Mezunlarına Göre	-1,20798	0,027
Lisans Mezunlarının Yüksek Okul Mezunlarına Göre	1,20798	0,027

Tablo 16’da Tukey testinin sonucuna göre; yüksekokul mezunlarının lisans mezunlarına göre ve lisans mezunlarının yüksekokul mezunlarına göre anlamlı farklılıkları olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 17: Eğitim Durumu Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunlara Yönelik Önerilerin Varyans Analizi Sonuçları

Bağımsız denetçilerin deneyim ve mesleki yeterlilikle ilgili sorunları giderilmelidir	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	6,543	3	2,181	3,326	0,023
Gruplar İçi	66,891	102	0,656	-	-
Toplam		105	-	-	-

Tablo 17’de, eğitim durumu açısından Türkiye’de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlara yönelik önerilerden olan “Bağımsız denetçilerin deneyim ve mesleki yeterlilikle ilgili sorunları giderilmelidir” ifadesinin varyans analiz sonuçları verilmiştir. Varyans analiz sonuçlarına göre, anlamlı bir farklılık olduğu belirlenmiştir.

Tablo 18: Eğitim Durumu Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunlara Yönelik Önerilerin Tukey Testi Sonuçları

Bağımsız denetçilerin deneyim ve mesleki yeterlilikle ilgili sorunları giderilmelidir	Ortalama Farkları	P
Lise Mezunlarının Yüksekokul Mezunlarına Göre	1,04762	0,029
Yüksekokul Mezunlarının Lise Mezunlarına Göre	-1,04762	0,029
Yüksekokul Mezunlarının Lisans Mezunlarına Göre	-0,99370	0,013
Lisans Mezunlarının Yüksek Okul Mezunlarına Göre	0,99370	0,013

Tablo 18’de Tukey testinin sonucuna göre; lise mezunlarının yüksekokul mezunlarına göre, yüksekokul mezunlarının lise mezunlarına göre, yüksekokul mezunlarının lisans mezunlarına göre ve lisans mezunlarının yüksekokul mezunlarına göre anlamlı farklılıkları bulunmaktadır.

3.4.4.2. Mesleki Tecrübe Açısından Varyans Analizi Sonuçları

Mesleki tecrübe açısından tek yönlü varyans analizi ve Tukey testine ilişkin sonuçlar aşağıdaki tablolarda açıklanmaktadır.

Tablo 19: Mesleki Tecrübe Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunların Varyans Analizi Sonuçları

Denetim kalitesiyle ilgili yapılan düzenlemelerin yetersiz olması	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	22,413	5	4,483	4,759	0,001
Gruplar İçi	94,191	100	0,942	-	-
Toplam	116,604	105	-	-	-

Tablo 19’da, mesleki tecrübe açısından “Denetim kalitesiyle ilgili yapılan düzenlemelerin yetersiz olması” ifadesinde varyans analiz sonuçları incelendiğinde anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir.

Tablo 20: Mesleki Tecrübe Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunların Tukey Testi Sonuçları

Denetim kalitesiyle ilgili yapılan düzenlemelerin yetersiz olması	Ortalama Farkları	P
1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 21-25 yıl mesleki tecrübeye göre	1,33333	0,019
21-25 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 1-5 yıl mesleki tecrübeye göre	-1,33333	0,019
11-15 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 21-25 yıl mesleki tecrübeye göre	1,33333	0,006
21-25 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 11-15 yıl mesleki tecrübeye göre	-1,33333	0,006
21-25 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 26 yıl ve üstü mesleki tecrübeye göre	-1,35659	0,000
26 yıl ve üstü mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 21-25 yıl mesleki tecrübeye göre	1,35659	0,000

Tablo 20’de Tukey testinin sonucuna göre, mesleki tecrübe açısından meslek mensupları arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Tablo 21: Mesleki Tecrübe Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunların Varyans Analizi Sonuçları

Bağımsız denetçilerin çalışma saatleri, ücretleri, sürekli eğitimleri ve sigortaları gibi konularında düzenleme yapılmaması	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	12,860	5	2,572	2,706	0,025
Gruplar İçi	95,036	100	0,950	-	-
Toplam	107,896	105	-	-	-

Tablo 21’de, mesleki tecrübe açısından “Bağımsız denetçilerin çalışma saatleri, ücretleri, sürekli eğitimleri ve sigortaları gibi konularında düzenleme yapılmaması” ifadesinde varyans analiz sonuçları incelendiğinde anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir.

Tablo 22: Mesleki Tecrübe Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunların Tukey Testi Sonuçları

Bağımsız denetçilerin çalışma saatleri, ücretleri, sürekli eğitimleri ve sigortaları gibi konularında düzenleme yapılmaması	Ortalama Farkları	P
11-15 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 21-25 yıl mesleki tecrübeye göre	1,13333	0,032
21-25 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 11-15 yıl mesleki tecrübeye göre	-1,13333	0,032

Tablo 22’de Tukey testinin sonucuna göre, mesleki tecrübe açısından meslek mensupları arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Tablo 23: Mesleki Tecrübe Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunların Varyans Analizi Sonuçları

Bağımsız denetçilerin deneyim ve mesleki yeterlilikle ilgili sorunlarının olması	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	16,409	5	3,282	3,010	0,014
Gruplar İçi	109,034	100	1,090	-	-
Toplam	125,443	105	-	-	-

Tablo 23’de, mesleki tecrübe açısından “Bağımsız denetçilerin deneyim ve mesleki yeterlilikle ilgili sorunlarının olması” ifadesinde varyans analiz sonuçları incelendiğinde anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir.

Tablo 24: Mesleki Tecrübe Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunların Tukey Testi Sonuçları

Bağımsız denetçilerin deneyim ve mesleki yeterlilikle ilgili sorunlarının olması	Ortalama Farkları	P
1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 21-25 yıl mesleki tecrübeye göre	1,35556	0,031
21-25 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 1-5 yıl mesleki tecrübeye göre	-1,35556	0,031
11-15 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 21-25 yıl mesleki tecrübeye göre	1,28718	0,019
21-25 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 11-15 yıl mesleki tecrübeye göre	-1,28718	0,019

Tablo 24’de Tukey testinin sonucuna göre, mesleki tecrübe açısından meslek mensupları arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Tablo 25: Mesleki Tecrübe Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunların Varyans Analizi Sonuçları

Son teknolojik gelişmelerin denetimde uygulanmaması	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	17,633	5	3,527	3,363	0,008
Gruplar İçi	104,867	100	1,049	-	-
Toplam	122,500	105	-	-	-

Tablo 25’de, mesleki tecrübe açısından “Son teknolojik gelişmelerin denetimde uygulanmaması” ifadesinde varyans analiz sonuçları incelendiğinde anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir.

Tablo 26: Mesleki Tecrübe Açısından Türkiye’de Bağımsız Denetimin İşleyişindeki Sorunların Tukey Testi Sonuçları

Son teknolojik gelişmelerin denetimde uygulanmaması	Ortalama Farkları	P
16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 21-25 yıl mesleki tecrübeye göre	1,33333	0,009
21-25 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 16-20 yıl mesleki tecrübeye göre	-1,33333	0,009
21-25 yıl mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 26 yıl ve üstü mesleki tecrübeye göre	-1,05426	0,011
26 yıl ve üstü mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının 21-25 yıl mesleki tecrübeye göre	1,05426	0,011

Tablo 26’da Tukey testinin sonucuna göre, mesleki tecrübe açısından meslek mensupları arasında farklılıklar bulunmaktadır.

4.SONUÇ

Meslek mensuplarının çoğunluğu erkek, evli ve 40-60 yaş aralığında, lisans mezunu oldukları, mesleki tecrübelerinin 26 yıl ve üstü, unvanlarının SMMM olduğu ve bağımsız olarak çalıştıkları tespit edilmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının çoğunluğunun bağımsız denetim belgelerinin bulunmadığı görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim belgelerinin olmamasının nedenlerine bakıldığında ilk sırada, zaman ve maliyetle ilgili nedenler yer almaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim eğitimi konusunda, birinci sırada; TÜRMOB eğitimlerine katıldıkları, ikinci sırada; Kamu Gözetimi Kurumu eğitimlerine katıldıkları tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim ve bağımsız denetçiler hakkındaki düşünceleri incelenmiştir. İlk sırada, meslek mensuplarının muhasebe standartlarının işletmeler tarafından tam olarak uygulanmasının bağımsız denetimi olumlu yönde etkileyeceği ifadesinin yer aldığı belirlenmiştir. Demir ve diğerleri (2016)'nin çalışmasında ise bağımsız denetim hakkındaki düşünceler açısından ilk sırada, denetlenen işletmelerde muhasebe uygulamalarının kalitesi artacaktır ifadesinin yer aldığı görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim ve bağımsız denetçiler hakkındaki düşünceleri açısından dördüncü sırada, bağımsız denetçi olarak çalışmayı düşünürüm ifadesini kabul etmelerine karşın sekizinci sırada, bağımsız denetçilerin; iş yükleri daha az, aldıkları ücret daha fazla ve mesleki popülerliği daha yüksektir ifadesine en düşük oranda katılmaları bir çelişki oluşturmaktadır. Meslek mensupları, bağımsız denetçi olarak çalışmayı düşünmelerine rağmen, bağımsız denetçilerin; iş yüklerinin daha az, aldıkları ücretlerin daha fazla ve mesleki popülerliklerinin daha yüksek olduğunu düşünmemektedirler.

Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetimin faydaları hakkındaki düşünceleri açısından ilk sırada; bağımsız denetim, finansal tabloların ve finansal tablo bilgilerinin güvenilirliğini artırmaktadır ifadesinin yer aldığı tespit edilmiştir. Özçelik ve diğerleri (2014)'nin çalışmasında ise bağımsız denetimin faydaları açısından bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artıracaktır ifadesi ilk sırada yer almaktadır.

Türkiye'de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlar hakkındaki düşünceleri incelendiğinde ilk sırada; işletmelerde nitelikli muhasebe personeli ihtiyacının olması ve ikinci sırada; işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının yeterince geliştirilmemesi ifadelerinin yer aldığı belirlenmiştir. Özçelik ve diğerleri (2014)'nin çalışmasında, işletme sahiplerinin bağımsız denetime göstereceği direnç, Dönmez ve Ersoy (2006)'un çalışmasında ise denetlenen işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulamaması ifadelerinin ilk sırada yer aldığı görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının Türkiye'de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlara yönelik önerilere ilişkin düşünceleri incelendiğinde ilk sırada; gerek büyük gerekse küçük işletmelerde istihdam edilecek, nitelikli muhasebe personeli yetiştirilmelidir, ikinci sırada; meslek mensuplarının ve bağımsız denetimle ilgili tüm kurumların görüşleri alınmalı ve bu kurumların bir arada ve uyum içinde çalışmaları sağlanmalıdır ve üçüncü sırada; kayıt dışı ekonomiyi önlemek için vergi düzenlemeleri yapılmalıdır ifadelerinin yer aldığı tespit edilmiştir. Özçelik ve diğerleri (2014)'nin çalışmasında ise bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı, KGK ve TURMOB uyum içinde çalışmalıdır ifadesi ilk sırada yer almaktadır.

Çalışmada tek yönlü varyans analizi yapılmıştır. Analiz sonuçlarına göre; meslek mensuplarının eğitim durumu ve mesleki tecrübe açısından Türkiye'de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlar ve Türkiye'de bağımsız denetimin işleyişindeki sorunlara yönelik önerilere ilişkin bazı ifadelerde anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Bu farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla Tukey testi yapılmıştır ve gruplar arasındaki farklılıklar tespit edilmiştir.

KAYNAKÇA

- ACAR Durmuş, SENAL Serpil, USUL Hayrettin, "Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 22, 2011, ss. 273-306.
- BOZKURT, Nejat, Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları 457, İşletme-İktisat-Muhasebe 53, 5. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Mart 2010.
- DABBAĞOĞLU Kadir, CAN Gökberk, Bağımsız Denetim, 1. Baskı, Eğitim Yayınevi, Konya, Ekim 2018.

- DEMİR Mehmet, ÇİÇEKAY Hatice, ARSLAN Öznur, ARSLAN Ebuzer, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetçilik Mesleği Hakkındaki Düşünceleri: Van İlinde Bir Araştırma”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 17, Sayı:1, 2016, ss. 37-56.
- DÖNMEZ Adnan, ERSOY Ayten, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 36, 2006, ss. 69-91.
- ERDOĞAN, Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, Doğu Üniversitesi Dergisi, (5), 2002, ss. 51-63.
- GÜÇLÜ, Faruk, Muhasebe Denetimi, İlkeler ve Teknikler, 4. Baskı, Detay Yayınları, Ankara, Şubat 2013.
- GÜREDİN, Ersin, Denetim, 10. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Ekim 2000.
- HAFTACI, Vasfi, Muhasebe Denetimi, Umutepe Yayın No: 50, İşletme-Ekonomi Dizisi: 19, 5. Baskı, Umutepe Yayınları, İzmit/Kocaeli, Şubat 2018.
- KARACAN Sami, UYGUN Rahmi, Denetim ve Raporlama, Umutepe Yayın No: 70, İşletme-Ekonomi Dizisi: 28, 2. Baskı, Umutepe Yayınları, İzmit/Kocaeli, Ocak 2016.
- KARADENİZ, Yasin, “Türkiye’de Bağımsız Denetim Sistemindeki Gelişmeler: Denetim Kuruluşlarında Çalışan Denetçilere Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Cilt: 83, Temmuz, 2019, ss. 173-192.
- KARKACIER, Atıla, Kurumsal Yatırımcıların Yatırım Kararlarına Bağımsız Denetimin Etkisi, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2019.
- KAVAL, Hasan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim 2005.
- ÖZÇELİK Hakan, ŞENOL Hasan, AKTÜRK Ahmet, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açuları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan, 2014, ss. 55-71.
- SELİMOĞLU Seval Kardeş, ÖZBİRECİKLİ Mehmet, UZAY Şaban, Bağımsız Denetim, Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış, Yayın No: 462, İktisat/Ekonomi No: 09, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara, 2017.
- TEPALAGUL, Nopmanee, LIN Ling, “Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review”, Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol: 30 (I), 2015, pp. 101-121.
- USUL, Hayrettin, Bağımsız Denetim, TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre, 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, Mayıs 2015.
- ZAHN, J-L.W. Mitchell Van der, SINGH Harjinder, SINGH Inderpal, “Association Between Independent Audit Committee Members’ Human-Resource Features and Underpricing”, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol: 12, No: 3, 2008, pp. 179-212.
- <https://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 04.08.2019.
- <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-sm-smmm>, Erişim Tarihi: 07.02.2020.

