

## MÜKELLEF FİRMANIN İÇ MUHASEBE KONTROL SİSTEMİ, FİRMA BÜYÜKLÜĞÜ VE ÜNÜNÜN BAĞIMSIZ MUHASEBECİ GELİRİ VE HİZMET PERFORMANSI ÜZERİNE ETKİSİ

**Yrd. Doç. Dr. Orhan BOZKURT**

Uludağ Üniversitesi, İnegöl İşletme Fakültesi, (obozkurt@uludag.edu.tr)

### ÖZET

*Muhasebe alanında son yıllarda birçok düzenleme ortaya çıkmıştır. Bunlar; uluslararası muhasebe ve denetim standartları, Türk Muhasebe Standartları (TMS), Yeni TTK düzenlemeleridir. Bu düzenlemelerin karmaşıklığı ve sıklığı gün geçtikçe mükellef beklentilerini etkileyerek bağımsız muhasebecilerin iş yükünü artırmaktadır. Bu çalışmada; mükellef işletmenin sağlayacağı iç muhasebe sistemi varlığı, işletme büyüklüğü, işletme ünü unsurlarının ve davranışlarının muhasebecinin geliri ve hizmet performansı üzerinde etkisini ölçmeye yönelik bir model geliştirilmiştir. Araştırma sonunda, işletme iç kontrol sisteminin, muhasebeciye sağlanan gelirin, ününün ve büyüklüğünün muhasebeci hizmet performansını olumlu yönde artırdığı görülmüştür.*

**Anahtar Kelimeler:** İç Muhasebe Kontrol Sistemi, İşletme Büyüklüğü, İşletme Ünü, Muhasebeci Geliri, Muhasebeci Hizmet Performansı.

## THE IMPACT OF CLIENT'S FIRM INTERNAL CONTROL SYSTEM, FIRM SIZE AND REPUATION ON THE ACCOUNTANT REVENUE AND SERVICE EFFECTIVENESS

### ABSTRACT

*Many regulations in the accounting field have emerged in recent years. These are international accounting and auditing standards of Turkish Accounting Standards (TAS), the New Turkish Commercial Codes. The complexity and frequency of these arrangements affect the day to day expectations of tax payers increase the workload of the independent accountant. In this study, the presence of internal accounting system would provide taxpayers with business, business size, business reputation and behavior of elements and services of the accountant's revenue model to measure the impact on performance has been improved. At the end of the study it has been found that the business of internal control systems, the accountant of the revenue, reputation and size of the accountant improve its service performance in a positive direction.*

**Keywords:** Internal Accounting Control System, Firm Size, Reputation, Accounting Revenue, Accounting Service Effectiveness.

## 1. Giriş

Günümüzde işletmeler, yatırımcılar kısaca çıkar grupları finansal sonuçlar doğuran birçok karar almaktadırlar. Bu gruplar karar verebilmek için muhasebeciler tarafından hazırlanan raporlara ihtiyaç duyarlar. Alınacak kararların amaca uygun sonuçlar doğurabilmesi için hazırlanan mali bilgilerin mali tablolara doğru ve dürüst aktarımının (true and fair view) yapılması gerekmektedir (Özkan & Terzi, 2009:10). Bu bakımdan doğru aktarılmayan bilgiler bir taraftan beklentileri karşılamazken diğer yanda yapılan bu çalışmalar muhasebeci açısından boş bir uğraş olmaktadır. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, serbest muhasebeci mali müşavirlere bu noktada önemli görev yüklemektedir. Bu muhasebecilerin görevlerini yerine getirebilmeleri için hem kendilerinin hem de mükellef işletme çalışan muhasebecilerin sorumluluk üstlenmesi gerekir. Mükellef işletmenin muhasebe departmanında çalışanlar muhasebe kayıtlarını doğru ve dürüstçe yapmalıdırlar. Aksi takdirde bağımsız muhasebecinin düzenleyeceği raporlar gerçeği yansıtmayacaktır. Mükellef işletmenin muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ölçen bir iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız muhasebecisinin işini daha da kolaylaştıracaktır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants, IFAC, 2011:6) işletmelerin amaçlarına ulaşabilmelerinde işletme içi kontrol sisteminin varlığını çok önemli görmüştür. Atmaca (2012:5) ise iç kontrol sisteminin işletme denetiminde önemli bir yer tuttuğunu belirterek, aynı zamanda bu süreçten hem işletme çalışanlarının hem de yöneticilerin etkilendiğini belirtir.

İşletme içi çalışan bağımlı muhasebeciler ile bağımsız çalışan muhasebeciler arasında sıkı bir ilişki söz konusudur. Aynı zamanda işletmenin fiziksel yapısı, piyasadaki algılanan değeri bağımsız muhasebeci davranışlarına etki eder. Dolayısıyla pratikte hangi tür işletme davranışların bağımsız muhasebeci davranışlarına olumlu katkı sağladığının ve bunun sonucunda muhasebecinin hizmet performansının nasıl etkilendiğinin bilinmesinde işletme lehine fayda vardır. Bu çalışmada önce muhasebe sistemi ile ilgili genel bilgiler verilecek daha sonra kavramsal yapıyı açıklanacak ve son olarak teorik yapı ortaya konacaktır. Elde edilen sonuçlar tartışılacaktır. Bu yazıda “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” yerine, Uluslararası muhasebecilerinde kullandığı kısaltılmış olan ifadesini, yani “muhasebeci”<sup>1</sup> ya da muhasebe meslek mensubu ifadelerini kullanılacaktır. Yapılan literatür incelemesinde, iç kontrol sisteminin varlığının bağımsız muhasebecinin hizmet performansına olumlu yönde etki edeceği sonuçları elde edilmiştir.

Daha önce yapılan çalışmalarda, işletmelerin iç kontrol sisteminin varlığının ortaya çıkabilecek skandallarda önleyici işlev yükleneyeceği belirtilmiştir. İşletme yönetimlerinin iç denetimde başarı elde etme anlamında ilerleme sağlanabilmesi için, iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi gereklidir (Atmaca, 2012). Diğer yanda iç kontrol ’ün yeterince kuvvetli olmasının, her durumda, hazırlanacak mali tabloların tam doğru bilgiler yansıtamayacağına ilişkin sonucun çıkarılmayacağı (İbiş & Çatıkkaş, 2012), iç kontrolün makul güvence verebileceği belirtilmiştir (Arslan, 2009). Yapılan başka bir çalışma (Dönmez & Ersoy, 2006)

<sup>1</sup> 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete ’de yayınlanan 5786 sayılı Kanun ile 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun adı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiştir. Bu Kanun’un 19. Maddesi ile Serbest Muhasebecilik ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

sonuçlarına göre denetim firmalarının büyük bir çoğunluğunun ülkemizde bağımsız dış denetime ilişkin yapılan düzenlemelerin yetersiz olduğu düşüncesindedir. Diğer bir çalışmada Garcia vd. (2010) yaptıkları çalışmanın sonucunda, iç kontrolün başarılı olabilmesi için denetim faaliyetinin denetim komitesi ile birlikte yapılması gerektiği ifade edilmektedir. Hatunoğlu vd. (2012) etkin iç kontrol sistemin varlığının, işletmede hatalı ve hileli işlemlerinin azalmasında önemli rol oynadığı sonucuna ulaşmışlardır.

## **2. Muhasebe Sistemi ve Muhasebeci Mükellef İlişkisi**

### **2.1. Muhasebe Sistemi**

Türkiye’imizde 1989 yılına kadar muhasebe sisteminin yapısı yasal bir zemine oturtulmuş değildi. Bu tarihte kabul edilen “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ve 1994 yılından itibaren uygulamaya konulan Tek Düzen Muhasebe sistemi hem yasal zemini kurmuş hem de meslek mensuplarının hak ve yükümlülüklerini düzenlemiştir. Günümüze kadar bu yasada çeşitli değişiklikler yapılarak günün değişen şartlarına uygunluk sağlanmaya çalışılmıştır. Gelişen teknolojik ve ekonomik koşullar, işlemlerin, hasılatların kayıt altına alınmasını önemli bir muhasebe konusu haline getirmiştir (Küçük & Doğan, 2009:20-30).

Muhasebe, türü ne olursa olsun tüm işletmelerin bir şekilde yararlandığı bir sistemdir. Bu sistemin temelini aktif ve pasif yapı oluşturur. İşletmenin elinde bazı varlıklar var ise bunlar muhakkak diğer kişiler ( gerçek ya da tüzel ) tarafından sağlanması söz konusudur. Bu nedenle varlıklar ile varlıkların kaynakları arasında bir ilişki ve değerce ( tutar yönünden ) bir eşitlik mevcuttur (Cemalcılar & Erdoğan, 1997:8). Bu eşitlik mali yılın tüm dönemlerinde kurulmaktadır. İşletmenin sahip olduğu varlıkların mutlaka bir karşılığı olmalıdır. Sahip olunan varlıklar, ya öz sermaye ile ya da yetersiz öz sermaye noktasında yabancı kaynaklarla elde edilir. İşte bu tip işlemleri yapabilmek için muhasebe sisteminden yararlanır. Muhasebe; finansal karakterli, para ile ifade edilebilen işlem ve olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek raporlar halinde sunulması ile ilgili bir sanat olarak tanımlanmıştır (Kızıl, 2003:12). Muhasebe, kaynak ve varlıklarda meydana gelecek artış ve azalışları açıklayan bir bilgi sistemi olarak ta tanımlanmıştır (Sevilengül, 2009:15-25). Yapılan tanımların ortak özelliği, muhasebenin bir sisteme sahip olduğudur. Muhasebe sisteminin uygulaması, Muhasebe Sistemi Genel Tebliğinin düzenleyici işlemleri ile, yapılmaktadır.

### **2.2. Muhasebe Mesleği**

Muhasebecilik, bir meslek olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler tarafından, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında, yürütülmektedir. Bu kanuna göre meslek mensupları; belgelere dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemekle yükümlüdürler (3568, md.2/a-c). Aynı zamanda, meslek mensupları, Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defter tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmakla ve mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmakla yükümlüdürler.

### 2.3. Muhasebe Gelirleri ve Özellikleri

Muhasebe meslek mensuplarının (public accountant) üstte belirtildiği gibi birçok işin yürütülmesi karşılığında doğal olarak ücret hakları ortaya çıkmaktadır. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu meslek mensuplarının ücret haklarını 46. maddesinde ele almıştır. Bu kanun ücretin meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade ettiğini ve meslek mensubunun alacağı ücretin alt sınırının Maliye Bakanlığının onayı ile her yıl tarifelerle belirleneceğini hükme bağlamıştır. Tabi bu tarifelerde, her İl'in Serbest muhasebeci Mali Müşavirler Odasının farklı miktarlarda ücret tarifesi belirleyebileceği söz konusudur. Ücretlerin belirlenmesinde işletme çalışan sayısı, işletmenin sektördeki durumu-ünü- ve işletme muhasebe sisteminin etkili olduğu söylenebilir. Muhasebe hizmet bedellerini gösteren listeler her İl'e göre ayrı ayrı düzenlenir. Bu durum İllerin kalkınmışlık dereceleri ile yakından ilgilidir. Muhasebe meslek mensuplarının meslek yasası kapsamında mükelleflerden alacakları sözleşmeli gelirlerinin yanında bilirkişilik, hakemlik ve öğretim görevlisi olarak çalışma durumunda gelirleri olabilir. Bunların dışında meslek mensuplarının ticari faaliyette bulunmaları yasaktır.

### 2.4. Mükellef ve Muhasebeci İlişkisi

Günümüzde muhasebe işlemleri, dinamik yapıya sahip olan vergi mevzuatına bağlı olarak oldukça uzmanlık gerektiren işlemler haline gelmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunuyla işler biraz daha artmıştır. Yeni TTK, muhasebe işlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanan UFRS ve bu standartlara uyumlu TFRS'lere uygun olması gerektiğini belirtmiştir. Bu durum muhasebecilerin bu standartlara intibakını gerektirdiğinden aynı zamanda iş yüklerini de daha da artırmaktadır. Diğer yanda, mükellefler sık sık değişen usuller ve işlemler yeterince anlayamadıkları için muhasebecilere daha fazla ihtiyaç duymaktadırlar. Tüm bu sebepler muhasebeciliğin önemini artırırken diğer yanda iş yüklerini de artırmaktadır. Ancak iş yükü ve sorumlulukların<sup>2</sup> artması meslek mensuplarının ücretlerinde aynı oranda ücret artışını getirmemektedir. Böylece muhasebeci verimliliği düşerken, daha fazla eleman çalıştırma gibi nedenler iş yeri maliyetleri artmaktadır.

Mükellefler ile muhasebeciler arasında zaman zaman muhasebe ücretlerinin tahsil edilememe sıkıntıları yaşanmaktadır. Ücret tahsil edememesine karşılık iş yükünün fazla olması belki de bu mesleğin en önemli problemidir. Ayrıca mükellef işletmenin büyüklüğüne karşılık muhasebeciler arasında gizli rekabete dayalı ücret isteyememe, ünü olan bir işletmeyi elden kaçırmak istememe gibi nedenler hem istenecek ücrete etki etmektedir hem de muhasebecinin hizmet performansını etkilemektedir. Bu çalışmada muhasebecilerin yasal sorumluluklarını yerine getirirken mükellef işletmelerin kendi faaliyetlerinin verimini artırmada ne ölçüde etkili olduğunu araştırmayı hedeflemektedir.

## 3. Kavramsal Yapı

### 3.1. İşletme İç Kontrol Sistemi

Muhasebe sisteminde zorunlu ve isteğe bağlı mali tabloların, gerçeğe uygun şekilde, alınabilmesi için muhasebe kayıtların doğru ve dürüst yapılması gerekir. İşletme içi iç kontroller

<sup>2</sup> Meslek Kanunu 45 Md.' de Serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla, bir işyerine bağlı olarak çalışamaz, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.

yapılarak hata riskini en aza indirmek ya da kabul edilebilir seviyeye düşürmek ve işletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülmesini sağlamak için (Tuan & Memiş, 2007:9) iç kontrol yapılmalıdır. İç kontrol sistemi; işletmelerin amaçlarını ulaşmada ve hissedarların değerini korumada risk yönetimi ve kurumsallaşma açısından kritik öneme sahip bir kavramdır (IFAC, 2011: 6). İç kontrol sisteminin ortaya çıkan bu önemi, beraberinde kontrole uygun yapının da kurulmasını gerektirmiştir.

*“İç kontrol sisteminin kurulması ve etkin işletilmesi yanı sıra işletme yönetiminde kurumsal yönetimi ve bağımsız denetimi benimseyecek ve yerleşmesini sağlayacak bir yapının oluşturulması da önem arz etmektedir”*(Atmaca, 2012:5-30).

Diğer yanda iç kontrol ’ün, organizasyonun operasyonlarını geliştirmeye ve değer katmaya yönelik oluşturulan politika ve uygulama olduğunu belirten Göçen (2010:2-10) kontrol sisteminin yönetimin önemli bir parçasını oluşturduğunu belirtir.

Mükellef işletmenin iç kontrol sistemi Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’na ele alınmış ve mükellef ile muhasebeci arasında bir sözleşme yapılması zorunluluğundan söz etmiştir. IFAC(2012) kurul kararlarına göre; iç kontrolleri geliştirmek için mükellefin taahhütlerini güvence altına almak gerekir<sup>3</sup>. Bir diğer paragrafta ise, iç kontrol tasarımının yapılması gerektiği ve bunun devam ettirilmesi için mükellef ve muhasebecilerinin sorumluluk almaları gerekliliğini ortaya koymaktadır<sup>4</sup>.

İç kontrol yapılan işletmelerde birçok olum sonuç elde edilebilir. Kontrollerde kayıtların eş zamanlı yapılıp yapılmadığı belirlenebilir. Yapılan kontrollerde kayıtlarda bir aksama varsa bunlar düzenlenir. Aslında işletmedeki muhasebe kayıtlarının zamanında yapılıyor olması, defterlerin zamanında işlenmesi yasal bir zorunluluktur. Aynı zamanda iç kontrollerin yapılıyor olması bağımsız muhasebecilerin raporlama faaliyetlerine katkı sağlarken mükellefler ile sözleşme yapmalarına etki eder. Bağımsız muhasebeciler, iş kabullerinde denetim faaliyetlerinin daha kaliteli yürütülebilmesi için müşteri işletmenin iç kontrol sistemini kullanıp kullanmadıklarına bakarlar (Twajry & diğ., 2004:8). Böylece bağımsız muhasebeciler raporlarını daha gerçeğe uygun hazırlayabilirler. Muhasebecilerin mali yılsonunda mükelleflerine daha fazla katkı sağladıklarını belirten Knechel vd. (2009:2-20) iyi belirlenmiş kontrol faktörlerinin muhasebeci performansını artıracaklarını belirtir. Tabi tüm bu sonuçların birlikte elde edilebilmesi için mükelleflerin, mükellef iç kontrol sistemini düzenleyenlerin şeffaf davranmaları ve muhasebe standartlarına göre kayıtların yapmaları gerekir. İyi tasarlanmış muhasebe sistemi ve standartları ve bağımsız dış denetim fonksiyonu güçlendirilmeli ve kamu düzenlemeleri geliştirilmelidir (Göçen, 2010: 10). Bağımsız muhasebeci performansı sağlamak için mükellef işletmenin yardımına ve iç kontrol sisteminin varlığına ihtiyaç duyulur (Stein vd., 1994:9-10). Bu sistemin varlığı ile iş birliği ortaya çıkar. Bağımsız muhasebecinin bilgiye ulaşması artarken aynı zamanda dış ve iç denetime daha doğru-dürüst veriler sağlanabilir. Bu bakımdan işletme iç kontrol sisteminin varlığı, muhasebecinin iş yükünü düşürerek gelirini artırmakta aynı zamanda hizmet performansında da önemli artış getirmektedir.

<sup>3</sup> (IFAC,2012;210.paragraf, 3. md).

<sup>4</sup> (IFAC,2012;290.paragraf, 163. md)

### 3.2. İşletme Büyüklüğü

İşletme büyüklüğü ya da küçüklüğü çeşitli şekillerde belirlenmektedir. Bunlar; yıllık işlem hacmi (alış ve satış tutarlarının önemli ölçüde yüksek olması), çalışan kişi sayısı, yıllık ciroları veya bilanço büyüklüğü ve son olarak da bağımsızlık kriterlerinden oluşan ölçüleri kıstas olarak alınmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu, vergi mükellefiyeti bakımından sınıflandırma yaparken, yıllık alış tutarı 150.000, yıllık satış tutarı 200.000 TL hadlerinin herhangi birininim %20 aşılması durumunda bu işletmelerin birinci sınıf tüccar kabul edileceği ya da mükellefin kendi isteği ile Kurumlar Vergisi mükellefi olabileceğini kabul etmiştir. Ancak burada bahsettiğimiz işletme büyüklüğü daha çok çalışan sayısı kriterine göre ölçümdür. Türkiye ve Dünyada işletmeler genel olarak küçük, orta ve büyük işletmeler olarak sınıflandırılmıştır. 04.11.2012 tarih ve 790 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren, «Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik» KOBİ tanımı revize ederek KOBİ'ler şu şekilde sınıflandırılmıştır.

Kriter	Mikro Ölçekli KOBİ	Küçük Ölçekli KOBİ	Orta Ölçekli KOBİ
Çalışan Personel Sayısı	< 10	< 50	< 250
Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL
Yıllık Mali Bilanço Toplamı	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL

**Kaynak:** TÜİK yıllık iş istatistikleri 2009 yılı verileri, European business facts and figures 2009.

Çalışan sayısı ile ilgili kıstaslar AB'deki KOBİ tanımı ile örtüşmektedir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) Yıllık İş İstatistikleri 2009 yılı verilerine göre Türkiye'de toplam işletmelerin % 99,9 unu KOBİ'ler oluşturmaktadır. 0-9 çalışana sahip mikro ölçekli işletmeler, toplamın % 95,62'sini teşkil etmektedir. KOBİ'lerin %82'si hizmet ve ticaret, %13'ü imalat sektöründe faaliyet göstermektedir (Tüik, 2009:2-50). Türkiye'deki bu KOBİ dağılım oranları bu işletmelerin ne ölçüde önemli olduklarını göstermektedir. Araştırmamızın uygulama kısmında da görüleceği gibi meslek mensuplarının mükelleflerini KOBİ'ler oluşturmaktadır.

İşletme büyüklüğünün bağımsız muhasebeci ücreti ve performansı konusunda birçok çalışma yapılmıştır (Chung & Kallapur, 2003:2; Ghosh vd., 2009:5; Twaijry vd., 2004:7). Alope vd. (2009:1-20) üç değişik büyüklükteki işletmenin üzerinde araştırma yaparak algılanan muhasebeci bağımsızlığı ile muhasebe ücretleri arasında bağlantıyı araştırmışlardır. Elde ettikleri sonuçlardan biri ücret artışının bağımsız muhasebecinin performansını artırdığıdır. Diğer yanda Chung & Kallapur (2003:2), işletme büyüklüğünün muhasebe bağımsızlığını ve işlevsel raporlamayı yakından etkilediğini belirtmiştir. İşletme büyüklüğü, önemli ölçüde ücret oranı ve müşterinin önemi üzerinde etkiye sahiptir (Ghosh vd., 2009:1-10). İşletmelerin büyüklüğünün daha çok çalışan sayısına endekslendiğini göz önünde tutarsak bu işletmelerin daha çok katma değer oluşturdukları, bu işletmelerin muhasebesini tutanların da bu işletme muhasebelerinde rol almalarını sağlayabilir. Büyük işletmelerin muhasebesinde ve denetiminde rol almak, bir muhasebeci için ücret bağımsızlığı bakımından olumlu sonuçlar sağlar (Ghosh vd., 2009:2-12). Tabi aslında sadece bir işletmenin sayısal değerlere dayalı büyüklüğü tek başına işletme değerlemek için yeterli değildir. Mükellefin muhasebeci açısından algılanan

önemi küçük işletmeler bakımından aslında gelir üzerinde çok da önemli değildir (Ghosh vd., 2009:5). Sonuçta; günümüze kadar gelen teoriye göre muhasebe ve denetim ücretleri; mükellefin büyüklüğünün ve işletmenin karmaşıklığının bir fonksiyonu olarak kabul edilir (Fields vd., 2004:10).

### **3.3. İşletmenin Ünü**

İşletmelere rakipler, tedarikçiler ve müşteriler tarafından her fırsatta doğrudan parasal ifadesi olmayan bir değer verilir. Bu değer işletme ünüdür. İşletme ünü, geçmişteki tekrarlanan, bir başka ifade ile süreklilik arz eden olumlu davranışların süreceğine yönelik anlayışlar olarak anlaşılır (Muller, 2006:2-10). Bir işletmenin ününü temsil eden ismi, kendisinin en değerli varlığı olarak kabul edilir (Tadelis, 2003:3). İşletme ünü, işletmeler hakkında oluşan değer yargıları olarak kabul edilebilir (Gray & Balmer, 1998:5). Bu değer, aslında işletmenin sözü edilen taraflarca algılanan ünü ile ilgilidir. İşletmenin ünü ve isim değeri işletme başarıları ile artar, işletme başarısızlıkları sonrası düşer (Tadelis, 2003:10-11). Dolayısıyla ün; işletmeye duyulan güvenin bir göstergesi, bir iş yapma referansı olarak kullanılabilir. Muhasebeciler güvenilir, kurumsallaşmış ve ünü iyi olan işletmelerle çalışmaktan birçok fayda sağlayabilirler. Ünlü ve büyük işletmelerin muhasebe ve denetiminde rol almak, bir muhasebeci veya denetçi için ücret bağımsızlığı bakımından olumlu sonuçlar sağlar (Ghosh vd., 2009:11). Mükellefin ünü, işletme büyüklüğüne göre değişmektedir (Chung & Kallapur, 2003:2-3). Muhasebeciler hizmetleri karşılığında ücret talep ederken tek başına işletme ününü dikkate almazlar. Aynı zamanda bu ün ile orantılı olarak mükellefin beklentilerini de dikkate alır. Muhasebe ücretleri işletme büyüklüğü ve raporların çeşitliliği ve karmaşıklığı ile ilgilidir (Stein vd., 1994:6).

Organizasyonların günümüzdeki ünü, ilgili grupların bu işletmelerin davranışlarıyla ilgilenmesini sağlamıştır (Fombrun & Shanley, 1990:2). Bir çok çıkar grubu, örneğin yatırımcılar, sermayedarlar, işletmeye borç verenler, işletmelerin mali tablolarına yakın ilgi göstermektedir. Dolayısıyla bu tabloların hazırlanmasında etik davranışlar ve çalışanların sağladığı katkılar, her zaman işletmenin ünü üzerinde olumlu etki gösterecektir (Bendixen & Abratt, 2007:1-5). İşletmeler hakkında oluşan değer yargıları çok kısa sürelerde değişmez. Bu bakımdan aslında olumlu bir değer yargısına sahip olmak kısa zamanda elde edilmez. Bu bakımdan muhasebeciler tarafından bir işletmeye atfedilen olumlu ün o işletmenin hem muhasebe kayıtların daha itinalı tutulmasını hem de ücret beklentisinin daha sonra düşünülmesini sağlayabilir. Bu demek değildir ki, ünlü işletmelerden ücret talebi çok önemli değildir. Hayır, burada izah edilen toplumca ve meslek mensupları tarafından önemli bir noktada görülen işletmenin muhasebe kayıtlarını tutuyor olmak referans olarak kullanma açısından son derece önemlidir. Bu bakımdan, işletmelerin ününün muhasebeci gelirleri üzerinde ve muhasebeci hizmet performansının artmasında olumlu katısının olacağı söylenebilir.

### **3.4. Muhasebeci Gelirleri**

Muhasebecilerin iş yüküne bağlı olarak hizmet performansları artar ya da düşer. Özellikle vergi mevzuatındaki sürekli değişiklik, çok sayıda beyannamenin sıklıkla verilmesi, mükelleflerin hemen hemen her türlü işinde danışmanlık verilmesi hizmet performansının olumsuz etkilemektedir. Bu beklentiler ve yapılan işlere karşılık mükelleflerden alınan ücretlerin zamanında tahsil edilememesi muhasebe mesleğinin önemli bir mesleki sorununu

oluşturmaktadır. Bu sorunlar, büyük işletmelerde ve iç kontrol sistemi olan ünlü işletmelerde daha az hissedilmektedir. Muhasebe mesleği muhasebeciler tarafından, tüm bu sıkıntılara rağmen, iyi niyetle yürütülmektedir (Yereli, 2006:3).

3568 Sayılı Meslek Kanunda ücret miktarlarının meslek mensubunun iş yüküne göre artıp ya da azalabileceğini göstermektedir. Meslek mensubu, mükellef ile iş sözleşmesi yaptığında ayrıntılı olarak hizmete karşılık ücret miktarını belirlemelidir. Mükellefin karmaşık iş yapısı meslek mensubunun alacağı ücreti etkiler (Köhler ve diğ., 2012:1-10). Mükellefin ne kadar çok işlemi olursa olsun tüm şartlar sözleşmeye bağlanabilir. Ancak uygulamada ücret tarifelerinde her ne kadar her işlem için bir fiyat belirlense de her seferinde bu ücretler alınmamaktadır. Muhasebecinin talepleri, aslında yaptıkları işlere göre de çok değildir (Poksinska vd., 2006:2-5). Fakat, mükellefler bir çok danışma hizmetine karşılık sadece aylık muhasebe ücreti ile yetinmektedirler.

Büyük işletmeler daha çok meslek mensubuna ihtiyaç duyarlar, bu durumda küçük işletmelere göre daha çok ücret öderler (Ghosh vd., 2009:2). Bu bakımdan büyük işletmeler meslek mensupları için çok önemlidir. Büyük işletmeler ücret bakımından avantajlı görünürken, meslek mensupları için bir diğer yanda gelecek açısından riskli müşterilerdir. Meslek mensuplarının sergileyecekleri yetersizlikler onların ücretlerinin azalmasına neden olur (Knechel vd., 2009:3-10). Burada şu noktayı da ayırt etmek gerekir. Mükellef ile muhasebeci işletme arasında güçlü bir ekonomik ilişki bulunursa, muhasebeci müşteri işletmenin potansiyel problemlerini görmemezlikten gelebileceği gibi aynı zamanda müşteri işletmenin iç kontrolü ile ilgili olarak ta açık fikirler beyan etmeyebilir (Zhang vd., 2007:5). Mükellef ile muhasebeci arasındaki güçlü ekonomik ilişki; muhasebecinin ücrete bağımlılığı gibi konuları içerebilir. Tabi bu noktada her fırsatta ücret endeksli faaliyet düşünmek hizmetin kalitesini ve meslek mensubunun hizmet performansını azaltır. (Knechel vd., 2009:1-10). Mükelleflerin muhasebeci ücretini önemsemeleri ve bu kişi ve kuruluşlar ile eş güdümlü çalışmaları kendi faydalarına olacaktır. Ne kadar çok hizmet isteniyorsa o kadar çok işbirliği ve muhasebecinin ücret beklentilerinin karşılanması gerekir. O halde; muhasebe geliri ile muhasebecinin hizmet performansı arasında pozitif bir ilişki vardır.

### **3.5. Muhasebeci Hizmet Performansı**

Muhasebe meslek mensuplarının hizmet performansını ölçme adına birçok kriterden söz edilebilir. Bir başka ifade ile muhasebecinin mükellef işlemlerine cevap verme seviyesi farklı farklı derecelendirilebilir. Bunların arasında hizmet performansı; muhasebecinin mükellef muhasebe hedef ve beklentilerine cevap verebilme kabiliyeti ile tanımlanabilir (Bowrin, 2010:2). Muhasebeciden beklenen hizmet performansının gerçekleşmesi sadece muhasebecinin etkinliği ile gerçekleşebilecek bir durum değildir. İşletme içi muhasebe görevlilerinin raporlarındaki gecikmeler muhasebecinin tüm gayretine rağmen muhasebe denetim performansını azaltır (Knechel vd., 2009:10-12). Yapılan bir çalışmada; dış denetçilerin raporlarının kaliteli ve etkili olmasında iç denetçilerin yardımlarının etkili olduğu açıkça görülmüştür (Twaijry vd., 2004:5). Dolayısıyla günümüzde muhasebe skandallarının önlenmesinde bağımsız muhasebeci ve denetçilere önemli görevler düşerken işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması zorunlu hale gelmiştir (Atmaca, 2012:7). İç kontrol, raporlama faaliyetlerine olan güveni artırırken diğer yanda gelecekte denetim performansını artırır (Messier vd., 1999b). Bu



bakımdan iç kontrol sistemi muhasebe ve denetim performansının önemli bir unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır (Messier vd., 2001:10). Mükellef işletmenin kontrol mekanizmasına verdiği önem, muhasebeci performansı üzerine olumlu etkiye sahiptir (Knechel vd., 2009:20). Bir başka deyişle, muhasebe ve denetimde performansı sağlamak için mükellef işletmenin yardımına ve iç kontrol sisteminin varlığına ihtiyaç duyulur (Stein vd., 1994:1).

Muhasebecilerin hizmet performanslarının artması ve daha fazla mükellefe katkı verebilmeleri sadece mükellefin iç kontrol sistemi ile sınırlandırılmaz. Mükellefin kurumsal yapısı, işletme büyüklüğü, sektördeki ünü-vizyonu ile beraber muhasebeciye verdiği ücret katkısı ile de ilgilidir. İşletme ne kadar büyük olursa olsun muhasebeciye karşı sözleşme yükümlülüğünü yerine getirmediği sürece meslek mensubundan önemli katkı beklemesi çok yerinde değildir.

Meslek mensupları, mükellef işletmenin kurumsal yapısının varlığı ve KOBİ ölçüsünde olması durumunda ayrıca düzenli ücret tahsilatları ile hizmet performanslarının artacağı muhakkaktır. Hizmet performansının artışıyla beraber, muhasebe kayıtlarının yasal prosedüre de uygun şekilde doğru ve gerçeği yansıtır şekilde yapılması ve daha hızlı raporlamanın gerçekleştirilmesi sağlanır.

Son yıllarda ortaya çıkan muhasebe raporlama skandalları ile bağımsız denetimin oldukça önem kazanmıştır. Bu nedenle muhasebe mesleğini yerine getirenlerin yükümlülükleri daha da artmıştır. Muhasebecinin raporlamadaki performansı denetçilerin raporlarının da güvenilirliğini artıracaktır.

#### **4. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı**

##### **4.1. Araştırmanın Amacı**

Bu çalışma ile mükellef işletme davranışlarının bağımsız muhasebecilerin hizmet performanslarını ve faaliyetlerini nasıl etki etkilediği araştırılması hedeflenmiştir. Bu amaçla birçok değişken arasından seçilen, mükellef işletme iç muhasebe kontrol sistemi varlığı, işletme büyüklüğü ve işletmenin ünü davranışlarının, bağımsız muhasebeci geliri ve muhasebecinin hizmet performansını nasıl etkilediği ölçme hedeflenmiştir. Ölçüm sonunda hangi tür davranışların bağımsız muhasebecinin hizmet performansını daha çok artışına sebep olduğu tespit edilecek ve bunların üzerine yoğunlaşarak tahliller yapılacaktır.

##### **4.2. Araştırmanın Kapsamı**

Çalışmada geçen hipotezlerin ölçülmesi amacıyla Türkiye de bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) üzerinde bir anket uygulaması yapılmıştır. Örnek alınan meslek mensupları daha çok Marmara Bölgesinde yoğunlaşmaktadır. Çalışmada, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında mükelleflerin muhasebelerini tutan ve danışmanlık yapan muhasebe meslek mensuplarının düşünceleri test edilmeye çalışılmıştır. İncelemede mükellef işletme çalışan ve sahiplerinin hangi davranışlarının muhasebe kayıtlarının tutulup raporlamasına daha çok katkı sağladığı araştırılmaktadır. Bunun için hem Ulusal hem de Uluslararası literatürde bağımsız muhasebeci davranışlarını ele alan, test edilmiş değişkenler kullanılmış ve hipotezler kurulmuştur.

Aynı zamanda test aracı olarak kullanılan soruların hazırlanmasında Uluslararası Denetim Standartları (IAS), Türk Muhasebe Standartları (TMS) ve Ulusal Muhasebe mevzuatından da yararlanılmıştır. Uygulama yapılan meslek mensupları bağımsız çalışan aynı zamanda bürosu olan kişiler olmalarına önem verilmiştir. Uygulama yapılacak işletmelerin tespitinde, TURMOB listelerinden yararlanılmıştır. Veri toplama metodu olarak anket yöntemi seçilmiştir. Ankette kullanılan ölçeklerin, uluslararası alanda kabul görmüş, geçerlilik ve güvenilirliği test edilmiş sorulardan oluşmasına özen gösterilmiştir. Test anketleri daha çok yüz yüze yapılmıştır. Test anketlerinin neticesinde anlaşılmayan bazı sorularda gerekli düzeltmeler yapılarak anketin son hali verilmiştir. Anketlerin posta ile geri dönüş oranının az olması ve uzun zaman alması nedeniyle çeşitli zorluklar yaşanabilmektedir. Bu yüzden posta ile anket toplama yöntemi uygun görülmemiştir.

Bir taraftan işletmelere anketler e-mail yoluyla -800 anket gönderildi-ulaştırılırken, bunlardan 50 adet geri dönmüştür, diğer yandan yüz yüze -150- anket uygulaması yapılmıştır. Verilen cevapların incelenmesi sonucu geliş güzel doldurulduğu belirlenen 31 anketin geçersiz sayılmasına karar verilmiştir. Dolayısıyla bu araştırmada kullanılabilir nitelikteki anket sayısı 169, anketlerin geri dönüş oranı ise yaklaşık % 18 olarak gerçekleşmiştir. Anketin tüm bölümlerinde 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Araştırma modeline ait bağımsız değişkenler iki farklı kategoride analize tutulmuştur. İlk, mükellefin sağladığı işletme iç muhasebe sistemi varlığı, işletme büyüklüğü ve işletmenin ünü bağımsız davranışlarının serbest muhasebeci geliri üzerine etkisi ölçülmüştür. İkinci olarak mükellefin sağladığı işletme iç muhasebe sistemi varlığı, işletme büyüklüğü ve işletmenin ünü davranışları ve serbest muhasebecinin elde ettiği gelirin muhasebecinin hizmet performansı üzerine etkisi test edilmiştir.

## 5. Hipotezlerin Oluşturulması

Hipotezlerin oluşturulması için uzun süre literatür araştırılması yapıp elde edilen yararlanılarak makale modeli çıkarılmıştır. Ayrıca hipotezler ve dolayısıyla model elde edilirken, birbirini sebep sonuçla ilişkisi ile etkileyebilecek bu değişkenlerin mevzuat bakımından bağlantısı da araştırılmıştır. Böylece literatür taranması esnasında bağımlı ve bağımsız değişken ilişkisinin neler olduğu, hangi durumlarda bağımlı değişken kullanılacağı tespit edilmiştir.

### 5.1. Hipotezlerin Özet Listesi

Araştırmaya konu olan hipotezler sırasıyla birlikte aşağıda sıralanmıştır.

**H<sub>1a</sub>**: Mükellef işletme iç kontrol sisteminin varlığı ile muhasebecinin geliri arasında pozitif bir ilişki vardır.

**H<sub>1b</sub>**: Mükellef işletme iç kontrol sisteminin varlığı ile muhasebecinin hizmet performansı arasında pozitif bir ilişki vardır.

**H<sub>2a</sub>**: Mükellef işletme büyüklüğü ile muhasebeci geliri arasında pozitif bir ilişki vardır.

**H<sub>2b</sub>**: Mükellef işletme büyüklüğü ile muhasebecinin hizmet performansı arasında pozitif bir ilişki vardır.

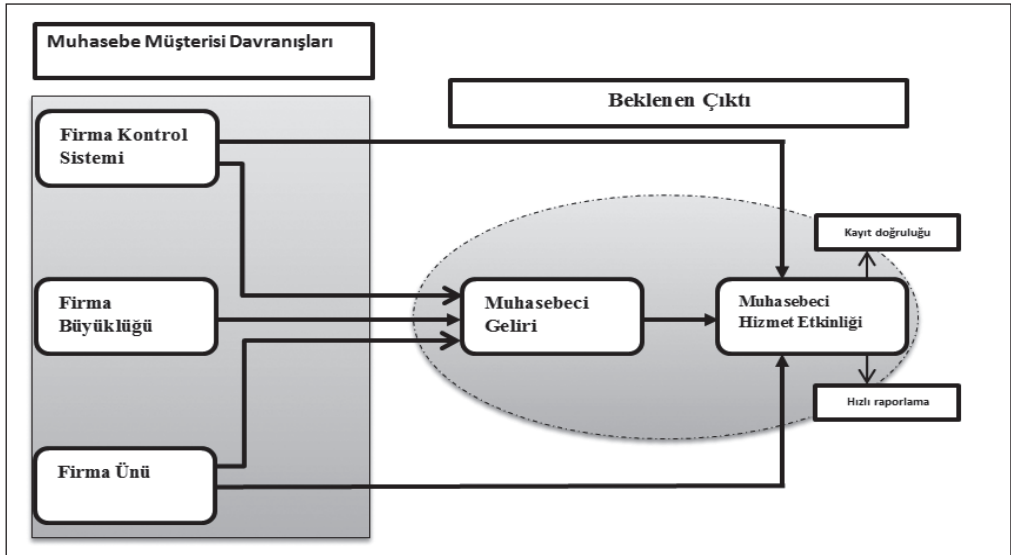
$H_{3a}$ : Mükellef işletme ünü ile muhasebecinin geliri arasında pozitif bir ilişki vardır.

$H_{3b}$ : Mükellef işletme ünü ile muhasebecinin hizmet performansı arasında pozitif bir ilişki vardır.

$H_4$ : Mükellef işletme geliri ile muhasebecinin hizmet performansı arasında pozitif bir ilişki vardır.

## 5. 2. Araştırma Modeli

Şekil 1. Mükellefin Sağladığı Davranışların Muhasebeci Hizmet Performansına Etkisi



## 5. 3. Verilerin Analizi ve Bulgular

Anket çalışması neticesinde elde edilen verilerin analizinde, SPSS 18.0 istatistik programı kullanılmıştır. Analize öncelikle, anketi cevaplayanların demografik ve işletme özelliklerine ait frekans tabloları, daha sonrada faktör analizi, güvenilirlik testleri, değişkenlerin ortalamaları ve standart sapmalarını da içeren korelasyon analizleri yapılmıştır. Ayrıca hipotezlerin testleri için regresyon analizlerinden yararlanılmış ve hipotezler regresyon analizinde çıkan sonuçlara göre test edilmiştir.

### 5.3.1. Örneklem Özelliklerine Ait Frekans Tabloları

Araştırmamızda örneklem kütesi olarak seçilen serbest muhasebecilerin frekans dağılım tablolarının ilki olan tablo 1. Muhasebeci büro ya da şubenin faaliyet süresi ve oranlarına baktığımızda; ankete cevap verenlerin % 28'ini mesleki faaliyetlerinin 1 ile 9 yıl arasındaki muhasebecileri, % 21'ini 10 ile 14 yıl, % 10'unu 15-20 arası muhasebeciler ve son olarak 21 yıl üstü olanların ise %20' yi oluşturdukları görülmektedir. Sonuçlardan anlaşılacağı gibi, muhasebecilerin faaliyet yılları normal bir dağılım göstermektedir.

**Tablo 1: Muhasebeci Büro ya da Şubenin Faaliyet Süresi ve Oranları**

Kuruluş Yılı	Büro Sayısı	Ortalama	Yüzdellik
1-9 yıl arası	46	4,56	28
10-14 yıl arası	36	11,86	21
15-20 yıl arası	17	17,87	10
21 ve üstü	33	28,24	20
Cevapsız	37	-	21
<b>Toplam</b>	<b>169</b>		<b>100</b>

Serbest muhasebecilere sorulmuş olunan diğer bir soru, Tablo.2’de görüldüğü; gibi bir işletmenin şubesi mi? Yoksa bağımsız büro mu? Olduğu ile ilgilidir. Alınan cevaplarda dikkat çeken nokta, meslek mensuplarının daha çok kendi bürolarında faaliyet sürdürdükleridir.

**Tablo 2: Bir İşletmenin Şubesi misiniz?**

Faaliyet Şekli		Yüzdellik
Evet	1	1
Hayır	168	99
<b>Toplam</b>	<b>169</b>	<b>100</b>

Tablo 3. te işletmeniz nasıl tanımlanabilir sorusuna ise şöyle cevap verilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının %75,7’nin yerel yani İl veya İlçede çalıştığı, Bölgesel çalışanların ise %11,8 i oluşturduğu görülmektedir. Çok önemli görünen bir sonuç ise Uluslararası piyasalarda çalışan herhangi bir muhasebecinin olmayışdır.

**Tablo 3: İşletmeniz Nasıl Tanımlanabilir?**

İşletme Şekli	Sayı	Yüzdellik
Yerel	128	75,7
Bölgesel	20	11,8
Ulusal	2	1,2
Uluslararası	-	-
<b>Toplam</b>	<b>169</b>	<b>100</b>

Anketi cevaplayanlara yönelttiğimiz diğer bir soru ise Muhasebecilerin mükellefiyet şekli ile ilgilidir. Tablo 4.’den de anlaşılacağı gibi, muhasebeciler %88,8 oranında ortaksız tek başlarına çalışmaktadırlar. Belki yeni Türk Ticaret Kanununa göre tek kişilik şirket te kurulabilir. Fakat yine de bunun sonucu değiştireceği beklenemez.

**Tablo 4: İşletmeniz Nasıl Tanımlanabilir?**

Mükellefiyet Şekli	Sayı	Yüzdeler
Şahıs	150	88,8
Limited Şti.	3	1,8
Anonim Şti.	3	,6
Ortaklık	1	,4
Cevapsız	12	8,4
<b>Toplam</b>	<b>169</b>	<b>100</b>

İlginç olan bir sonuç ise Tablo 5.'de görüldüğü gibi; ankete cevap verenlerin %71,4'ünün 5 kişiden daha az personel çalıştırmalarıdır. Diğer yanda bu soruya cevap vermeyenlerin oranı olan % 25 azımsanmayacak bir durumdur. Acaba çalışanların beyanından kaçınma bir sıkıntı oluşturmuştur? Bu sorunun cevabı tam bilinmemekle beraber böyle bir etki olduğu söylenebilir.

**Tablo 5: Denetim /Muhasebe İşletmenizde Tam Zamanlı Kaç Kişi Çalışmaktadır?**

Yıllar	Sayı	Yüzdeler
5'ten az	121	71,4
6-10 arası	2	1,2
11-15 arası	2	1,2
16-20 arası	1	,6
20 fazlası	1	,6
Cevapsız	42	25
<b>Toplam</b>	<b>169</b>	<b>100</b>

### 5.3.2. Faktör Analizi Sonuçları

Anket uygulamasından elde edilen veriler, hipotez yapısına uygun olarak faktör analizine tabi tutulmuştur. Analize ait sonuçlar tablo 6' da görülmektedir. Bağımsız değişkenlerin faktör analizinde görüleceği gibi toplam açıklanan varyans % 80 ve değişkenlere ait alfa değerleri oldukça tatmin edici görünmektedir.

**Tablo 6: Bağımsız Değişkenlere Ait Faktör Yükleri ve Alfa Değeri**

Değişkenler	Cronbachs'alpha
1- Mükellefin iç kontrol sistemi işi kabul ederken önemlidir	,771
2- Mükellefin defterlerini alırken işletme büyüklüğü önemlidir	,895
3- Mükellefin piyasadaki vizyonu iş kabulünde önemlidir	,894
<b>Toplam Açıklanan Varyans</b>	<b>%80</b>

Çözüm (Extraction) Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi ,  
Rotasyon Yöntemi: Kaiser Normalizasyonu ile Varimax

Diğer tarafta; bağımlı değişkenlerin kendi arasındaki ilişkiye bakılmış, 1.no'lu değişkene ait Cronbachs' alpha değeri ,801 çıkarken 2.no'lu değişken olan muhasebeci hizmet artışının ise ,795 olduğu görülmüştür. Toplam açıklanan varyans tablo 7'de görüldüğü gibi % 81 olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 7: Bağımlı Değişkenlere Ait Faktor Yükleri ve Alfa Değeri**

Değişkenler	Cronbachs'alpha
1- Mükellefin ödemeleri, muhasebe gelirimiz için önemlidir	,801
2- Mükellefin destekleyici faaliyetleri ile hizmet performansımız arttı	,795
<b>Toplam Açıklanan Varyans</b>	<b>%81</b>

Çözüm (Extraction) Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi , Rotasyon Yöntemi: Kaiser Normalizasyonu ile Varimax

Faktör analizi sonucunda ortaya çıkan faktör dağılımına uygun olarak, her bir değişkenin alfa katsayılarına bakılmıştır. Değerlerin oldukça tatmin edici düzeyde olduğu görülmüştür. Literatürde güvenilirlik analizi sonucunda ortaya çıkan değerlerin kabul edilebilir seviyede olabilmesi için alfa değerinin en az 0,6 olması gerektiği (Bagozzi & Yi, 1988) belirtilmektedir. Bütün faktörler 0,7 eşik düzeyinin üzerinde bir değerdedir.

### 5.3.3. Korelasyon Analizi Sonuçları

Tablo 8'de araştırma konusuna ait değişkenlerin Pearson korelasyon katsayıları, ortalamaları ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Analiz aşamasında, bağımsız değişkenler ilk sıralarda olmak üzere sıralanmış daha sonrada ara ve bağımlı değişkenler değerlemeye alınmıştır. Bağımsız değişkenler ile bağımlı değişkenler; muhasebeci geliri ve hizmet performansı arasında birebir ilişkiler ortaya çıkmıştır. Muhasebeci geliri bağımlı değişkeni; İç kontrol sistemi\*\*, İşletme büyüklüğü\*\* ve İşletme ünü\*\* ile (<0,01) seviyesinde bire bir ilişkilidir.

Son bağımlı değişken olan, Hizmet performansının ise; iç kontrol sistemi\*\*, işletme büyüklüğü\*\*, işletme ünü\*\* ve muhasebeci geliri ile (<0,01) seviyesinde bire bir ilişkili olduğu görülmüştür.

**Tablo 8: Ortalama, Standart Sapma, Değişkenlere Ait Pearson Analizi**

Değişkenler	Ortalama	Stnd Sapma	Cev.Say.	1	2	3	4	5
1. Kontrol sistemi	4,09	3,47	169	1				
2. İşletme Büyüklüğü	4,62	3,88	169	,517**	1			
3. İşletme Ünü	4,52	3,66	169	,515**	,752**	1		
4. Gelir	3,61	3,70	169	,459**	,200**	,247**	1	
5. Hizmet Performansı	4,69	4,39	169	,510**	,453**	,616**	,282**	1
<b>Açıklanan Varyans</b>								<b>%80</b>

\*\* Korelasyon, r=0,01 seviyesinde anlamlı (çift yönlü), Korelasyon, r=0,05 seviyesinde anlamlı (çift yönlü)

### 5.3.4. Regresyon Analizi ve Hipotez Testleri

Çalışmanın teorik modeli tek aşamalı hiyerarşik regresyon modeli oluşturularak test edilmiş, sonuçlar Tablo 9a', 9b' ve 9 c' de gösterilmiştir. Muhasebeci gelirinin bağımlı değişken olduğu modelin R<sup>2</sup> değeri ,214 ve F değeri ise 14,703\*\* olarak çıkmıştır. Kurulan bu regresyon denkleminin anlamlı olduğu söylenebilir. Buna göre, mükellef kontrol sistemi (b=0.472) (Sig.=0,000\*\*) önemli düzeyde anlamlılık seviyesinde meslek mensubunun kararlarını pozitif yönde etkilediği görülmüştür. Bu anlamlı ilişki mükellef işletmenin kontrol sisteminin varlığının muhasebecinin işlerini kolaylaştırdığını ve muhasebecinin hizmet seviyesinin arttığını göstermektedir. Bu sonuç doğrultusunda, kurulan hipotezin kabul edildiğini görmekteyiz. Diğer değişkenler mükellef işletmenin büyüklüğü ve işletme ünü 'nün muhasebeci geliri üzerinde bir etkisinin olmadığını göstermektedir.

**Table 9a: Regrasyon Sonuçları**

Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişken		
	b	t	Sig.
Kontrol sistemi	,472	5,611	,000
İşletme Büyüklüğü	-,115	-1,053	,294
İşletme Ünü	,086	5,795	,428

Bağımlı Ara Değişken: **Muhasebeci Geliri**

R<sup>2</sup> = ,214

F = 14,703\*\*

\*\* Korelasyon, q= 0,01 seviyesinde anlamlı (Çift Yönlü)

\* Korelasyon, q= 0,05 seviyesinde anlamlı (Çift Yönlü)

Muhasebeci hizmet performansının bağımlı değişken olduğu modelin R<sup>2</sup> değeri, 422 ve F değeri ise 31,144\*\* olarak çıkmıştır. Kurulan bu regresyon denkleminin anlamlıdır. Buna göre, mükellef kontrol sistemi (b=0.263) (Sig.=0,001\*) ve işletme ünü bağımsız değişkeni (b=0.548) (Sig.=0,000\*\*) önemli düzeyde anlamlılık seviyesinde meslek mensubunun kararlarını pozitif yönde etkilediği görülmüştür. Bu anlamlı ilişki mükellef işletmenin kontrol sisteminin varlığının ve ticari hayattaki işletme imajının hem muhasebecinin işlerini kolaylaştırdığını hem de mükellefin ününün meslek mensubunu daha fazla dikkatini toplamasını sağlamaktadır. Bu durumun muhasebecinin hizmet seviyesinin arttığını göstermektedir. Bu sonuç doğrultusunda, kurulan hipotezin kabul edildiğini görmekteyiz. Diğer değişkenler mükellef işletmenin büyüklüğü ve muhasebeci gelirinin muhasebeci hizmet performansı üzerinde bir etkisinin olmadığını göstermektedir.

**Table 9b: Regrasyon Sonuçları**

Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişken		
	$\beta$	t	Sig.
Kontrol sistemi	,263	3,364	,001
İşletme Büyüklüğü	-,107	-1,154	,250
İşletme Ünü	,548	5,940	,000
Muhasebeci Geliri	,044	,662	,509

Bağımlı Ara Değişken: **Hizmet Performansı** $R^2 = ,422$  $F = 31,144^{**}$ \*\* Korelasyon,  $q=0,01$  seviyesinde anlamlı (Çift Yönlü)\* Korelasyon,  $q=0,05$  seviyesinde anlamlı (Çift Yönlü)

$$\text{Model 1: } Y_1 = \beta_0 + \beta_1 \cdot X_1 + \beta_2 \cdot X_2 + \beta_3 \cdot X_3$$

$$\left. \begin{array}{l} X_1 \\ X_2 \\ X_3 \end{array} \right\} (Y_1, X_4) \quad \left. \begin{array}{l} X_1 \\ X_2 \\ X_3 \\ X_4 \end{array} \right\} (Y_2, X_5)$$

$$\text{Model 2: } Y_2 = \beta_0 + \beta_1 \cdot X_1 + \beta_2 \cdot X_2 + \beta_3 \cdot X_3 + \beta_4 \cdot X_4$$

Muhasebeci hizmet performansının bağımlı değişken olduğu modelin  $R^2$  değeri, 282 ve F değeri ise 14,309\*\* olarak çıkmıştır. Buna göre, mükellefin sağlayacağı gelirin muhasebecinin hizmet performansını artırdığı ( $b=0,282$ ) (Sig.=0,000\*\*) görülmüştür.

**Table 9c: Regrasyon Sonuçları**

Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken		
	$\beta$	t	Sig.
Muhasebeci Geliri	,282	3,783	,000

Bağımlı Ara Değişken: **Hizmet Performansı**

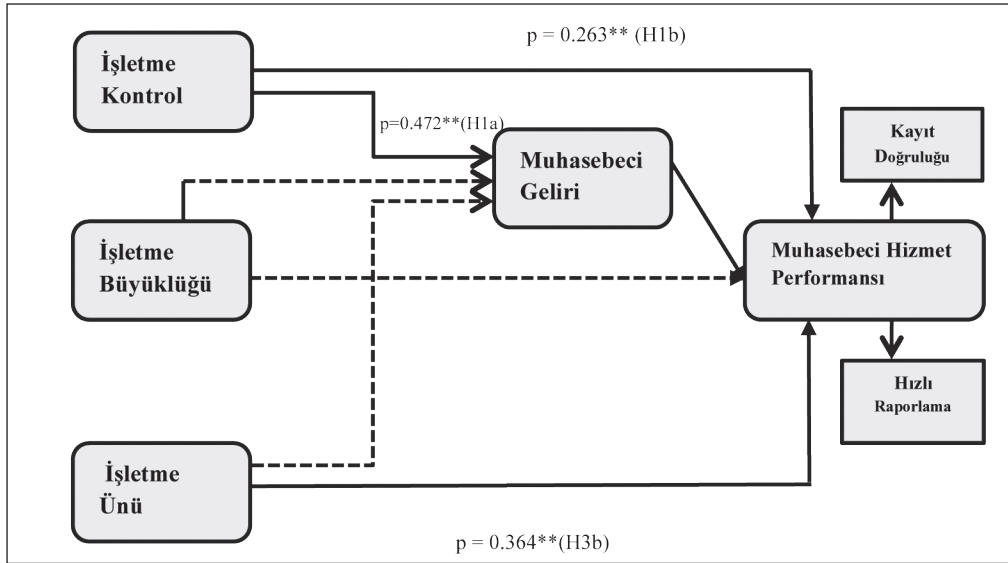
$R^2 = ,282$ ,  $F = 14,309^{**}$ , \*\* Korelasyon,  $q=0,01$  seviyesinde anlamlı (Çift Yönlü), \* Korelasyon,  $q=0,05$  seviyesinde anlamlı (Çift Yönlü)



**Tablo 10: Hipotezlere İlişkin Sonuçlar Tablosu**

Hipotezler	b	r	K/R
<b>H<sub>1a</sub></b> : Mükellef işletme iç kontrol sisteminin varlığı ile muhasebecinin mükelleften sağladığı gelir arasında pozitif bir ilişki vardır.	,472**	000	Kabul
<b>H<sub>1b</sub></b> : Mükellef işletme iç kontrol sisteminin varlığı ile muhasebecinin hizmet performansı arasında pozitif bir ilişki vardır.	,263**	000	Red
<b>H<sub>2a</sub></b> : Mükellef işletme büyüklüğü ile muhasebecinin mükelleften sağladığı geliri arasında pozitif bir ilişki vardır.	,057	431	Red
<b>H<sub>2b</sub></b> : Mükellef işletme büyüklüğü ile muhasebecinin hizmet performansı arasında pozitif bir ilişki vardır.	-,067	287	Red
<b>H<sub>3a</sub></b> : Mükellef işletme ünü ile muhasebecinin mükellef işletmeden sağladığı gelir arasında pozitif bir ilişki vardır.	,047	472	Red
<b>H<sub>3b</sub></b> : Mükellef işletme ünü ile muhasebecinin hizmet performansı arasında pozitif bir ilişki vardır.	,548**	000	Kabul
<b>H<sub>4</sub></b> : Mükellef işletmeden sağlanan gelir ile muhasebecinin hizmet performansı arasında pozitif bir ilişki vardır.	,335**	000	Kabul

**Şekil 2: Bulguların Şematik Gösterimi**



## 6. Sonuç ve Öneriler

Bu çalışmada, muhasebeci mükellef davranışları olan iç kontrol sisteminin varlığı, işletme büyüklüğü, işletme ünün serbest muhasebeci mali müşavir ücret gelirleri ve hizmet performansı üzerine etkileri test edilmeye çalışılmıştır. Özellikle bu konu muhasebe meslek mensuplarının iş yükünün arttığı bir dönemde ele alınmıştır. Muhasebe ve denetim standartlarının Türkiye de de uygulanması ile beraber muhasebeciden olan beklentiler artmıştır. Bu bağlamda hizmet kalitesi ile paralellik gösterebilecek işletme davranışlarının incelenmesi gerektiğinden bu çalışma hazırlanmıştır. Bağımsız çalışan meslek mensubunun nasıl daha iyi hizmet verebileceği, müşterilerinin beklentilerini nasıl daha etkin karşılayabileceği araştırılmak istenmiştir. Temel hedef, bağımsız çalışan muhasebecilerin iş performansına etki eden mükellef davranışlarını test etmektir. Mükelleflerin de yardımcıları ile muhasebecilerin iş performansının artması beklenir. Muhasebecilerin verimliliği her işletme için önemlidir. Bu bakımdan işletme faaliyetlerinin daha iyi ölçülmesi ve raporlanması için her iki tarafın iş birliğini gerçekleştirmeleri gerekir. Taraflar arasındaki iş birliği, muhasebe etkinliğini artırır.

Bu çalışma sonunda elde edilen bulgularda, muhasebecinin mükellef işletmeden sağladığı –elde ettiği geliri çok önemseydiği görülmektedir. Belki bu sonuç beklenen bir durumdur. Ancak hala gelir unsurunun muhasebeci açısından çok önemli bir etken olduğunun ve hala bu etkinin devam ettiğini göstermesi bakımından önemlidir. Muhasebecilerin elde ettikleri gelire bağlı olarak hizmet performansları da artmaktadır. Bir başka ifade ile muhasebeciler daha fazla ücret aldıkları işletmelerin muhasebe kayıtlarını tutmada, istedikleri raporları daha doğru ve hızlı bir şekilde sunma hizmetlerinde bu işletmelere daha fazla ilgi göstermektedirler. Bu noktada şunu da ilave etmekte fayda olabilir. Burada sözü edilen sadece yüksek ücret elde etme değildir. Esas sorun, muhasebecinin ücretini zamanında ve sözleşme koşullarına göre tahsil edip etmemesidir. Yoksa hiçbir muhasebeci parasal nedenlerle hiçbir mükellefinin işlerinden imtina edemez. Yine de hal böyle olsa da muhasebecinin ücret beklentisi hiçbir zaman hafife alınmaz.

Araştırmadan elde edilen bir diğer sonuç ise; mükellef işletme iç kontrol sisteminin varlığının muhasebecinin mükelleften sağladığı gelir arasında pozitif bir ilişki varlığıdır. Mükellef işletme iç kontrol sistemine sahipse, bir başka ifade ile muhasebe işlemleri kurumsal bir düzenleyici tarafından kontrol ediliyorsa, muhasebecinin işi daha da kolaylaşmaktadır. İç düzenleme ne kadar artarsa, muhasebecinin iş yükü daha azalacaktır. Bu durumda muhasebeci daha fazla mükellefin işini yapabilecektir. Araştırma sonunda oldukça tatmin edici seviyede ortaya çıkan sonuç, ( $b=0.472$ ) ( $\text{Sig.}=0,000^{**}$ ) hipotezimizi doğrulamaktadır. Muhasebeci mükellefin iç kontrol sisteminin varlığını çok önemsemektedir. Bu anlamlı ilişki mükellef işletmenin kontrol sisteminin varlığının muhasebecinin işlerini kolaylaştırdığını ve muhasebecinin hizmet seviyesinin arttığını göstermektedir. Bu sonuç doğrultusunda, kurulan hipotezin kabul edildiğini görmekteyiz. Yine elde edilen bir diğer sonuç ise; mükellef işletme iç kontrol sisteminin varlığının muhasebecinin hizmet performansının artırılmasını pozitif yönde etkilediğidir. Ortaya çıkan sonuç ( $.263^{**}$ ) oranında kontrol sisteminin muhasebeci hizmet performansını pozitif etkilediğidir. Aslında burada elde edilen sonucun ücret- iç kontrol ilişkisine bağlı sonuçtan daha güçlü olmasıdır. Ancak tersi olmuşsa da her iki hipotezinde anlamlı kurulduğu görülmektedir.

İşletmede iç kontrolde istihdam edilen kişiler olmadıği durumda muhasebe faaliyetlerinde beklenen fayda gerçekleşmeyecektir. Çünkü bağımsız muhasebeci içsel kaynaklara ulaşmada zorluk çekecektir. Bu bakımdan işletmelerde iç kontrol elemanlarının istihdamı sağlanmalı, bağımsız muhasebecilerle görüş alış verişinde bulunmalıdır. Bir bağımsız muhasebeci, muhasebe teyitleri için iç kontrolcülerle yardımlaşmalıdır (Janvrin vd., 2010:10-12). Bu çalışmada ayrıca işletme içi kontrol elemanlarının olmaması durumunda veya iç denetçilerin işlevlerini eksik yapmalarında bağımsız muhasebecinin elde edeceği sonucunun daha etkisiz hale geleceği sonucuna varılmıştır. Bu iş birliğinin kurulması, güvene dayalı bilgi alış verişinin sağlanması muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve mali tabloların daha gerçeği yansıtır şekilde alınımı sağlar.

Çalışma sonucunda çok ilginç noktalar da tespit edilmiştir. Örneğin; mükellefin piyasadaki ünü ile hizmet performansı arasında (.548\*\*) noktasında anlamlı bir güçlü ilişkinin elde edilmesidir. Buna karşılık, mükellef işletme büyüklüğü ile muhasebecinin mükelleften sağladığı gelir arasında, mükellef işletme büyüklüğü ile muhasebecinin hizmet performansı arasında ve mükellef işletme ünü ile muhasebecinin mükellef işletmeden sağladığı gelir arasında herhangi bir olumlu ilişki elde edilmemiştir. Mükellef işletmenin piyasadaki ünü muhasebeciyi daha dikkatli davranmaya itmektir. Bir başka ifade ile muhasebeci piyasada önde gelen iyi bilinen işletmelerin muhasebe kayıtlarında daha dikkatli davranmaktadırlar. Bu bağlamda mükellef işletmenin ününü gelirse, mükellefin işletme büyüklüğünün hizmet performansı ile ilişkilendirmemektedir.

Araştırmada sorulara cevap veren muhasebecilerin tamamı yurt içi mükelleflere hizmet vermektedir. Cevaplayıcılar arasında herhangi bir uluslararası işletmeye hizmet verenin bulunmayışı muhasebecilerin geleceği noktasında sıkıntılar oluşturabilir. Çünkü son yıllarda Türkiye'ye önemli ölçüde yatırımcı gelmektedir. Ve bu işletmelerin muhasebe ve danışmanlık beklentileri olacaktır. Elde edilen bir önemli sonuç ise; muhasebecilerin %88,8 oranında ortaklız tek başlarına çalışmalarıdır. Bu durum kişi işletmeleri yoğun çalışıldığını göstermektedir.

Bu çalışma mükellef işletme davranışlarının bağımsız muhasebeci kararları üzerinde nasıl etkili olacağı ile ilgilidir. Bağımsız muhasebeci kararları üzerine birçok unsur etki eder. Mükellef işletme içi bilgilere ulaşabilme kolaylığı ve süresi, bilgiye başvuru prosedürünün uzun ya da kısa olması ve iç muhasebede görevlilerin tutumu, bağımsız muhasebecinin tecrübesi ve buna duyulan güven hep finansal muhasebe kayıtlarını yapanlardan beklenen faydalardır. Bu bağlamda bu çalışma, Türk muhasebecilerinin düşüncelerini öğrenmek ve literatüre katkı sağlamak amacıyla dizayn edilmiştir.

Çalışma bağımsız muhasebeci perspektifinden ele alınmış ve bu yönü ile çeşitli sınırlamalara tabidir. Bu yüzden muhasebe faaliyetlerinde değer oluşturan ve muhasebeci gelir ve hizmet performansına etki eden unsurların mükellefler tarafından da ele alınması ve hizmet performansının artırılmasına etki eden unsurların neler olabileceğine yönelik araştırmaların yapılması faydalı olacaktır. Böylece hem muhasebeciler hem de mükellef davranışları karşılaştırılarak yeni sonuçlar elde edilebilir. Bir başka sınırlama değişkenlerle ilgilidir. Muhasebeci hizmet performansını ölçmek için; işletme iç kontrol sisteminin varlığı, mükellef işletme büyüklüğü ve ünü performans için yeterli kriterler olmayabilir. Ayrıca bu

faktörlerin bağımsız muhasebeci performansına olan etkisi Türkiye Muhasebecileri üzerinde test edilmiştir. Genelleme açısından diğer uluslarda da bu etki araştırıldığında aynı sonuçlar elde edilirse araştırmamızın güvenilirliği daha da artacaktır.

Tüm bu sınırlamalara karşılık araştırmaya katılan serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin sayısının fazla olması ve yüz yüze anket uygulamasının yapılması sonuçları güvenilir hale getirmektedir. Bu çalışma, hem bilimsel anlamda hipotez geliştirme ve test etme çalışması içinde olan akademisyenlerin çalışmalarına katkı sağlama, hem de özellikle meslek birimlerine, SMMM odaları ve TURMOB, meslek mensuplarının faydalanması için hazırlanmıştır. Aynı zamanda bu çalışma, meslek mensuplarının çalışma performansına katkı sağlayabilecek işletme çalışan ve yöneticilerini de ilgilendirmektedir. Meslek örgütleri, işletme çalışanları ve akademisyenler günümüz iş ilişkilerinde değer oluşturmak için birlikte çalışmanın önemine sahip olmalıdırlar. Bu çalışama bu gruplar arasındaki ilişkiyi artırmayı hedeflemektedir. Dolayısıyla bu çalışma, bilimsel anlamda araştırmaya dayalı olarak yapıldığından gelecekte bu konu ile ilgili Türkiye’de yapılacak çalışmalara dikkat çekmektedir.

### Kaynakça

- Arslan, F. (2009). İç kontrol sistemi ve kamu iç kontrol standartları sunumu. *Kocaeli Üniversitesi İç Denetim Birimi*.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*,14(1).
- Bagozzi, R. P., & YI, Y. (1988). On the evaluation of structural equation models. *Journal of akademy of Marketing Science*, 16 (Spring), 74-94.
- Bendixen, M., & Abratt, R. (2007). Corporate identity, ethics and reputation in supplier–buyer relationships. *Journal of Business Ethics*, (2007) 76, 69–82.
- Bierstaker, J. L. (1999b). Internal control documentation: Which format is preferred?. *The Auditor’s Report*, 22(2), 12-13.
- Bowrin, R., A., & King II, J. (2010). Time pressure, task complexity, and audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 25(2), 160-181.
- Cemalcılar, Ö., & Erdoğan, N. (1997). *Genel muhasebe*, 4. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ.
- Chung, H., & Kallapur, S. (2003). Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review* ,78(4), 931–955.
- Dönmez, A., & Ersoy, A. (2006), Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi, *Bilig*, 36: 69-91.
- Fields, L. P., Fraser., D. R., & Wilkins., M. S. (2004). An investigation of the pricing of audit services for financial institutions. *Journal of Accounting and Public Policy*. 23, 53–77.
- Fombrun, C., & M. S. ( 1990). What’s in a name? reputation building and corporate strategy. *Academy of Management Journal*. 33, 233–258.
- Garcia, L. S., Barbadillo, E. R., & Pe´rez, M. O. (2010). Audit committee and internal audit and the quality of earnings: Empirical evidence from Spanish companies. *Jurnal of Management*.

- Ghosh ,A (Al)., Kallapur, S., & Moon, D. (2009). Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence. *J. Account. Public Policy*, 28, 369–385.
- Göçen, C. A. (2010). Kurumsal yönetim, iç kontrol ve bağımsız denetim: Parmalat vakası. *Mali Çözüm*, 97.
- Gray, E. R., & Balmer, J. M. T. (1998). Managing corporate image and corporate reputation. *Long Range Planning*, 31(5), 695–702.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N ., & Kılılı, M. (2012), İç kontrolün muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü üzerine bir alan çalışması, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- [http://www.kobi.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=133&Itemid=233](http://www.kobi.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=133&Itemid=233).
- IFAC. (2011). (International Federation of Accountants), Uluslararası Muhasebeciler Fedarasyonu.
- İbiş, C., & Çatıkkaş, Ö. (2012), İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış, *Sayıştay Dergisi*, 85/ Nisan-Haziran.
- Janvrin, D., Caster, Pl., & Elder, R. (2010). Enforcement release evidence on the audit confirmation process: Implications for standard setters. *Research in Accounting Regulation*, 22, 1–17.
- Kızıl, A. (2003). *Genel muhasebe dönem içi ve dönem sonu işlemleri*. 3.basım, İstanbul: Der Yayınları.
- Knechel, W. R., Rouse, P., & Schelleman, C. (2009). A modified audit production framework: Evaluating the relative efficiency of audit engagements. *The Accounting Review American Accounting Association*, 84(5), 1607–1638.
- KOSGEB. (2011-Nisan). *2011-2013 KOBİ stratejisi ve eylem planı*, Ankara.
- Köhler, A. G., R-S., & N. S. (2012). Audit and non-audit fees in Germany - the impact of audit market characteristics. *schmalenbach Business Review (Sbr)*, 64(4), 281-307.
- Küçük, E., & Doğan, A. (2009). Özellikle durumlar bağlamında muhasebe işlemlerinde hasılatın kayda alınması. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 33(280), 279-293.
- Messier, W.F., K, S.J., & Jensen, K. (2001). An experimental assessment of recent professional developments in nonstatistical audit sampling guidance. *Auditing*, 20(1), 81-96.
- Muller, P.(2006). Reputation, trust and the dynamics of leadership in communities of practice. *J Manage Governance*, 10.
- Özkan, M., & Terzi, S. (2009). Gerçeğe uygun değer ölçümünün uluslararası muhasebe standartları ve Amerikan muhasebe standartları (sfas) açısından incelenmesi, *Mali Çözüm*, 92:23-50
- Pokinska, B., Dahlgaard, J. J., & Eklund, Jö R. E. (2006). From compliance to value-added auditing–experiences from Swedish ISO 9001: 2000 certified organisations. *Total Quality Management*, 17(7), 879–892.
- Sevilengül, O. (2009). *Genel muhasebe*. 15.Baskı, Ankara:Gazi Kitabevi.
- Stein, M., Simunic, D., & O\_Keefe, T. (1994) Industry differences in the production of audit services. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 13 (Supplement), 129–142.

- Tadelis, S. (2003). Firm reputation with hidden information. *Economic Theory*, 21, 635–651.
- Tuan, Kadir., & Memiş, M.Ü. (2007). İç denetimin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 35,14.
- TÜİK Yıllık iş istatistikleri 2009 yılı verileri. *European Business Facts And Figures* 2009.
- Twaijry, A.M. Al., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*,19(7), 929-944.
- Yereli, A. B. (2006). Muhasebe meslek mensupları anketi: mesleki profil, sorunlar, çözüm önerileri. [http://www.alomaliye.com/agustos\\_06/meslek\\_mensuplari\\_anketi.pdf](http://www.alomaliye.com/agustos_06/meslek_mensuplari_anketi.pdf), 29.12.2010.
- Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 300–327.
- 3568 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.