

TÜRKİYE'DEKİ DENETİM LİTERATÜRÜNÜN İÇERİK ANALİZİ (2007–2016)

Prof. Dr. Engin DİNÇ*

Yrd. Doç. Dr. Esra ATABAY**

Makale Gönderim Tarihi : 21.07.2017 / Kabul Tarihi : 06.10.2017

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de denetim ile ilgili akademik yayınların içerik analizini yaparak çalışmaların hangi alanlarda yoğunlaştığını ve hangi alanlarda boşluk olduğunu belirlemektir. Bu amaca ulaşabilmek için, Türkiye’de yayınlanan 133 akademik derginin 2007-2016 yılları arasında yayınlanmış 3050 sayısı taranmış ve denetimle doğrudan ilişkili toplam 240 makale analiz edilmiştir. İncelenen makaleler Microsoft Excel programında listelenmiş ve inceleme kriterleri bağlamında filtre uygulamak suretiyle frekanslar tespit edilmiştir. Elde edilen veriler neticesinde; denetim konusunda giderek artan sayıda makale yayınlandığı ve en fazla bağımsız denetim en az ise sürekli denetim konusunda akademik çalışmalara eğilim gösterildiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelime: İçerik analizi, bağımsız denetim, iç denetim

ABSTRACT

This study aims to determine the subjects commonly studied and ignored by analyzing content of academic titles on audit in Turkey. In this end, 3050 issues of 133 academic journals published in Turkey from 2007 to 2016 are screened and 240 articles directly related to the audit are analyzed. The articles are listed in Microsoft Excel and frequencies are determined by filtering articles according to the study criteria. Based on the resultant data, it is revealed that articles on the audit are ever increasingly authored and the independent audit is the subject that is most commonly studied, while academic articles had the least tendency to study continuous audit

Keywords: content analysis, independent analysis, internal audit

* Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, edinc@ktu.edu.tr

** Karadeniz Teknik Üniversitesi Vakfıkebir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, eatabay@ktu.edu.tr, Sorumlu yazar

1. GİRİŞ

Denetimin önemi, 2000’li yılların başlarında yaşanan şirket iflasları sonrası artmıştır. Bu şirketlerin iflaslarında en büyük faktörün yaptıkları muhasebe hilelerinin ortaya çıkması ve ilgili denetim firmalarının görevlerini doğru ve dürüst bir şekilde yerine getirmemiş olmalarından kaynaklandığı anlaşılmıştır. Bu durum tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de denetim firmalarının mercek altına alınmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler özellikle akademik camianın ilgisini çekmiş ve denetim alanında çok sayıda çalışma yayınlanmıştır. Denetim alanında yapılan çalışmaların hangi konularda yoğunlaştığı ve hangi konularda boşluk olduğunun belirlenmesi bu çalışmanın çıkış noktasını oluşturmaktadır.

Çalışma, literatür taraması, metodoloji ve bulgular kısmından oluşmaktadır. Çalışmanın konusu, denetim alanında 2007-2016 yılları arasında yapılmış akademik makalelerin içerik analizini içermektedir.

İçerik analizi, sosyal bilimlerde çokça kullanılan bir araştırma türüdür. Yazılı materyallerin çözümlenmesini amaçlar. Bir başka deyişle yazılı materyallerdeki nitel bilgileri nicel bilgiler haline dönüştüren ve nicel bilgileri yorumlayarak anlamlı sonuçlara ulaşılmasını sağlayan bir tekniktir. Hansen (2003:55)’e göre, içerik analizi yönteminin amacı; herhangi bir metnin içinde yer alan belli niteliklerin veya kategorilerin ortaya çıkmasıklığını belirlemek ve saymaktır. İçerik analizi, yazılı metinlerin içerdiği ve ilettiği mesajlar, imajlar, temsiller ve bunların kapsamlı toplumsal anlam ve önemleri hakkında bir şeyler söyleyebilme ihtiyacına hizmet eder (Hansen, 2003:4).

İçerik analizinde, önce araştırma sorusu belirlenir. Daha sonra, yazılı materyaller önceden belirlenmiş kategorilere uygun olarak taranır. Taranan materyaller, kategorilere göre sayısal veri haline

dönüştürülür. Daha sonra ise bu sayısal veriler, frekans analizi, ki kare analizi, ilişki analizi gibi analizlerle çözümlenerek anlamlı sonuçlar üretilmeye çalışılır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Dünya’da günümüzde kullanıldığı haliyle ilk içerik analizi, 20. yy. başlarında Amerikan gazetelerinin içeriklerinin incelenmesi şeklinde ortaya çıkmıştır (Frey, 1992: 195). Dünyada, birçok örneği görülen içerik analizi yönteminin, Türkiye’de özellikle iletişim ve eğitim bilimleri alanında çokça kullanıldığı gözlemlenmiştir. Muhasebe biliminin genel konusu olan TMS-TFRS konusuna yönelik çokça sayıda içerik analizine rastlanırken, muhasebe biliminin alt dalı olan “denetim” konusunda yapılmış içerik analizi sayısının oldukça sınırlı olduğu görülmüştür.

Türkiye’de denetim konusunda yapılmış içerik analizlerine ilişkin özet bilgiler aşağıda sunulmuştur. Bu çalışmalardan ilki Selimoğlu ve Uzay (2007) tarafından gerçekleştirilmiştir. Selimoğlu ve Uzay (2007), bağımsız denetim alanında 1995-2006 yılları arasında yapılmış 310 çalışmaya ilişkin literatür taraması yapmışlardır. Çalışmalarında, makalelerin konularının yanı sıra, yazarların unvanı, yayınlanan dergiler ve ilgili dönemde yurtdışında yapılan yayınlara ilişkin analizlere de yer vermişlerdir. Çalışma, bildiri kitaplarını ve basılı dergileri kapsamakla birlikte az sayıda da olsa e-dergilere de çalışma kapsamında yer verilmiştir. Yapılan değerlendirme sonucunda, bahsedilen yıllarda yapılan çalışmaların daha çok bağımsız denetim mesleğini tanıtıcı nitelikte olduğu, meslek ahlakı, hile denetimi, iç denetim ve iç kontrol, elektronik ortamda denetim gibi konulara ağırlık verildiği buna karşılık e-ticaret ve denetim, grup şirketlerde denetim gibi konulara hiç değinilmediği tespit edilmiştir. Ayrıca, araştırmaların uygulama araştırmasından ziyade derleme niteliğinde hazırlanmış olduğuna da vurgu yapılmıştır.

Öncü ve arkadaşları (2014), Türkiye’de bağımsız denetimle ilişkili konularda yayımlanmış akademik çalışmalara ilişkin literatür taraması gerçekleştirmişlerdir. Çalışmaları 2007-2014 yılları arasında ulusal dergilerde yayınlanan 245 makale ve Türkiye’deki üniversiteler bünyesinde yazılmış 320 tezi kapsamakta olup, konulara, yıllara, makaleler dergilere, tezler ise üniversitelere göre sınıflandırılmıştır. Çalışmalarının sonucunda, en çok “bağımsız denetim mesleği” konusunda çalışma yapıldığı, en çok makalenin “Mali Çözüm, Muhasebe ve Bilim Dünyası ile Vergi Dünyası” dergisinde yayımlandığı, en çok tezin ise Marmara Üniversitesi bünyesinde yazıldığı tespit edilmiştir.

Erserim (2016) çalışmasında, Türkiye’de muhasebe disiplini temsil eden dergilerin son beş yıla ait tüm sayılarını tarayarak denetim alanına ilişkin çalışmaları belirlemiştir. Erserim (2016) araştırmasının sonucunda, incelediği makalelerin yarısından fazlasının Türkiye ile uyumlu olmadığını, buna ek olarak %32’sinin Türkiye ortamına hiç değinmediğini tespit etmiştir. Ayrıca, çoğunlukla kavramsal çalışmalara ağırlık verildiğinin vurgusunu da yapmıştır.

Bu çalışmanın, yukarıdaki belirtilen çalışmalardan farkı, kapsam ve sürenin geniş olmasıdır. Türkiye’deki 130 erişilebilir üniversite dergisi ile muhasebe biliminde öncü nitelik taşıyan MÖDAV, MUFAD ve Muhasebe ve Denetime Bakış dergilerinin 2007-2016 yılları arasındaki tüm sayılarını kapsayan detaylı bir literatür taraması yapılmıştır.

Bu çalışma, Selimoğlu ve Uzay (2007) tarafından 1995-2006 yılları arasına dair denetim konusunda yapılmış akademik çalışmaların içerik analizinin bir devamı niteliği taşıyarak, Türkiye’de 1995 yılından günümüze kadar denetim alanındaki akademik çalışmaların gelişim seyrini göstermesi bakımından önem taşımaktadır.

3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

3.1. Araştırma Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın amacı, muhasebe biliminin alt alanı olan denetim konusunda Türkiye’de yapılmış akademik çalışmaları inceleyerek hangi konularda yoğunlaştığını, hangi konularda boşluklar olduğunu tespit etmektir. Amaca ulaşabilmek üzere, 2007-2016 yılları arasında Türkiye’deki 133 farklı hakemli dergide yayımlanmış makaleler analize tabi tutulmuştur. Bu bağlamda dergilerin 2007-2016 yılları arasındaki elektronik olarak tüm erişilebilir sayıları (toplam 3050 sayı) incelenmiş ve “denetim” ile doğrudan ilişkili bulunan 240 makale araştırma kapsamına alınmıştır.

3.2. Araştırma Soruları ve Kategorilerin belirlenmesi

Enron vakası gibi muhasebe skandallarının etkilerinin 2002 yılı temmuz ayında önce Amerika’da hissedilmesiyle (Bezirci ve Karasioğlu, 2015: 587) bu etki kısa süre içerisinde tüm dünyaya yayılmış ve muhasebe denetimi önemli bir konu haline gelmiştir. Bu etkinin yayılmaya başladığı yıllar Selimoğlu ve Uzay(2007) tarafından yapılan çalışmanın kapsamı altında ele alınmıştır. Selimoğlu ve Uzay (2007)’in çalışması ile karşılaştırmanın sağlanması ve çıkışan yılları kapsam dahilinde tutarak tekrara neden olunmaması amacıyla bu çalışma 2007-2016 yılları arasındaki yayınların içerik analizini kapsamaktadır. Böylelikle, Türkiye’de son 20 yıllık denetim alanındaki çalışmaların içerik analizinin yapılmış olması da literatüre katkı bağlamında önem arz etmektedir. Çalışmada, “Türkiye’de son 10 yılda “denetim” konusunda yapılmış akademik çalışmaların hangi konularda yoğunluk kazandığı” sorusuna cevap aranmıştır.

Makale listesi oluşturulurken, yayımlanan dergi, yayın yılı, makale başlığı, yazar sayısı, yazar adları, makale türü ve makalede kullanılan analiz

teknikleri değerlendirme kriteri olarak belirlenmiştir. Bu kriterlerin belirlenmesinde daha önce literatür taraması başlığı altında belirtilen üç çalışmadan yararlanılmıştır.

3.3. Geçerlik ve Güvenilirlik

Bir içerik çözümlemesi, kullanılan kategorilerin uygunluğu ve geçerliliği oranında geçerli kabul edilir. Kategoriler açık, anlaşılır ve net şekilde belirlenirse bu durum farklı araştırmacıların (çözümlemecinin) içerik analizine tabi tutulan her bir maddeyi belirlenen kategorilere yerleştirme konusunda tereddüt yaşamamasını sağlayarak çözümlemenin güvenilirliğini de yükseltecektir (Öğülmüş, 1991:221). Bu çalışmada kullanılan kategoriler konuyla ilgili daha önce yapılmış üç çalışma dikkate alınarak belirlenmiş olduğundan çalışmanın geçerliliğinin makul seviyede olduğu kabul edilebilir. Çalışmada son 10 yıllık dönemde denetim ile ilgili akademik çalışma yayımlayan dergilerin büyük çoğunluğu taranmıştır. Bu nedenle, çalışmanın güvenilirliğinin yüksek olduğu söylenebilir.

3.4. Araştırma Yöntemi

Araştırma bir içerik analizi niteliği taşımaktadır. Analize konu olan veriler internet aracılığıyla edinilmiştir. Bu doğrultuda, Türkiye'deki üniversitelerin sosyal bilimler enstitüleri, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile işletme/iktisat fakülteleri dergilerine erişebilmek üzere öncelikle Yüksek Öğretim Kurumu (YÖK) resmi internet sitesinden üniversite web siteleri aracılığıyla üniversitelerin yayınladıkları sosyal bilimler enstitüsü/sosyal bilimler/uygulamalı bilimler/iktisadi ve idari bilimler fakültesi ile işletme/iktisat fa-

külteleri dergileri tespit edilmiş ve listelenmiştir. Daha sonra, her derginin kendi web sitesinden 2007 – 2016yılları arasında yayınlanmış erişilebilir tüm sayıları (3050 sayı) detaylı şekilde “denetim”, “denetçi”, “iç kontrol” ve “muhasebe hileleri”, “audit”, “auditor”, “internalcontrol” anahtar kelimeleri kullanılarak incelenmiş ve makale listesi oluşturulmuştur. Ayrıca, ULAKBİM, YÖK Akademik, Dergi Park ve Google akademik veri tabanları aracılığıyla tekrar hem dergi hem de aynı anahtar kelimeler ile makale taraması yapılmış, dergi sayılarından erişilemeyen bazı makaleler tespit edilerek listeye ilave edilmiştir. Anahtar kelimeler araştırmacılar tarafından, denetim alanıyla ilgili en doğru ve kapsamlı araştırma sonucuna ulaşılmasını sağlayacak kelimeler olarak belirlenmiştir. Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık) çoğunlukla finansal olmayan yönetime yönelik denetimi ifade ettiğinden kapsam dışı bırakılmıştır.

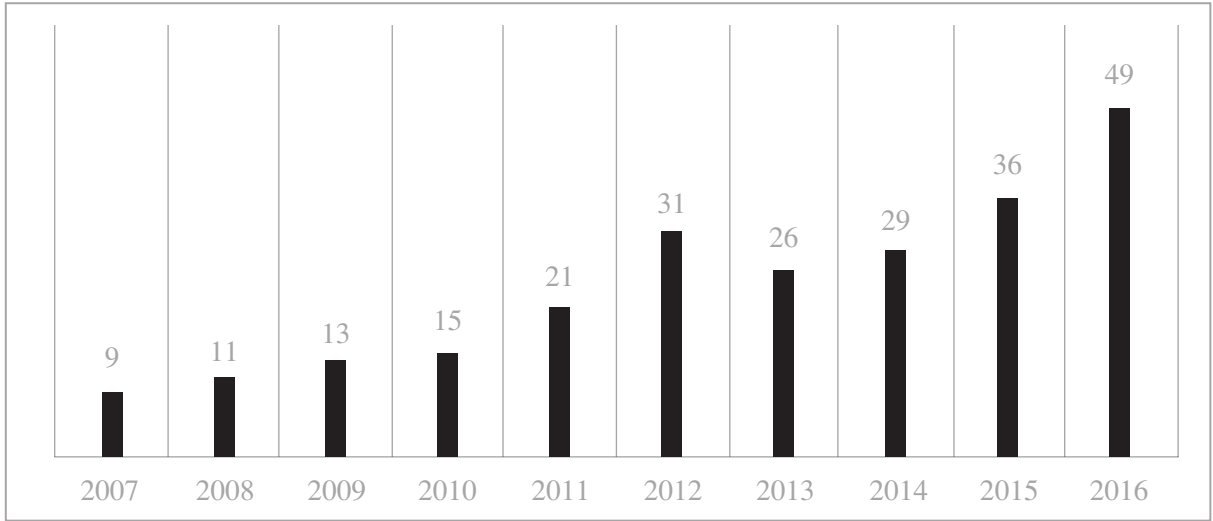
Tespit edilen makaleler Microsoft Excel programında kriterler bazında liste haline getirilmiş ve filtre özelliği kullanılarak yine kriterlere uygun frekanslar belirlenmiştir.

4. BULGULAR

Araştırma kapsamında incelenen 240 makale aşağıdaki başlıklar altında tablolar halinde özetlenmiş ve yorumlanmıştır.

4.1. Makalelerin Yıllara Göre Dağılımı

2007 – 2016 dönemine ilişkin olarak denetim konusuyla doğrudan ilişkili bulunan 240 makalenin yıllara göre dağılımı Şekil 1'de hem rakamsal hem görsel olarak gösterilmiştir.



Şekil 1: Makale Sayılarının Yıllara Göre Dağılımı

Şekil 1 dikkate alındığında, makale sayılarında yıllar itibariyle (2013 yılı hariç) sürekli artış olduğu görülmektedir. 2013 yılında bir önceki yıla nazaran makale sayısında meydana gelen azalış akademisyenlerin muhasebe alanlarına eğilim göstererek çalışmalar yapmasından veya makale dışı akademik çalışmalara (yüksek lisans ve doktora tezleri, bildirimler) ağırlık verilmesinden kaynaklanmış olabilir. Nitekim, Yücel ve arkadaşları (2015), TMS/TFRS'ye yönelik akademik çalışmaların 2007-2014 yılları arasındaki dağılımlarını incelemişler ve Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları konusunda en fazla çalışma yapılan yılların 2012 ve 2013 yılları olduğunu ortaya koymuşlardır. Öncü ve arkadaşları (2014), 2007-2014 yılları arasındaki bağımsız denetim ile ilişkili akademik çalışmalar (tez ve makale) üzerinde yaptıkları literatür taraması neticesinde en fazla yayının 2013 yılına ait olduğunu ve fakat bu yayınların büyük çoğunluğunun lisansüstü tezlerden oluştuğuna dikkat çekmişlerdir.

2013 yılında denetim konusundaki çalışmalar ağırlıklı olarak tezlere yönelmiş ve bu durum makale sayısında azalış meydana getirmiştir. Tezlerin makaleye çevrilmesi ve farkındalığı art-

tırmasıyla 2013 yılından itibaren tekrar giderek artan oranda makale yayınlandığı görülmektedir.

4.2. Yıllar Bazında Makalelerin Türlerine Göre Dağılımı

Araştırma kapsamında analiz edilen 250 makale, uygulama, teorik ve araştırma (kavramsal) makale olmak üzere üç grupta sınıflandırılmıştır.

Uygulama makaleleri ise, konunun muhasebe kayıtlarıyla bağdaştırılarak uygulanmasını sağlayan, çeşitli rapor, belge, olay veya verilerin incelenmesi yoluyla konuya açıklık getiren makaleler olarak kabul edilmiştir.

Kavramsal (teorik) makaleler, herhangi bir araştırma, uygulamaya yer vermeden sadece ilgili konu hakkında bilgi aktaran veya açıklama yapan makaleler olarak nitelendirilmiştir.

Araştırma makalesi olarak nitelendirilen makaleler, çalışma kapsamında "araştırma" bölümü bulunan ve elde edilen verilerin nitel veya nicel analiz teknikleri kullanılarak analiz edildiği makalelerdir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda 240 makalenin türlerine göre dağılımı Tablo 1'de gösterildiği gibidir:

Tablo 1: Yıllar Bazında Makalelerin Türlerine Göre Dağılımı

Yıllar	Makale sayısı	Makale Türü		
		Uygulama	Teorik (Kavramsal)	Araştırma (Ampirik)
2007	9	1	7	1
2008	11	0	4	7
2009	13	0	9	4
2010	15	2	8	5
2011	21	0	13	8
2012	31	2	17	12
2013	26	2	11	13
2014	29	4	15	10
2015	36	5	15	16
2016	49	6	20	23
Toplam	240 (%100)	22 (%8,8)	120 (%50)	100(%41,2)

Tablo 1'e göre, son 10 yıllık dönemde denetim konusunda yapılmış çalışmaların kavramsal yani teorik olduğu görülmektedir. Toplam çalışma sayısının yarısı (%50) teorik, %41,2'si araştırma ve %8,8'si ise uygulama niteliği taşımaktadır. Benzer sonuç, Selimoğlu ve Uzay (2007) tarafından gerçekleştirilen, 1995-2006 dönemine ait 10 yıllık bağımsız denetim çalışmalarına ilişkin literatür incelemesinde de görülmüştür. Selimoğlu ve Uzay (2007), söz konusu dönemde yapılan çalışmaların %90 oranında teorik olduğunu buna karşılık %6 gibi küçük bir oranda ise uygulamalı araştırma çalışmalarının var olduğuna dikkat

çekmişlerdir. Çalışmalarının üzerinden geçen 10 yıllık süre zarfında denetim alanında araştırma çalışmalarının artış gösterdiği ve neredeyse teorik çalışmalara yaklaştığı Tablo 1'den görülmektedir.

4.3. Yıllar Bazında Makalelerin Yazar Sayılarına Göre Dağılımı

Araştırma kapsamına alınmış 240 makale, kaleme alındıkları yazar sayıları bakımından tek yazarlı, iki yazarlı ve daha fazla yazarlı olmak üzere üç grupta sınıflandırılmışlardır. Tablo 2, makalelerin yazar sayılarına göre yıllar bazında dağılımını göstermektedir.

Tablo 2: Yıllar Bazında Makalelerin Yazar Sayılarına Göre Dağılımı

Yıllar	Makale sayısı	Yazar Sayısı		
		Tek yazarlı	İki yazarlı	İkiden fazla
2007	9	5	4	0
2008	11	6	2	3
2009	13	5	6	2
2010	15	10	4	1
2011	21	10	10	1
2012	31	10	15	6
2013	26	16	9	1
2014	29	9	13	7
2015	36	9	21	6
2016	49	12	29	8
Toplam	240	93 (%39,6)	114 (47,2)	35 (%14)

Tablodan, akademisyenlerin daha çok iki kişi bir araya gelerek makale yazmaya eğilimli oldukları görülmektedir. Toplam mevcut içerisinde %47,2 oranında iki yazarlı, %39,6 oranında tek yazarlı ve %14 oranında ikiden fazla yazarlı makale olduğu gözlenmektedir. Selimoğlu ve Uzay (2007)'ın çalışmalarına ilişkin 1995-2006 dönemlerinde yayınlanan makalelerde ikiden fazla yazarlı makalelerin oranı (%4) bu çalışmada olduğu gibi tek veya iki yazarlı olanlara kıyasla daha azdır. Ancak, bu çalışmanın aksine Selimoğlu ve Uzay (2007) çalışmalarında, %13 oranında iki yazarlı ve %83 oranında tek yazarlı makalelerin olduğunu tespit etmişlerdir. Çalışmalarının üzerinden geçen 10 yıllık süre zarfında akademisyenler arasında iş birliği ve ortaklaşa çalışmanın artış gösterdiği söylenebilir.

4.4. Yıllar Bazında Makalelerin Yayınlandıkları Dergilere Göre Dağılımı

Araştırma kapsamında tutulan dergiler, Türkiye'de eğitim veren kamu ve özel üniversitelerin Sosyal Bilimler Enstitüleri, İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri ile İşletme/İktisat fakülteleri tarafından yayınlanan sosyal bilimler alanındaki dergilerdir. Ayrıca, araştırma kapsamına dâhil edilen ikinci grup dergiler, muhasebe biliminde önem taşıyan araştırma dergilerinden uluslararası endekslerde taranan Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV), Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD) ve Muhasebe ve Denetime Bakış Dergileridir.

Tablo 3 yıllar bazında makalelerin yayınlandıkları dergi türlerine göre dağılımını göstermektedir.

Tablo 3: Yıllar Bazında Makalelerin Yayınlandıkları Dergi Türlerine Göre Dağılımı

Yıllar	Makale sayısı	Dergi Türü		
		Sosyal Bilimler Dergisi	İİBF Dergisi	Diğer
2007	9	1	4	4
2008	11	0	3	8
2009	13	2	4	7
2010	15	7	6	2
2011	21	3	8	10
2012	31	6	7	18
2013	26	3	7	16
2014	29	3	9	17
2015	36	6	15	15
2016	49	10	13	26
Toplam	240 (%100)	41 (%17,2)	76 (%30,8)	123 (%52)

Tablo 3'e göre, 2007 – 2016 yılları arasında denetim konusundaki makalelerin yarısından fazlasının (%52) üniversitelerin sosyal bilimler enstitüleri ile iktisadi ve idari bilimler fakülteleri tarafından çıkarılan dergiler dışındaki dergilerde yayımlandığı görülmektedir. Üniversite dergileri sosyal bilimler alanındaki tüm konulara yönelik makale kabulü gerçekleştirdiklerinden, yazarların, denetimle doğrudan ilişkili olarak düşündükleri araştırma dergilerine yönelmeleri oldukça olağandır. Nitekim Öncü ve arkadaşları (2014) tarafından yapılan çalışmada da benzer sonuç vurgulanmaktadır. Çalışmalarının sonucuna göre, üniversite dergilerinde yayınlanan makale oranı %15,9 iken muhasebe alanındaki araştırma dergilerinde denetim

konusunda yayınlanan makale oranı %74,2 olarak vurgulanmıştır. İki çalışma arasındaki oran farklılığı, kapsam dâhilinde tutulan dergi sayılarından kaynaklanmaktadır. Öncü ve arkadaşları (2014) 16 üniversite dergisi ile 6 araştırma dergisini kapsama almışlardır.

4.5. Yıllar Bazında Makalelerin Konularına Göre Dağılımı

Makaleler araştırma konuları bakımından sınıflandırılırken en kapsamlı şekilde denetim türleri ele alınmıştır. Yapılmış olan çalışmalar denetim türleri bakımından gruplandırılmışlardır. Dolayısıyla ilk belirlemede, makaleler; bağımsız denetim (dış denetim), iç denetim, kamu denetimi

ve sürekli denetim şeklinde sınıflandırılmıştır. Ancak, denetim alanındaki yeni standartlara bağlı ortaya çıkan değişim ve gelişmeler ile birlikte, konu ayırımında sınırlı denetim, güvence denetimi ve bilgisayar destekli denetimin de eklenmesine karar verilmiştir. Kamu denetimi kapsamında sadece vergi denetimi ve vergi incelemeleri ele alınmış olup “Ombudsmanlık” ile ilgili çalışmalar kapsam dışında bırakılmıştır.

Yapılmış çalışmalar incelendiğinde bağımsız denetim (dış denetim) konusunda birçok alt alana ait çalışmaların olduğu tespit edilmiş ve dolayısıyla bağımsız denetimin alt konular halinde toplanması gerektiği kararına varılmıştır. Alt konuların belirlenmesinde denetim sürecinde önem arz eden konular seçilmiştir. Bağımsız denetime ilişkin belirlenen alt konular başlıklar halinde Tablo 4’te sunulmuştur.

Tablo 4: Bağımsız Denetime İlişkin Belirlenen Alt Konular

Sıra No	Alt konu başlığı
1	Önemlilik
2	Risk
3	Kanıt/Denetim teknikleri
4	Hata ve Hile
5	Örnekleme
6	Etik, Bağımsızlık
7	Analitik İnceleme Prosedürleri
8	Hukuki düzenlemeler/Gelişmeler/Standartlar/Güncel konular
9	Denetim Mesleği/Denetçiler
10	Denetimin Kalitesi/Önemi/Beklentiler
11	Denetimin Tamamlanması/Raporlama/Denetçi görüşleri
12	Diğer (şeffaflık, hesap verilebilirlik, genel)

Tablo 4’te sıralanan konular ve diğer denetim konularına ilişkin, yayınlanmış çalışmaların literatür taraması sonucu elde edilen bulgular Tablo 5’te gösterilmiştir.

Tablo 5: Yıllar Bazında Makalelerin Konularına Göre Dağılımı

Yıllar	Makale sayısı	Bağımsız Denetim												İç Denetim/İç denetçi	Vergi Denetimi	Güvence Denetimi	Süreklilik Denetimi	Denetimde Bilgisayar Kullanımı
		Önemlilik	Risk	Kamıt	Hata ve Hile	Örnekleme	Etik	Analiz İnceleme Prosedür	Huk. Düz./Geliş.	Denetim mesleği	Den. Kalitesi /Önemi	Den Raporlama	Diğ.					
2007	9	0	0	0	2	1	1	0	0	2	0	0	0	0	1	0	0	2
2008	11	0	0	0	2	0	0	0	1	0	0	0	1	0	5	0	0	1
2009	13	0	0	0	2	0	0	1	0	2	0	0	0	2	3	1	0	1
2010	15	0	1	0	1	1	0	0	1	0	1	0	0	0	9	0	0	1
2011	21	0	1	0	2	0	0	0	6	1	2	0	0	1	7	0	0	0
2012	31	1	0	0	7	1	1	0	4	1	1	0	0	4	10	0	0	0
2013	26	0	2	0	4	0	2	0	3	2	3	0	0	3	7	0	0	0
2014	29	0	0	2	7	0	1	0	1	1	2	0	0	4	5	4	1	0
2015	36	0	2	0	2	0	4	0	5	0	2	0	7	0	9	3	0	0
2016	49	1	1	0	8	0	5	0	4	1	5	1	1	4	9	1	5	2
Toplam	240	2	7	2	37	3	14	1	27	8	17	8	19	65	9	6	7	8

2007 – 2016 yılları arasında doğrudan muhasebe denetimi ile ilgili konularda yapılmış 240 makalenin konularına göre dağılımları Tablo 5’te gösterilmiştir. Tablo 5’e göre; genel anlamda denetim konuları bakımından en fazla çalışmanın Bağımsız denetim konusunda olduğu görülmektedir. Son 10 yıllık süreçte bağımsız denetim alanında yapılan çalışma sayısı 152 (%60,8) iken, iç denetim konusunda 66 (%26,4) çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Bu iki konu dışında kalan ve muhasebe denetimi için yeni olarak kabul edilebilecek sürekli denetim, güvence denetimi ve denetimde bilgisayar kullanımı konularında oldukça az çalışmanın olduğu gözlenmektedir (%12,8). Bilgi teknolojilerinin denetim çalışmalarında kullanılmasına ilişkin çalışmalar 2007 yılından itibaren, özellikle bilgi teknolojileri denetimini kapsayan sürekli denetime ilişkin çalışmalar 2009 yılından itibaren ve güvence denetimi konusuna yönelik çalışmalar ülkemiz akademisyenlerince ilk olarak 2014 yılı itibariyle ele alınmaya başlanmıştır. Ara dönem finansal raporların incelenmesi amacıyla yapılan sınırlı denetim konusunda ise hiç akademik çalışmanın yapılmamış olması dikkat çekicidir.

Bağımsız denetim alt konuları itibariyle ele alındığında, en fazla çalışmanın hata ve hileler konusunda, en az çalışmanın ise analitik inceleme prosedürleri ve önemlilik konularında olduğu görülmektedir. Akademisyenler tarafından önem arz eden ikinci konu; muhasebe denetimi ile ilgili meydana gelen hukuksal düzenlemeler ve gelişmelerdir. Bu konularda yayınlanan makalelerin daha çok teorik ve bilgi vermeye yönelik olduğu görülmektedir. Ayrıca, bu makalelerin genellikle Uluslararası denetim standartlarının açıklanması ve Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun muhasebe denetimi üzerindeki etkilerine ilişkin yayınlanmış çalışmalar olduğu da gözlenmiştir. Bağımsız denetim altında ele alınan denetimde etik ve bağımsızlık konularına özellikle 2012 yılından itibaren daha fazla önem verildiği gö-

rülmektedir. Denetimin kalitesinin artırılması ve denetimden beklentiler konularında 2007 yılından itibaren çalışmalar yapılmakta ve özellikle son yıl (2107 hariç) en yüksek sayısına ulaştığı görülmektedir. Bağımsız denetim kapsamındaki alt konular itibariyle dikkat çeken bir diğer konu, denetimin raporlanmasına ve denetçi görüşlerine ilişkin çalışmaların 2015 yılına kadar hiç yapılmamış olmasıdır. Bunun nedeni, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun 2014 yılından itibaren denetimin tamamlanması ve raporlanması ile ilgili işlemlere ilişkin standartlar yayınlamış olmaları ve böylece akademisyenler arasında farkındalık yaratmış olmaları gösterilebilir.

Türkiye’de bağımsız denetimin son 20 yıldaki durumunu ortaya koyabilmek amacıyla Selimoğlu ve Uzay (2007)’in çalışmalarından elde ettiği bulgular kıyaslama amacıyla kullanılmıştır. Bu çalışmadan elde edilen sonuçlara göre; 1995 – 2006 yılları arasında denetim mesleği ile ilgili yayınlar %48’lik bir paya sahipken sonraki 10 yıl içerisinde bu konudaki çalışma sayısının oldukça düştüğü (%3,2) Tablo 5’ten görülmektedir. Yine aynı çalışma ile kıyaslandığında, “denetimin tamamlanması ve raporlanması” konusundaki çalışmaların %3’ten %4’e; “iç denetim ve kamu denetimi” konularındaki çalışmaların %14’ten %30’a ve “denetimde güncel konular” ile ilgili çalışmaların %7’den %10,8’e yükseldiği gözlenmektedir. 1995 – 2006 yılları arasında hiç değinilmemiş olduğu tespit edilen ara dönem finansal tabloların denetiminde raporlama (sınırlı denetim) konusuna ilişkin 2007 yılından günümüze kadar gelen süre zarfında da değinilmediği tespit edilmiştir.

5. Sonuç ve Öneriler

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de denetim alanında yapılmış akademik çalışmaların içerik analizini yaparak, bu alandaki literatürdeki boşlukları belirlemektir. Bu amaçla, Türkiye’de denetimi ile

ilgili yayınlanan toplam 133 akademik derginin 3050 adet sayısı taranmış ve denetimle doğrudan ilişkili 240 makale yayın yılları, yazar sayıları, makale türleri, yayınlandıkları dergi türleri ve konuları bakımından analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular ışığında ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenmiştir.

İncelenen makaleler yayın yıllarına göre analiz edildiğinde, yayın sayılarının son on yılda sürekli olarak arttığı belirlenmiştir. Bu durum, Türkiye’de muhasebe akademisyenlerinin ilgi alanını denetime doğru çevirmeye başladığını göstermektedir. Bu sonuç, Türkiye’deki akademik çalışmaların Dünya’daki eğilimi takip ettiğini göstermesi açısından önemlidir. Selimoğlu ve Uzay’ın 2007 yılında yaptıkları çalışmada, bu duruma vurgu yapılmıştır. 1996-2006 döneminin incelendiği çalışmada, denetim alanında gittikçe artan bir yayın sayısının olduğu belirtilmektedir. Bu durumda, 2000’li yılların başlarından itibaren denetim alanındaki akademik yoğunluğun, günümüze kadar ivmesini devam ettirdiğini söylemek mümkündür.

İncelenen makaleler, araştırma türleri açısından analiz edildiğinde, denetim alanında ampirik ağırlıklı çalışmaların son on yılda 23 kat arttığı görülürken, teorik çalışmalar 3 kat artmıştır. Bu durum, akademisyenlerin son yıllarda ampirik çalışmalara yoğunluk verdiği şekilde yorumlanabilir. Yapılan ampirik çalışmaların birçoğunun ise denetim firmaları üzerinde gerçekleştirildiği görülmektedir. Denetim alanında yapılan akademik çalışmalarda “uygulamalı” çalışmalara fazla yer verilmediği belirlenmiştir.

İncelenen makaleler yazar sayısı açısından analiz edildiğinde, çalışmaların özellikle 2013 yılından itibaren çok yazarlı hale geldiği tespit edilmiştir. Bu durum, ortak çalışma kültürünün gittikçe arttığı şekilde yorumlanabilir. Yine aynı makalelerin analizi sonucunda, 2011 yılından itibaren

denetim alanındaki akademik çalışmaların çoğunluğunun üniversite dergileri dışında çeşitli vakıflara ait araştırma dergilerinde yayınlandığı tespit edilmiştir. Ele alınan bu durum, akademisyenlerin çalışmalarını yayınlayacakları dergileri seçerken doğrudan konuyla ilgili dergileri tercih ettikleri şeklinde yorumlanabilir. Bir başka açıdan ise, akademisyenlerin hızlı yayınlanma kriterini dikkate alarak, geniş konu kapsamı bulunan sosyal bilimler enstitüleri ile iktisadi ve idari bilimler fakülteleri tarafından çıkarılan dergileri fazla tercih etmedikleri söylenebilir.

Denetim alanındaki makalelerin son 10 yıllık içerik analizine bakıldığında, çalışma konusu olarak bağımsız denetimin alt konuları üzerinde yoğunlaştığı tespit edilmiştir. Bağımsız denetim alanında en fazla işlenen konular, hata ve hile, denetim kalitesi ve hukuki düzenlemeler konularında olmuştur. Bağımsız denetimde en az incelenen konular ise önemlilik, analitik inceleme prosedürleri, örnekleme gibi konulardadır. Bağımsız denetim dışında ise en fazla iç denetim konusunda çalışma mevcuttur. Güvence denetimi, sürekli denetim gibi konularda çalışma sayısının yetersiz olduğu görülmektedir.

Denetimde önemliliğin nasıl hesaplanacağı, örnek seçiminde istatistiki yöntemlerin nasıl kullanılacağı gibi konularda uygulamalı çalışma eksiği bulunmaktadır. Özellikle bağımsız denetim dışında kalan güncel gelişmelerin takip edilerek, ara dönem finansal tabloların denetimi, izahname-lerdeki finansal bilgilerin denetimi, proforma finansal bilgilerin denetimi, hizmet kuruluşlarındaki kontrollerin denetimi gibi yeni denetim alanlarına ilişkin çalışmaların yaygınlaştırılması ve farkındalığın artırılması sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Hansen, A., (2003), İletişim Araştırmalarında İçerik Çözümlemesi, (Der. ve Çev.: Murat S. Çebi), Alternatif Yayınları, Ankara.)
- Frey, R. L., Botan, C. H., Friedman, P. G. ve Kreps, G. L. (1992), "Interpreting Communication Research: A Case Study Approach", PrenticeHall, EnglewoodCliffs, N.J.
- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2015); "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", I. Uluslararası Muhasebe Denetim Standartları Çalıştayı, 24-25 Nisan 2015, Yalova
- Selimoğlu, K.S. ve Uzay, Ş. (2007), "Türkiye'de Son 10 Yılda Bağımsız Denetim Alanında Yapılan Araştırmalar: Literatür Taraması", Mali Çözüm, Sayı:83, ss:39-52
- Öncü, M.A., Yücel, S. ve Bağdat, A. (2014), "Türkiye'de Bağımsız Denetim ve İlişkili Konularda Yayımlanmış Akademik Çalışmalar (2007-2014 Arası Literatür Taraması)", Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl: 2014, Cilt: 5, Sayı: 10, ss: 105-122
- Erserim, A. (2016), "Denetim Araştırmalarında Bağlam: Türkiye Denetim Yazını Üzerine Bir İnceleme", Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Yıl: 53, Sayı: 611, ISSN: 1307-7112, ss: 29-38
- Öğülmüş, S. (1991); "İçerik Çözümlemesi", Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi, Cilt:24, Sayı: 1, ss: 213-228

