

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETİME YÖNELİK GÖRÜŞLERİ: TRA2 BÖLGESİ UYGULAMASI

Aysel ÖZTÜRKÇÜ AKÇAY¹

Deniz ALKAN²

Öz

Bu çalışmanın amacı, TRA2 bölgesi olarak addedilen Kars, Iğdır ve Ağrı illerinde faaliyetlerini sürdüren muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetime ilişkin görüşlerini ve bu görüşlerin cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki tecrübe, faaliyet gösterilen il değişkenlerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmektir. Birincil veri toplama yönteminin kullanıldığı çalışmada, TRA2 bölgesinde mesleklerini icra eden 96 meslek mensubuna anket uygulanmış ve elde edilen veriler SPSS 26.0 paket programı ile analize tabi tutulmuştur. Verilerin analiz edilmesinde t-testi, tek yönlü varyans analizi ve Tukey's testinden yararlanılmıştır. Yapılan analizler neticesinde, meslek mensuplarının çoğunun bağımsız denetçi belgesine sahip olmadığı, bağımsız denetçilik ile ilgili herhangi bir eğitim almadığı ve KGK tarafından düzenlenen eğitimlere katılmayı düşündükleri tespit edilmiştir. Ayrıca, meslek mensuplarının bağımsız denetime yönelik görüşlerinin yaş, eğitim düzeyi, mesleki tecrübe değişkenlerine göre farklılaşmadığı; ancak bağımsız denetim uygulamaları ve bağımsız denetim uygulamalarındaki sorunlara ilişkin görüşlerinin cinsiyet ve faaliyet gösterilen il değişkenlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelime: Bağımsız Denetim, Meslek Mensupları, Anket.

¹Dr. Öğr. Üyesi, Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, E-posta: ayselakcay@yyu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9655-5673.

²Öğr. Gör., Iğdır Üniversitesi, Iğdır Meslek Yüksekokulu, E-posta: deniz.alkan@igdir.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2687-9717

OPINIONS OF ACCOUNTING PROFESSIONAL ON INDEPENDENT AUDIT: TRA2 REGION PRACTICE

Abstract

The aim of this study is to determine the opinions of accounting professional operating in the in Kars, Iğdır and Ağrı which are considered as TRA2 regions, on independent auditing and whether their opinions differ according to gender, age, education level, professional experience and province of operation. In the study, the primary data collection method was used, a survey was applied to 96 professionals working in the TRA2 region and the data obtained were analyzed with the SPSS 26.0 package program. T-test, one-way analysis of variance and Tukey's test were used in the analysis of the data. As a result of the analyzes made, it has been determined that most of the professionals do not have an independent auditor certificate, have not received any training on independent auditing, and considering participating in the trainings organized by the POA. In addition, the opinions of the accounting professionals on independent auditing do not differ according to the variables of age, education level and professional experience; however, it was concluded that their views on the independent audit process and the problems in independent audit practices differed significantly according to the variables gender and province of operation.

Keywords: Independent Audit, Accounting Professionals, Survey.

GİRİŞ

Günümüzde muhasebe, toplumun her kesiminden gelen talepler doğrultusunda ihtiyaçları karşılamak, idarecilere karar alma sürecinde yardımcı olmak, işletmelerin sorumluluklarını yerine getirirken güvenilir bilgiler sunmasını sağlamak ve yatırımcılara ihtiyaç duydukları bilgileri aktarmak gibi birçok alanda etkili olmaktadır (Enderoğlu vd., 2017, s.14). Ancak, ekonomik ve sosyal alanda yaşanan hızlı değişimler ve işletmelerin büyük ölçekli yapılara dönüşmesi işletme faaliyetleri ile birlikte muhasebe sisteminin de karmaşık bir hal almasına neden olmuş ve güvenilir finansal bilgilere olan ihtiyacı artırmıştır (Dönmez & Ersoy, 2006, s.70).

Nitekim, muhasebe bilgi sisteminden elde edilen verilerin doğru, objektif ve güvenilir olması hem işletme hem de ilgili tarafların alacağı yatırım kararlarında önemli derecede etkili olabilmektedir. Bilginin alınacak kararları etkilemesi ise yararlanılan bilginin doğruluğunu zorunlu hale getirmektedir. Bu sebeple bilginin alınacak kararları doğrudan etkilemesi doğru ve güvenilir bilgilere olan ihtiyacı artırmakta bu durum ise bağımsız denetimi önemli bir mekanizma haline getirmektedir (Yanık & Karataş, 2017, s.4). Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde iktisadi sistemlerin ana etkeni muhasebe ve denetim arasındaki ilişkinin yadsınamaz olduğu gerçeğidir. Muhasebenin olmadığı bir denetimden bahsedilemez. Bu nedenle

denetimin zorunluluğu muhasebenin zorunluluğu demektir ve denetimden yoksun bir muhasebe sağlam temellere dayanmamaktadır (Demir, 2015, s.342).

Bağımsız denetim; finansal tabloların önceden saptanmış ilkelere uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yeterli düzeyde kanıtı ulaşıp objektif değerlendirme yapılması, denetim raporunun hazırlanması ve ilgili taraflara iletilmesiyle sona eren bir süreçtir (Ertaş & Kandemir, 2020, s.84). Yani, mali nitelikteki kayıtların, hesapların, ticari işlemlerin ve tüm muhasebe uygulamalarının bağımsız bir denetçi tarafından incelenmesi sürecidir (Adiloğlu & Güngör, 2019, s.208). Flint'e (1988) göre denetimin asıl amacı, belirli görevlerin dürüstçe, yönetmeliklere ve politikalara uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin tespit edilmesidir. Johnson ve diğerleri (2002) ise bağımsız denetimi; denetçinin müşteri işletmenin finansal raporlarında hata ve yanlışlıkları tespit edebilme olasılığı ve bu tespitten sonraki davranışlarının bir fonksiyonu olarak tanımlamışlardır.

Son yıllarda Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere neredeyse tüm dünyada yaşanan finansal skandallar, sermaye piyasalarına duyulan güven yönünden ciddi anlamda sıkıntıların yaşamasına neden olduğu gibi bağımsız denetim kalitesinin ve yapılan denetimlerin ihtiyaca uygunluğunun sorgulanmasına da yol açmıştır. Finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında yaşanan bu itibar kayıpları sonrası başta ABD olmak üzere, Avrupa'nın bazı ülkelerinde ve Türkiye'de düzenleyici ve yetkili kurumlar tarafından bağımsız denetime yönelik birtakım yasal düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Söz konusu bu düzenlemeler ile birlikte denetime ilişkin düzenleyici ve denetleyici otoriteler yeniden yapılandırılarak sermaye piyasalarına karşı oluşan güven kaybının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Örneğin; Amerika Birleşik Devletleri'nde denetim kalitesinin artırılması amacıyla çıkarılan Sarbanes Oxley Kanunu ile "Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu" (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) oluşturulmuştur. Türkiye özelinde de denetime yönelik düzenleyici ve denetleyici otoritelerin fazla olması nedeniyle ilgili otoriteler bir çatı altında toplanmış ve bağımsız denetim süreci ile ilgili tüm yetki ve sorumluluklar 2011 yılı itibariyle Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) verilmiştir (Demirkan & Polat, 2016, s.44).

Yukarıda bahsi geçen bu düzenlemeler çerçevesinde, bağımsız denetim olgusunun dünya ve ülkemiz açısından son derece önemli olduğu görülmüş ve sermaye piyasalarının gelişmesi, yerli ve yabancı yatırımcı sayısının artması, muhasebe bilgilerine olan ihtiyacın artması gibi faktörler denetimlerin daha kaliteli ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesini kaçınılmaz kılmıştır. Bu amaçla çalışmada, bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmelerden yola

çıkılarak Türkiye’deki mevcut bağımsız denetim uygulamaları, önemi ve geleceği meslek mensupları bakış açısıyla değerlendirilmiş ve elde edilen bulgular neticesinde birtakım öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda, TRA2 bölgesi kapsamında yer alan Ağrı, Kars ve Iğdır illerinde faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarının bağımsız denetim sürecine bakış açıları tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada birincil veri toplama yöntemlerinden biri olan anket yönteminden yararlanılmış ve elde edilen veriler SPSS (26.0) paket programı aracılığıyla güvenilirlik ve frekans analizleri, normallik testi ve farklılık analizlerine tabi tutulmuş ve elde edilen bulgular, bağımsız denetim alanında yapılan düzenlemeler ve gelişmeler doğrultusunda değerlendirilmiştir.

Çalışmanın izleyen bölümlerinde Türkiye’deki bağımsız denetim uygulamaları hakkında genel bilgiler aktarılacak; konuya ilişkin alan yazında yer alan çalışmalar özetlenecek; araştırma kapsamında kullanılan veri ve yöntem hakkında bilgiler verilecek ve elde edilen sonuçlar değerlendirilecektir. Ulusal yazında meslek mensuplarının bağımsız denetim uygulamalarına bakış açısını değerlendiren sınırlı sayıda çalışma olmakta birlikte, TRA 2 bölgesi özelinde konuyu ele alan herhangi bir çalışmaya rastlanılmamış olması sebebiyle çalışmanın özgün bir değere sahip olduğu ve bu anlamda literatüre önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

1. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM ALANINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Bağımsız denetim mesleğinin her geçen gün artan önemiyle birlikte sunulan denetim hizmetlerinin kalitesi ön plana çıkmaya başlamıştır. İşletme faaliyetleri ile ilgili olan tarafların doğru ve güvenilir finansal bilgiler elde etmesi gerçekleştirilen denetimlerin kalitesi ile yakından ilişkilidir. Bu kapsamda ülkemizde de bağımsız denetim alanında kalite ve güvenin sağlanması amacıyla çeşitli kuruluşlar tarafından yasal düzenlemelerin yapılmaya başlandığı görülmektedir. Ülkemizde bağımsız denetimin yapılmasına yönelik ilk yasal zorunluluk 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiş ve T.C. Merkez Bankası tarafından bağımsız denetim kuruluşlarınca bankalara yönelik yapılacak denetimlere ilişkin esasları içeren “Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır. Bankalar ile başlayan zorunlu denetim uygulamasından sonra Sermaye Piyasası Kurulu, bağımsız denetim uygulamalarına yönelik çalışmalar başlatmış ve kendine bağlı ortaklıkların denetimlerini düzenlemek amacıyla 13 Aralık 1987 tarihinde 19663 sayılı resmî gazetede “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik” yayınlamıştır (Dölen, 2015, s.178). Bu yönetmeliğe bağlı

olarak bağımsız denetime ilişkin temel ilke ve kurallar oluşturulmuş ve bu düzenlemeler çerçevesinde halka açık şirketlerde ilk bağımsız denetim uygulamaları 1989 yılında yasal olarak başlamıştır.

Türkiye’de bağımsız denetim alanında yaşanan kayda değer gelişmelerden biri de "3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ve akabinde çıkartılan yönetmelik ve tebliğlerdir. 3568 sayılı Kanun’un bağımsız dış denetimdeki düzenlemelere genel anlamda açıklık getirmediği fakat bağımsız denetçilerin ya serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir olma yükümlülüğüne tabi olması bu kanunun da bağımsız denetim süreci ile ilişkili olduğunu göstermektedir (Dönmez & Ersoy, 2006, s.74). Nitekim, 3568 sayılı Kanunun 50. Maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” hükümlerinde denetçilik ile ilgili genel mesleki standartlara yer verildiği görülmektedir.

Son olarak Dünya’da ve Türkiye’de meydana gelen değişim ve gelişmelere cevap verebilmek adına 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK ile denetim alanında birçok düzenleme yapılmış ve finansal tablolar denetiminin bağımsız denetçiler tarafından ifa edilmesi öngörülmüştür (Gümrah & Yılmaz, 2018, s.349). Bu sebeple, 6102 sayılı yeni TTK ile 6762 sayılı TTK’da yer alan ve herhangi bir mesleki bilgi ve uzmanlık gerektirmeyen murakıplık müessesesi kaldırılarak işletmelerin hesap verebilirlik ve şeffaflığını artırmak amacıyla bağımsız denetim sistemi getirilmiştir. Yine 6102 sayılı TTK ile denetim alanında yapılan önemli düzenlemelerden bir diğeri ise “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun kurulması ve bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesinden, faaliyetlerinin denetlenmesinden, denetim standartlarının yayınlanmasından, denetimde güven ve kaliteyi sağlamaktan sorumlu tek kuruluş haline getirilmesidir. Bu düzenlemeler doğrultusunda, denetçi tanımlaması ile ilgili olarak 6335 sayılı yasada değişikliğe gidilmiş ve 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa” göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip olan ve “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nca” yetkilendirilen kişiler veya ortakların denetçi olarak görev yapabilecekleri ifade edilmiştir.

Ülkemizde bağımsız denetimin önemini artıran bu düzenlemeler, mesleki açıdan yeterli, donanımlı ve sorumluluğunun bilincinde olan uzman kişiler tarafından denetimlerin

gerçekleştirilmesine ve bağımsız denetimde güvenilirlik, şeffaflık ve kalitenin artırılmasına katkı sağlamıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetim alanında dünyada yaşanan gelişmeler göz önünde bulundurulduğunda, ülkemizde de bir ihtiyaç haline gelen bağımsız denetim, işletmeler başta olmak üzere diğer tüm finansal tablo kullanıcıları açısından her geçen gün daha da önemli bir hal almıştır. Şeffaf, doğru ve güvenilir finansal bilgilere ulaşmanın en temel yolu bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimlerin, genel kabul görmüş denetim standartlarına ve etik ilkelere uygun olarak yürütülmesinden geçmektedir. Bu açıdan günümüz ekonomik şartlarında özellikle sermaye piyasalarında yer alan işletmeler açısından kaçınılmaz bir ihtiyaç olan bağımsız denetim faaliyetlerinin ülkemizde nasıl ve hangi koşullarda yürütüldüğü, bağımsız denetim uygulamalarının sağladığı faydalar veya bu konuda karşılaşılan problemlerin meslek mensupları açısından ne derece önemli olduğu alan yazında yer alan güncel tartışma konularından biri olmuştur.

Dönmez ve Ersoy (2006) çalışmalarında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim firmalarının bakış açısı ile Türkiye'deki bağımsız dış denetim sürecini değerlendirmeye çalışmışlardır. Anket veri yöntemi ile yürütülen çalışmada Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yetkilendirilmiş 25 bağımsız denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik firmalarına ait veriler analize tabi tutulmuştur. Elde edilen bulgular, katılımcıların bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri yetersiz bulduklarını, bağımsız denetim alanında en etkin çalışan kuruluş olarak SPK'yı gördüklerini ortaya koymuştur. Ayrıca, denetim süresince karşılaşılan en büyük sorunların “mevzuat karmaşası”, “denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliği” ve “denetlenen işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları'nı uygulamaması” olduğu tespit edilmiştir.

Salehi ve Mansoury (2009) denetim kalitesini ve denetimde hile riskini olumlu veya olumsuz etkileyebilecek faktörleri belirlemek amacıyla İran'da faaliyet gösteren 180 bağımsız denetçiye anket uygulamıştır. Katılımcıların büyük bir kısmı piyasa mekanizmasının bağımsız denetçilerin önemli yanlışlıkları tarafsız bir şekilde rapor etmesini olumsuz etkilediğini ve AICPA tarafından bağımsız denetim alanında yapılan düzenlemelerin denetimde hile riskini azalttığını ifade etmişlerdir.

Özçelik ve diğerleri (2014) tarafından yapılan çalışmada, Batı Akdeniz Bölgesi'nde (Antalya, Isparta ve Burdur) faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarının bağımsız denetim alanında yapılan değişimlere karşı farkındalıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmanın ana kütlesi olan 2.279 meslek mensubundan 750'sine ulaşılmış ve elde edilen bulgular frekans ve çapraz tablolar şeklinde sunulmuştur. Yapılan analizler neticesinde, VUK ve TMS/TFRS arasındaki farklılıklar, kayıt dışı ekonomi ile doğacak sorunlar, yeteri miktarda bağımsız denetim kuruluşunun olmaması ve denetçilerin mesleki yeterliliklere sahip olmaması meslek mensuplarının bağımsız denetim sürecinde karşılaştığı önemli sorunlar olarak tespit edilmiştir. Ayrıca, denetim kuruluşlarının birbiriyle uyumlu çalışması, VUK ve TMS/TFRS'nin uyumlaştırılması, bağımsız denetim ücretleri ve yasal yaptırımlar, meslek mensupları tarafından bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörler olarak görülmüştür.

Hamuda ve Sawan (2014) bağımsız denetimin mevcut durumunu değerlendirmek ve denetçilerin bağımsız denetime yönelik algılarını ölçmek amacıyla Libya'da faaliyetlerini sürdüren bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kontrolörlere anket uygulamışlardır. Gerçekleştirilen analiz sonuçları denetçi bağımsızlığı algısını geliştirmek için muhasebe ve denetim standartlarının benimsenmesi gerektiğini ortaya koymuştur.

Özulucanlar ve diğerleri (2015), Ordu ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelere yönelik görüşlerini tespit etmek amacıyla anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Analizler neticesinde katılımcılar, bağımsız denetçilik sınavının zorunlu olmasına ve 15 yıllık mesleki tecrübe şartına katılmadıklarını; buna karşın TTK ve KGG'nin bağımsız denetim ve denetçi yetkilendirmesine yönelik düzenlemelerinin denetimde kalitenin sağlanması açısından faydalı olacağına inandıklarını ifade etmişlerdir.

Demir ve diğerleri (2016) çalışmalarında, Van ilinde faaliyetlerini sürdüren 31 meslek mensubunun bağımsız denetçilik hakkındaki görüşlerini tespit etmeyi amaçlamışlardır. Analiz bulgularına göre, katılımcıların bağımsız denetçilik mesleği ile ilgili ifadelerine net yanıtlar vermedikleri görülmüş; ancak büyük bir çoğunluğunun söz konusu mesleğin önemli olduğuna, muhasebecilik ve denetçilik mesleklerinin birbirini tamamladığına ve kayıt dışı ekonominin önüne geçmede bağımsız denetimin oldukça önemli olduğuna inandıklarını ifade etmişlerdir.

Enderoğlu ve diğerleri (2017). Kocaeli ilinde 2015 yılında faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarının bağımsız denetime bakış açılarını tespit etmeye yönelik anket çalışması

gerçekleştirmişlerdir. Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensuplarının “Basel Düzenlemeleri” konusunda düşük düzeyde bilgiye sahip oldukları, katılımcıların büyük bir çoğunluğunun bağımsız denetim belgesine sahip olmadığı ve bağımsız denetçilik mesleği için mali müşavir olma zorunluluğunun olması gerektiği yönündeki ifadeler büyük bir çoğunluğunun katılım sağladığı tespit edilmiştir.

Karadeniz (2019) tarafından yapılan çalışmada, KGK tarafından yetkilendirilmiş 84 farklı denetim kuruluşunda çalışan farklı unvanlardaki 207 denetçinin mevcut denetim uygulamalarına ve geleceğine ilişkin görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan istatistiksel analizler sonucunda, Türkiye Denetim Standartları'nın, 6102 Sayılı Yeni TTK'nın ve kurumsal yönetim uygulamalarının katılımcıların bağımsız denetim algısını olumlu yönde etkilediği belirlenmiştir.

Kaya (2020) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Elâzığ-Bingöl SMMMO'ya kayıtlı 106 meslek mensubunun bağımsız denetime bakış açıları değerlendirilmeye çalışılmıştır. Çalışma neticesinde, meslek mensuplarının çoğunun bağımsız denetçi belgesine sahip olmadığı, bağımsız denetim eğitimleri için TÜRMOB tarafından düzenlenen eğitimlere katıldıkları tespit edilmiştir. Ayrıca katılımcılar, işletmeler tarafından muhasebe standartlarının uygulanmasının bağımsız denetimde kaliteyi artıracaklarını ve bağımsız denetim alanında yaşanan sorunların çözümü için nitelikli personele ihtiyaç duyulduğunu ifade etmişlerdir.

Ertaş & Kandemir (2020), Türkiye'de bağımsız denetim alanında yapılan düzenlemelerin bağımsız denetçiler ve müşteri işletmeler üzerine olan etkilerini incelemiş ve denetim faaliyetlerini düzenleyen kurumlar ile sektörün beklentilerini tespit etmeye çalışmışlardır. NUTS Düzey-1 istatistiksel bölge birimleri kriteri temel alınarak KGK'ye kayıtlı bağımsız 654 bağımsız denetçiye anket uygulanmıştır. Yapılan analizler neticesinde, katılımcıların cevaplarının bölgelere göre farklılaşmadığı, VUK ile denetim standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesi gerektiği, KGK'nın bağımsız denetim faaliyetlerini denetlemekte başarılı olduğu ancak müşteri işletmenin denetimin kapsamı hakkında çok fazla bilgi sahibi olmadığı saptanmıştır.

Bekçi ve diğerleri (2020), Batı Akdeniz Bölgesi'nde faaliyet gösteren 208 meslek mensubuna uygulamış oldukları anket çalışması ile meslek mensuplarının bağımsız denetime olan bakış açılarını karşılaştırmalı olarak incelemişlerdir. Bulgular, katılımcıların bağımsız denetime bakış açılarının illere göre (Antalya, Isparta, Burdur) farklılaşmadığını, %69,7'sinin bağımsız

denetime yönelik bir eğitim almadığını, %51,9'unun bağımsız denetçilik yapmayı düşünmediklerini ve %34,1'inin bağımsız denetçilik hakkında orta düzeyde bilgi sahibi olduğunu ortaya koymuştur.

Ardillah ve Chandra (2022) çalışmalarında finansal tabloların sunumunda yanlış riskini azaltabilecek ve denetim kalitesini etkileyebilecek denetçi bağımsızlığı, denetçi etiği, denetçi tecrübesi ve gerekli mesleki özen gibi bileşenleri tespit etmeye çalışmışlardır. Tangerang' da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmış ve elde edilen bulgular denetçi bağımsızlığı ve denetçi etiğinin denetim kalitesini etkilemediği ancak denetçi tecrübesi ve mesleki özenin denetim kalitesinin önemli bir belirleyicisi olduğunu göstermiştir.

3. GEREÇ VE YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Alınan ekonomik kararların doğru ve güvenilir olmayan bilgilere dayanması kaynakların etkin ve verimli kullanılmasına engel olmakla birlikte finansal tablo kullanıcıları başta olmak üzere tüm toplumun zarara uğramasına neden olabilmektedir. Bu açıdan, karar alıcılar finansal bilgilerin güvenilirliğine yönelik bağımsız kişi veya kuruluşlar tarafından sağlanan bir güvenceye ihtiyaç duymaktadır. Ayrıca, işletmelerin büyümesi ile birlikte faaliyetlerin karmaşık bir hal alması finansal tabloların anlaşılabilirliğini azaltmış ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar daha da önemli bir hal almıştır. Bu açıdan, KGK tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilen muhasebe meslek mensuplarının denetim alanındaki görüş ve düşüncelerinin bağımsız denetim süreci üzerinde etkili olacağı düşünülmektedir.

Bu araştırmanın temel amacı, Kars, Iğdır ve Ağrı illerinde faaliyetlerini sürdüren muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim sürecine yönelik bakış açılarını tespit etmenin yanı sıra cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki tecrübe, faaliyet gösterilen il değişkenlerinin meslek mensuplarının bağımsız denetime ilişkin görüşleri üzerinde bir farklılığa neden olup olmadığını araştırmaktır. Ulusal yazında TRA2 bölgesi olarak addedilen Kars, Iğdır ve Ağrı illerinde faaliyetlerini sürdüren muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetime, yapılan düzenlemelere ve uygulamada karşılaştıkları sorunlara yönelik bakış açılarını test eden herhangi bir çalışmaya rastlanılmamış olması çalışmanın özgün yanını ortaya koymaktadır. Bu kapsamda, söz konusu bölge için elde edilen bulguların literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

3.2. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma kapsamının zaman ve maliyet kısıtı nedeniyle Türkiye geneline değil, sadece Kars, Iğdır ve Ağrı illerine yönelik olması araştırmanın en önemli sınırlılıklarından birini oluşturmaktadır. Dolayısıyla ulaşılan sonuçlar sadece Kars, Iğdır ve Ağrı illerindeki muhasebe meslek mensuplarına yöneliktir. Ayrıca, meslek mensuplarının iletişim bilgilerinin kamu nezdinde bilinmemesi, birçoğunun denetim yetkisine sahip olmaması, aktif bir şekilde denetçi belgelerini kullanmamaları ve yoğun iş temposu nedeniyle yeterli düzeyde meslek mensubuna ulaşamaması araştırmanın etkinliğini azaltan diğer kısıtlardır.

3.3. Araştırma Hipotezleri

Araştırmanın amacı ve değişkenleri temel alınarak geliştirilen araştırma hipotezleri aşağıdaki gibidir:

H₁: Meslek mensuplarının bağımsız denetime bakış açıları cinsiyetleri açısından anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H₂: Meslek mensuplarının bağımsız denetime bakış açıları yaş grupları açısından anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H₃: Meslek mensuplarının bağımsız denetime bakış açıları eğitim düzeyi açısından anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H₄: Meslek mensuplarının bağımsız denetime bakış açıları mesleki tecrübeleri açısından anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H₅: Meslek mensuplarının bağımsız denetime bakış açıları faaliyet gösterdikleri il açısından anlamlı bir farklılık göstermektedir.

3.4. Araştırma Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini TRA2 bölgesinde yer alan muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Bu doğrultuda, örneklem çerçevesini belirleyebilmek adına TRA2 bölgesi içerisinde bulunan illerin bağlı oldukları meslek odaları ile iletişime geçilmiş ve söz konusu illerde faaliyet gösteren meslek mensubu sayısının toplam 140 kişi olduğu öğrenilmiştir. Bu sayı temel alınarak, evreni temsil edecek örneklem büyüklüğünü belirlemek amacıyla aşağıdaki formül kullanılmıştır (Salant & Dillman, 1994, s.55).

$$n = \frac{N \cdot t^2 \cdot p \cdot q}{(N-1) \cdot d^2 + t^2 \cdot p \cdot q}$$

n = Örneklem büyüklüğü, N = Evren büyüklüğü, $t=0,05$ anlamlılık düzeyinde t tablosunda bulunan teorik değer, p =olayın gerçekleşme olasılığı, q =olayın gerçekleşmeme olasılığı, d =olayın gerçekleşme olasılığı açısından +/-sapma olarak simgelenmiştir.

$$n = \frac{140.1,96^2.0,50.0,50}{(140-1).0,07^2 + 1,96^2.0,50.0,50} = 82$$

Buna göre %95 güven aralığı ve 0,05 anlamlılık düzeyinde örneklem büyüklüğü 82 kişi olarak hesaplanmıştır. 10.12.2021-05.01.2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen anket uygulaması neticesinde toplam 96 anket formu analize dahil edilmiştir. Buna göre, söz konusu örneklem sayısı araştırma evrenini temsil edebilecek sayıya ulaşmıştır.

3.5. Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada veri toplama aracı olarak yüz yüze anket yönteminden yararlanılmıştır. Çalışmada kullanılan anketin uygunluğuna ilişkin Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Yayın Etik Kurulu Başkanlığı'ndan 07.01.2022 tarih ve 2022/02-03 sayılı numaralı yazı ile Etik Kurul İzni alınmıştır. Konuya ilişkin literatür dikkate alınarak hazırlanan anket soruları için Özçelik vd., (2014); Bekçi ve Apalı (2020) tarafından yapılan çalışmalarda kullanılan ölçeklerden yararlanılmıştır. Katılımcılara uygulanan anket formu dört bölüm ve 38 sorudan oluşmaktadır. İlk bölümde katılımcıların demografik özellikleri (cinsiyet, yaş, eğitim durumu, faaliyet gösterilen il, mesleki tecrübe ve meslek grubu) ölçülmektedir. İkinci bölümde; meslek mensuplarının bağımsız denetim uygulamaları ve denetçilik mesleği hakkındaki görüşleri, üçüncü bölümde; meslek mensuplarının bağımsız denetim uygulamalarındaki sorunlara yönelik görüşleri ve dördüncü bölümde ise bağımsız denetim uygulamasının sağladığı avantajlara yönelik görüşleri ölçülmektedir. Ayrıca anket formunda yer alan ölçekler 5'li likert ölçeği (1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum) şeklinde hazırlanmıştır. Ankette elde edilen veriler SPSS 26.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programı kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüş ve analize tabi tutulmuştur.

4. ANALİZ VE BULGULAR

Bu bölümde çalışmanın amacı doğrultusunda güvenilirlik analizi, frekans analizleri, normallik testi, değişkenler arasındaki ilişkiyi tespit etmek üzere t testi ve tek yönlü varyans analizleri uygulanmış ve elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

4.1. Güvenilirlik Analizi

Meslek mensuplarının bağımsız denetim sürecine yönelik algılarını ölçmek amacıyla hazırlanan ankette yer alan ifadeler Cronbach's Alpha güvenilirlik testine tabi tutulmuş ve elde edilen sonuçlar Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Cronbach's Alpha Güvenilirlik Analizi

Boyutlar	Cronbach's Alpa Katsayısı	Madde Sayısı
Bağımsız Denetçilik Mesleğine İlişkin Düşünceler	0,827	4
Bağımsız Denetim Uygulamalarına İlişkin Düşünceler	0,870	8
Bağımsız Denetim Uygulamalarındaki Sorunlara İlişkin Düşünceler	0,823	8
Bağımsız Denetimin Sağladığı Avantajlara İlişkin Düşünceler	0,866	11

Tablo 1'de görüldüğü üzere bağımsız denetçilik mesleğine ilişkin düşünceler alt boyutu için güvenilirlik katsayısı 0,827, bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin düşünceler alt boyutu için güvenilirlik katsayısı 0,870, bağımsız denetim uygulamalarındaki sorunlara ilişkin düşünceler alt boyutu için güvenilirlik katsayısı 0,823 ve bağımsız denetimin sağladığı avantajlara ilişkin düşünceler alt boyutu için güvenilirlik katsayısı ise 0,866 olarak hesaplanmıştır. Cronbach's Alpha katsayısı, 0 ile 1 arasında değer almakta ve bu değer 0,80< α <1,00 arasında olması durumunda kullanılan ölçeğin oldukça güvenilir olduğu kabul edilmektedir (Kayış, 2008, s.405). Söz konusu değer aralıkları dikkate alındığında ankette kullanılan ölçeklerin güvenilir olduğunu görülmektedir.

4.2. Demografik Özelliklere Ait Bulgular

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerine ait tanımlayıcı istatistikler Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. Meslek Mensuplarına Ait Demografik Bilgiler

Değişken	Kategori	Toplam		Değişken	Kategori	Toplam	
		fi	%			fi	%
Cinsiyet	Kadın	23	24,0	Yaş	26-30	20	20,8
	Erkek	73	76,0		31-35	21	21,9
Eğitim Durumu	Ön lisans	2	2,1		36-40	23	24
	Lisans	79	82,3		41 ve üzeri	32	33,4
	Lisans üstü	15	15,6	Faaliyet gösterilen il	Kars	22	22,9
Mesleki	0-5 yıl	25	26,0		Iğdır	28	29,2

tecrübe	6-10 yıl	25	26,0	Mesleki konum	Ağrı	46	47,9
	11-15 yıl	14	14,6		SMMM	96	100
	16-20	22	22,9		YMM	-	-
	21 yıl ve üzeri	10	10,4				

Tablo 2’de yer alan sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan meslek mensuplarının %24’ünün kadın, %76’sının ise erkek olduğu görülmektedir. Elde edilen bu değerlere göre erkeklerin kadınlara oranla muhasebe mesleğini daha fazla tercih ettikleri anlaşılmaktadır. Meslek mensuplarının %82,3’ünün lisans mezunu olduğu, yaklaşık %52’sinin 10 yıldan daha az bir süre mesleki tecrübeye sahip olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, meslek mensuplarının %33,4’ünün 41 yaş üzeri olduğu, %47,9’nun mesleki faaliyetlerini Ağrı ilinde sürdürdükleri ve katılımcıların tamamının (%100) SMMM olarak görevlerini icra ettikleri tespit edilmiştir.

4.3. Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Süreci Hakkındaki Görüşlerine Ait Bulgular

Çalışmanın bu kısmında elde edilen veriler doğrultusunda araştırmaya katılan meslek mensuplarının bağımsız denetim uygulamaları ve denetçilik mesleği, bağımsız denetim uygulamalarındaki sorunlar ve bağımsız denetim uygulamasının sağladığı avantajlar hakkındaki görüşlerine yönelik frekans analizleri yapılmış ve elde edilen sonuçlar aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

Tablo 3. Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetçilik Mesleği ile İlgili Düşüncelerine İlişkin Sonuçlar

	Bağımsız Denetçi Belgeniz var mı?		Bağımsız Denetçilikle İlgili Eğitim aldınız mı?		Kamu Gözetleme Kurumunun (KGK) Açtığı Eğitimlere Katılmayı Düşünüyor Musunuz?		Bağımsız Denetçi Belgesi Almayı Düşünüyor musunuz?	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Evet	18	18,80	39	40,60	61	63,50	53	55,2
Hayır	78	81,20	57	59,40	35	36,50	43	44,8
Toplam	96	100,0	96	100,0	96	100,0	96	100,0

Tablo 3’te yer alan sonuçlara göre, meslek mensuplarının %81,20’sinin bağımsız denetçi belgesine sahip olmadığı, %59,4’ünün bağımsız denetçilik ile ilgili herhangi bir eğitim almadığı, %63,5’inin KGK’nın açtığı eğitimlere katılmayı düşündükleri ve %55,2’sinin de KGK tarafından verilen bağımsız denetçi belgesini almayı düşündükleri tespit edilmiştir. Elde edilen bu bulgular, her ne kadar bağımsız denetçi belgesine sahip meslek mensubu sayısının

az olduğunu gösterse de meslek mensuplarının bağımsız denetime olan ilgilerinin fazla olduğu sonucunu ortaya koymuştur.

Tablo 4. Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Uygulamaları Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Sonuçlar

İfadeler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	\bar{x}	S.S.
TMS/TFRS uygulamaları bağımsız denetim uygulamasını kolaylaştırmaktadır.	F	3	3	5	45	40	4,2083	0,916
	%	3,1	3,1	5,2	46,90	41,70		
KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur.	F	5	17	14	35	25	3,6042	1,20069
	%	5,2	17,7	14,6	36,5	26,0		
Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür.	F	7	22	8	31	28	3,5313	1,32151
	%	7,3	22,9	8,3	32,3	29,2		
6335 sayılı yasa ile denetime tabi tutulacak şirketlerin bakanlar kurulunca belirlenecek olması olumlu bir gelişmedir.	F	7	13	14	45	17	3,5208	1,16057
	%	7,3	13,5	14,6	46,9	17,7		
Muhasebe standartlarının işletmeler tarafından tam olarak uygulanması, bağımsız denetimi olumlu yönde etkilemektedir.	F	5	7	6	42	36	4,0521	1,05999
	%	5,2	7,3	6,3	43,8	37,5		
KOBİ / Büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.	F	9	26	13	28	20	3,2604	1,32383
	%	9,4	27,1	13,5	29,2	20,8		
Bağımsız denetçilerin, KGK tarafından yapılan sınavla yetkilendirilmesini doğru buluyorum.	F	8	14	10	34	30	3,6771	1,29367
	%	8,3	14,6	10,4	35,4	31,3		
Türkiye'de bağımsız denetim alanında yapılan çalışmalar yeterince etkindir.	F	12	34	25	15	10	2,7813	1,18057
	%	12,5	35,4	26,0	15,6	10,4		

Tablo 4'te katılımcıların bağımsız denetim uygulamaları hakkındaki görüşlerine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Meslek mensuplarının anket sorularına verdikleri cevaplar dikkate alındığında, %88,6'sının TMS/TFRS uygulamalarının bağımsız denetim uygulamasını kolaylaştıracağı, %62,5'inin KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulmasının yanlış olacağı, % 61,5'inin tüm sermaye işletmelerinin bağımsız

denetime tabi olması durumunda bunun kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşeceği, %64,6'sının 6335 sayılı yasa ile denetime tabi tutulacak şirketlerin bakanlar kurulunca belirlenecek olmasının olumlu bir gelişme olduğu, %84,3'ünün Muhasebe standartlarının işletmeler tarafından tam olarak uygulanmasının bağımsız denetimi olumlu yönde etkileyeceği, %66,7'sinin Bağımsız denetçilerin, KGK tarafından yapılan sınavla yetkilendirilmesinin doğru olduğu; buna karşın %47, 9'unun Türkiye'de bağımsız denetim alanında yapılan çalışmaların yeterince etkin olmadığı görüşünde oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 5. Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Uygulamalarında Yaşanan Sorunlar Hakkındaki Görüşlerine Ait Bulgular

İfadeler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	\bar{x}	S.S.
Denetime ilişkin düzenlemelerin yetersiz olması	F	4	4	8	52	28	4,000	0,962
	%	4,20	4,20	8,30	54,20	29,20		
VUK ve TMS/IFRS arasındaki farklılıklardan dolayı ortaya çıkan mevzuat karmaşası	F	4	7	19	34	32	3,8646	1,0917
	%	4,2	7,3	19,8	35,4	33,3		
Mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önemin verilmemesi	F	9	9	9	38	31	3,7604	1,2627
	%	9,4	9,4	9,4	39,6	32,3		
“Muhasebe vergi içindir” anlayışının yaygın olması	F	3	6	7	41	39	4,1250	1,0078
	%	3,1	6,3	7,3	42,7	40,6		
Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması	F	4	10	9	40	33	3,9167	1,1113
	%	4,2	10,4	9,4	41,70	34,4		
Yapılan denetim kapsamının işletme yönetimi tarafından bilinmemesi	F	5	13	20	34	24	3,6146	1,1550
	%	5,2	13,5	20,8	35,4	25,0		
İşletme yönetim kurulunun, bağımsız denetim yapan kişilere karşı olumsuz davranışları	F	11	14	8	45	18	3,4896	1,2648
	%	15,5	14,6	8,3	46,9	18,8		
İşletmelerin muhasebe standartlarını tam olarak uygulamaması	F	13	10	8	31	34	3,6563	1,4054
	%	13,5	10,4	8,3	32,3	35,4		

Katılımcıların bağımsız denetim uygulamalarında yaşanan sorunlar hakkındaki görüşlerinin yer aldığı Tablo 5 incelendiğinde, %83,4'ünün denetime ilişkin düzenlemelerin yetersiz olduğunu, %68,7'sinin VUK ve TMS/IFRS uygulamaları arasındaki farklılıklardan dolayı bir mevzuat karmaşası olduğunu, %71,9'unun mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önemin verilmediğini, %83,3'ünün bireylerde genellikle muhasebe vergi içindir anlayışının yaygın olduğunu, %76,1'inin yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmadığını, %60,4'ünün yapılan denetim kapsamının işletme yönetimi tarafından bilinmediğini, %66,7'sinin işletme yönetim kurulunun, bağımsız denetim yapan kişilere karşı olumsuz tutum ve davranışlarının olduğunu

ve %67,7'sinin ise işletmelerin muhasebe standartlarını tam olarak uygulamamasından kaynaklı sorunların bulunduğunu ifade ettikleri görülmüştür.

Tablo 6. Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Uygulamasının Sağladığı Avantajlar Hakkındaki Görüşlerine Ait Bulgular

İfadeler	F	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	\bar{x}	S.S.
Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artıracaktır.	F %	1 1,0	1 1,0	5 5,2	38 39,6	51 53,1	4,4271	0,7362
İşletmeler de kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesine katkı sağlar.	F %	1 1,1	3 3,1	4 4,2	44 45,8	44 45,8	4,3229	0,7880
Risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar.	F %	3 3,1	4 4,2	2 2,1	45 46,9	42 43,8	4,2604	0,8973
Tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanmasında bağımsız denetim önemlidir.	F %	2 2,1	3 3,1	4 4,2	38 39,6	49 51,0	4,3438	0,8684
Kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.	F %	1 1,0	2 2,1	12 12,5	41 42,7	40 41,7	4,2188	0,8233
Tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar.	F %	3 3,1	7 7,3	9 9,4	36 37,5	41 42,7	4,0938	1,0470
Bağımsız denetim gerçeğe uygun belgelerin ve kayıtların düzenlenmesinde etkili olmuştur.	F %	1 1,0	3 3,1	4 4,2	51 53,1	37 38,5	4,2500	0,7677
“Muhasebe vergi içindir” anlayışının yerine “Bilgi için muhasebe” anlayışının yerleşmesine katkı sağlar.	F %	7 7,3	5 5,2	7 7,3	31 32,3	46 47,9	4,0833	1,1935
Bağımsız denetim, sermaye piyasasının güvenilir olmasını, yatırımların artmasını ve ekonominin gelişmesini sağlamaktadır.	F %	2 2,1	1 1,0	9 9,4	48 50,0	36 37,5	4,1458	0,8823
Bağımsız denetim işletmeler üzerinde ortaya çıkması muhtemel sorunların önlenmesinde etkili olmaktadır.	F %	4 4,2	3 3,1	11 11,5	41 42,7	37 38,5	4,0833	1,0017
Bağımsız denetim sayesinde kredi kuruluşları, işletmelere daha kolay kredi imkânları sağlamaktadır.	F %	8 8,3	13 13,5	15 15,6	32 33,3	28 29,2	3,6250	1,2669

Tablo 6’da yer alan sonuçlara göre, bağımsız denetim uygulamasının sağladığı avantajlara ilişkin ifadelerin yer aldığı tüm sorulara meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğunun

katıldığı; en yüksek katılımın ($\bar{x} = 4,4271$) “bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artıracaktır” ifadesine, en düşük katılımın ise ($\bar{x} = 3,6250$) “bağımsız denetim sayesinde kredi kuruluşları, işletmelere daha kolay kredi imkânları sağlamaktadır” ifadesine olduğu tespit edilmiştir.

4.4. Normallik Testi

Araştırmanın amacı doğrultusunda elde edilen verilere ilişkin analizlerin yapılmasında parametrik veya parametrik olmayan testlerden hangisinin kullanılacağına karar vermek amacıyla normallik testi yapılmıştır. Çalışmada elde edilen ölçek puanlarının normal dağılıma uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan temel işlem ise çarpıklık ve basıklık değerlerinin hesaplanmasıdır. Tabachnick & Fidell’e (2013) göre çarpıklık ve basıklık değerlerinin +1,5 ile -1,5 arasında olması normal dağılım için yeterli görülmektedir.

Tablo 7. Normallik Testi

Faktör	Çarpıklık	Basıklık
Bağımsız Denetçilik Mesleğine İlişkin Düşünceler	0,043	-0,838
Bağımsız Denetim Uygulamalarına İlişkin Düşünceler	0,602	-0,504
Bağımsız Denetim Uygulamalarındaki Sorunlara İlişkin Düşünceler	0,670	0,731
Bağımsız Denetimin Sağladığı Avantajlara İlişkin Düşünceler	0,775	0,784

Tablo 7’deki değerler incelendiğinde ölçek puanlarının normal dağılım gösterdiği görülmektedir. Bu doğrultuda gerçekleştirilecek analizlerde parametrik yöntemlerden olan t testi ve tek yönlü varyans analizi testlerinin kullanılmasına karar verilmiştir.

4.5. Farklılık Analizleri

Çalışmanın bu kısmında, ankete katılım sağlayan meslek mensuplarının bağımsız denetim süreci hakkındaki düşüncelerine ilişkin elde edilen ortalama değerlerin demografik özelliklerine (cinsiyet, yaş, eğitim durumu, mesleki tecrübe, faaliyet gösterilen il) göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla yapılan t testi ve tek yönlü varyans analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 8. Faktörlerin Cinsiyete Göre Değerlendirilmesine İlişkin T-Testi Sonuçları

Faktörler	Cinsiyet	N	\bar{X}	ss	t	P
Bağımsız Denetçilik Mesleğine İlişkin Görüşler	Kadın	23	1,60	0,23	1,014	0,313
	Erkek	73	1,53	0,30		
Bağımsız Denetim Uygulamalarına İlişkin Görüşler	Kadın	23	2,28	0,48	-1,262	0,210
	Erkek	73	2,47	0,67		
Bağımsız Denetim Uygulamalarındaki Sorunlara İlişkin Görüşler	Kadın	23	1,76	0,51	-3,539	0,001*
	Erkek	73	1,85	0,67		

Bağımsız Denetimin Sağladığı Avantajlara İlişkin Görüşler	Kadın	23	1,84	0,46	-0,573	0,568
	Erkek	73	2,31	0,78		

* %5 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Meslek mensuplarının bağımsız denetim sürecine ilişkin düşünceleri ile cinsiyet arasında yapılan ikili karşılaştırma sonuçlarına göre, bağımsız denetim uygulamalarındaki sorunlara ilişkin görüşler (t(94): -3,539; p<0,05) açısından kadın ve erkek katılımcılar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olduğu ve kadınların ortalama puanlarının (\bar{x} =1,76) erkeklerin ortalama puanına (\bar{x} =1,85) kıyasla daha düşük olduğu tespit edilmiştir. Buna karşın, bağımsız denetçilik mesleğine ilişkin görüşler (t(94): 1,014; p>0,05), bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin görüşler (t(94):-1,262; p>0,05) ve bağımsız denetimin sağladığı avantajlara ilişkin görüşler (t(94): -0,573; p>0,05) ile katılımcıların cinsiyetleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık elde edilmemiş ve H₁ hipotezi kısmen desteklenmiştir.

Tablo 9. Faktörlerin Yaş Durumuna Göre Değerlendirilmesine İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Yaş	N	\bar{x}	Ss	Kareler Ortalaması	F	P
Bağımsız Denetçilik Mesleğine İlişkin Görüşler	26-30	20	1,53	0,24	0,048	0,552	0,698
	31-35	21	1,61	0,29			
	36-40	23	1,57	0,26			
	41 ve üzeri	32	1,48	0,27			
Bağımsız Denetim Uygulamalarına İlişkin Görüşler	26-30	20	2,51	0,68	0,185	0,445	0,776
	31-35	21	2,32	0,75			
	36-40	23	2,41	0,51			
	41 ve üzeri	32	2,36	0,55			
Bağımsız Denetim Uygulamalarındaki Sorunlara İlişkin Görüşler	26-30	20	2,41	0,80	0,165	0,395	0,812
	31-35	21	1,95	0,81			
	36-40	23	2,28	0,64			
	41 ve üzeri	32	2,13	0,58			
Bağımsız Denetimin Sağladığı Avantajlara İlişkin Görüşler	26-30	20	1,93	0,56	0,621	1,131	0,347
	31-35	21	1,70	0,71			
	36-40	23	1,81	0,64			
	41 ve üzeri	32	1,89	0,56			

* %5 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 9’da yer alan ve katılımcıların bağımsız denetim sürecine ilişkin görüşlerinin yaş durumuna göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla gerçekleştirilen tek yönlü varyans analizi sonuçlarına göre, bağımsız denetçilik mesleğine ilişkin görüşler (F=0,552; p>0,05), bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin görüşler (F=0,445; p>0,05), bağımsız denetim uygulamalarındaki sorunlara ilişkin görüşler (F=0,395; p>0,05) ve bağımsız denetimin sağladığı avantajlara ilişkin görüşler (F=0,621; p>0,05) ile katılımcıların yaş

grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların olmadığı görülmüştür. Bu bulgulara göre H₂ hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 10. Faktörlerin Eğitim Durumuna Göre Değerlendirilmesine İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Eğitim	N	\bar{x}	Ss	Kareler Ortalaması	F	P
Bağımsız Denetçilik Mesleğine İlişkin Görüşler	Ön lisans	2	1,75	0,35	0,102	1,190	0,309
	Lisans	79	1,56	0,30			
	Lisans üstü	15	1,46	0,20			
Bağımsız Denetim Uygulamalarına İlişkin Görüşler	Ön lisans	2	3,12	0,53	0,864	2,181	0,119
	Lisans	79	2,37	0,65			
	Lisans üstü	15	2,61	0,49			
Bağımsız Denetim Uygulamalarındaki Sorunlara İlişkin Görüşler	Ön lisans	2	2,12	0,17	0,214	0,520	0,596
	Lisans	79	2,19	0,75			
	Lisans üstü	15	2,20	0,74			
Bağımsız Denetimin Sağladığı Avantajlara İlişkin Görüşler	Ön lisans		2,27	2,27	0,006	0,011	0,989
	Lisans		1,82	1,82			
	Lisans üstü		1,78	1,78			

* %5 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 10 sonuçlarına göre, bağımsız denetçilik mesleğine ilişkin görüşler (F=1,190; p>0,05), bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin görüşler (F=2,181; p>0,05), bağımsız denetim uygulamalarındaki sorunlara ilişkin görüşler (F=0,520; p>0,05) ve bağımsız denetimin sağladığı avantajlara ilişkin görüşler (F=0,011; p>0,05) olmak üzere dört faktörün katılımcıların eğitim düzeyleri açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık taşımadığı belirlenmiştir. Dolayısıyla H₃ hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 11. Faktörlerin Mesleki Tecrübeye Göre Değerlendirilmesine İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Mesleki Tecrübe	N	\bar{X}	Ss	Kareler Ortalaması	F	P
Bağımsız Denetçilik Mesleğine İlişkin Görüşler	0-5 yıl	25	1,54	0,23	0,113	1,330	0,265
	6-10 yıl	25	1,62	0,26			
	11-15 yıl	14	1,64	0,32			
	16-20 yıl	22	1,45	0,26			
	21 yıl ve üzeri	10	1,52	0,46			
Bağımsız Denetim Uygulamalarına İlişkin Görüşler	0-5 yıl	25	2,40	0,74	0,301	0,734	0,571
	6-10 yıl	25	2,30	0,64			
	11-15 yıl	14	2,59	0,49			
	16-20 yıl	22	2,39	0,56			
	21 yıl ve üzeri	10	2,62	0,67			
Bağımsız Denetim Uygulamalarındaki Sorunlara İlişkin Görüşler	0-5 yıl	25	2,15	0,81	0,048	0,113	0,978
	6-10 yıl	25	2,32	0,73			
	11-15 yıl	14	2,25	0,78			
	16-20 yıl	22	2,07	0,52			
	21 yıl ve üzeri	10	2,20	0,97			
Bağımsız Denetimin Sağladığı Avantajlara İlişkin Görüşler	0-5 yıl	25	1,77	0,55	0,202	0,356	0,839
	6-10 yıl	25	1,83	0,67			
	11-15 yıl	14	1,92	0,75			
	16-20 yıl	22	1,81	0,56			
	21 yıl ve üzeri	10	1,84	0,80			

* %5 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 11'e göre, katılımcıların bağımsız denetçilik mesleğine ilişkin görüşleri, bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin görüşleri, bağımsız denetim uygulamalarındaki sorunlara ilişkin görüşleri ve bağımsız denetimin sağladığı avantajlara ilişkin görüşleri ile mesleki tecrübeleri arasında anlamlı farklılıkların olmadığı diğer bir ifadeyle bağımsız denetim sürecine ilişkin faktörlerin katılımcıların mesleki tecrübelerinden bağımsız olduğu sonucuna varılmıştır. Bu sonuçlara göre H₄ hipotezi kabul edilememiştir.

Tablo 12. Faktörlerin Faaliyet Gösterilen İl'e Göre Değerlendirilmesine İlişkin Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Faaliyet Gösterilen İl	N	\bar{x}	Ss	Kareler Ortalaması	F	P
Bağımsız Denetçilik Mesleğine İlişkin Görüşler	AĞRI	22	1,53	0,33	0,231	2,792	0,066
	KARS	28	1,66	0,29			
	İĞDIR	46	1,50	0,24			
Bağımsız Denetim Uygulamalarına İlişkin Görüşler	AĞRI	22	2,22	0,50	2,553	7,099	0,001*
	KARS	28	2,19	0,62			
	İĞDIR	46	2,66	0,62			
Bağımsız Denetim Uygulamalarındaki Sorunlara İlişkin Görüşler	AĞRI	22	2,00	0,69	4,294	9,096	0,000*
	KARS	28	1,54	0,56			
	İĞDIR	46	2,50	0,74			
Bağımsız Denetimin Sağladığı Avantajlara İlişkin Görüşler	AĞRI	22	2,01	0,62	0,748	1,873	0,159
	KARS	28	1,66	0,55			
	İĞDIR	46	1,83	0,67			

* %5 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 12'de katılımcıların bağımsız denetçilik mesleğine ilişkin görüşleri ve bağımsız denetimin sağladığı avantajlara ilişkin görüşleri ile faaliyette buldukları iller arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmektedir. Buna karşın, bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin görüşler ($F=7,099$; $p<0,05$) ve bağımsız denetim uygulamalarındaki sorunlara ilişkin görüşler ($F=9,096$; $p<0,05$) faktörlerinin meslek mensuplarının faaliyet gösterdiği il açısından farklılaştığı ve bu farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Bu bulgular neticesinde H_5 hipotezi kısmen doğrulanmıştır. Grup ortalamaları arasındaki farklılıkların hangi iller arasında olduğunu belirlemek amacıyla Post-Hoc testlerinden Tukey testi yapılmış ve sonuçları Tablo 13 ve Tablo 14'te sunulmuştur.

Tablo 13. Faaliyet Gösterilen İl Açısından Bağımsız Denetime İlişkin Görüşlerin Tukey Testi Sonuçları

Faktör	İller	Grup	N	\bar{x}	SS	Ortalama farkı	sd	p
Bağımsız Denetim Uygulamalarına İlişkin Görüşler	AĞRI	KARS	22	2,19	0,62	0,44121	0,15546	0,015
		İĞDIR	28	2,66	0,62	0,47651	0,17086	0,004

KARS	AĞRI	46	2,22	0,50	-0,44121	0,15546	0,015
	İĞDIR	22	2,66	0,62	0,03531	0,17086	0,977
İĞDIR	AĞRI	46	2,22	0,50	-0,47651	0,14375	0,004
	KARS	22	2,19	0,62	-0,03531	0,17086	0,977

Tablo 13'te yer alan Tukey testi sonuçlarına göre, meslek mensuplarının bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin görüşleri bakımından Ağrı ile Kars ($p:0,015 < 0,05$), ve Ağrı ile Iğdır ($p:0,004 < 0,05$) illeri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların olduğu; buna karşın Kars ve Iğdır ($p:0,977 > 0,05$) illeri arasında herhangi bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Buna göre, Ağrı ilinde faaliyet gösteren katılımcıların bağımsız denetim hakkındaki görüşlerinin Kars ve Iğdır illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının görüşlerine göre farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 14. Faaliyet Gösterilen İl Açısından Bağımsız Denetim Uygulamalarındaki Sorunlara İlişkin Görüşlerin Tukey Testi Sonuçları

Faktör	İller	Grup	N	\bar{x}	SS	Ortalama farkı	sd	p
Bağımsız Denetim Uygulamalarındaki Sorunlara İlişkin Görüşler	AĞRI	KARS	22	2,00	0,69	0,49975	0,17810	0,017
		İĞDIR	28	1,84	0,56	0,65722	0,16468	0,000
	KARS	AĞRI	46	2,50	0,74	-0,49975	0,17810	0,017
		İĞDIR	22	1,84	0,56	0,15747	0,19574	0,701
	İĞDIR	AĞRI	46	2,50	0,74	-0,65722	0,16468	0,000
		KARS	22	2,00	0,69	-0,15747	0,19574	0,701

Tablo 14 incelendiğinde, meslek mensuplarının bağımsız denetim uygulamalarındaki sorunlara ilişkin ifadelerine vermiş oldukları yanıtlar açısından Ağrı ile Kars ($p:0,017 < 0,05$), ve Ağrı ile Iğdır ($p:0,000 < 0,05$) illeri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların olduğu; buna karşın Kars ve Iğdır ($p:0,701 > 0,05$) illeri arasında herhangi bir farklılığın olmadığı belirlenmiştir. Buna göre, Ağrı ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının bağımsız denetim uygulamalarındaki sorunlara ilişkin görüşlerinin Kars ve Iğdır illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının görüşlerine göre farklılaştığı görülmüştür.

SONUÇ

Finansal tablo kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgilere erişme isteği tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de muhasebe ve denetim mesleğine olan ihtiyacı artırmaktadır. Dolayısıyla işletme ilgililerine açıklanan bilgiler doğrultusunda doğru ve zamanında kararlar alınabilmesi

için denetim faaliyetlerinin belirlenen kriterlere uygun olarak yerine getirilmesi gerekmektedir. Denetim standartlarına uygun bir şekilde gerçekleştirilen bağımsız denetim uygulamaları; güven ortamının oluşması, finansal faaliyetlerin düzgün işlemesi ve etkin yatırım kararlarının alınması açısından büyük önem arz etmektedir. Bu açıdan, bağımsız denetimin işletmeler, yatırımcılar ve kamu açısından önemi düşünüldüğünde, mesleği icra etmek üzere yetkilendirilmiş kişilerin bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin tutum ve görüşlerinin tespit edilmesi bağımsız denetimde kalitenin sağlanması açısından oldukça önemlidir.

TRA2 Bölgesi kapsamında yer alan Kars, Iğdır ve Ağrı illerinde faaliyetlerini yürüten meslek mensupları üzerine yapılan bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim sürecine yönelik bakış açılarını tespit etmeyi ve cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki tecrübe, faaliyet gösterilen il değişkenlerinin meslek mensuplarının bağımsız denetime ilişkin görüşleri üzerinde bir farklılığa neden olup olmadığını araştırmayı amaçlamıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda güvenilirlik analizi, frekans analizleri, normallik testi, değişkenler arasındaki ilişkiyi tespit etmek üzere t testi ve tek yönlü varyans analizleri uygulanmış ve elde edilen bulgular neticesinde birtakım değerlendirmeler yapılmıştır.

Yapılan analizler neticesinde anket uygulamasına en çok erkek meslek mensuplarının katılım sağladığı, %82,3'ünün lisans mezunu olduğu, yaklaşık %52'sinin 10 yıldan daha az bir süre mesleki tecrübeye sahip olduğu, %33,4'ünün 41 yaş ve üzeri olduğu, %47,9'unun Ağrı ilinde faaliyetlerini sürdürdüğü ve katılımcıların tümünün SMMM olarak görevlerini icra ettikleri tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının birçoğunun bağımsız denetçilik mesleği ile ilgili bir eğitim almadığı ve herhangi bir yetki belgesine sahip olmadığı ancak KGK tarafından verilen eğitimlere katılarak bağımsız denetçi belgesi almayı düşündükleri görülmüştür. Elde edilen bu bulgular, her ne kadar bağımsız denetçi belgesine ve eğitimine sahip meslek mensubu sayısının az olduğunu gösterse de meslek mensuplarının bağımsız denetime olan ilgilerinin fazla olduğu sonucunu ortaya koymuştur.

Meslek mensuplarının bağımsız denetim uygulamaları hakkındaki görüşlerine ilişkin analiz sonuçları incelendiğinde, katılımcıların büyük bir çoğunluğunun TMS/TFRS uygulamalarının bağımsız denetim uygulamasını kolaylaştırdığı, KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına tabi olmasının yanlış olduğu, işletmelerin muhasebe standartlarını tam olarak uygulamasının bağımsız denetim sürecine katkı sağlayacağı, KGK tarafından yapılan sınavlarla denetçi unvanının alınmasının doğru olduğu ve Türkiye'de bağımsız denetim alanında yapılan düzenlemelerin yeterince etkin olmadığı görüşünde oldukları tespit

edilmiştir. Bu bulgular neticesinde, bağımsız denetimin başarıya ulaşılabilmesi adına bağımsız denetim alanında yapılan çalışmaların daha da artırılması gerektiği, KOBİ ve büyük işletmelerin farklı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulmasının daha doğru olacağı ve TMS/TFRS uygulamalarının işletmeler tarafından daha aktif kullanılmasının gerektiği ortaya çıkmıştır.

Meslek mensupları bağımsız denetim uygulamalarında yaşanan en önemli sorunlar olarak ise, muhasebe vergi içindir anlayışının yaygın olması, denetime ilişkin düzenlemelerin yetersiz olması, yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması, VUK ve TMS/TFRS arasındaki farklılıklardan dolayı ortaya çıkan mevzuat karmaşası olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca katılımcıların bağımsız denetim uygulamalarının sağladığı avantajlara yönelik değerlendirmelerinde ise, en yüksek katılımın “bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artıracaktır” ifadesine; en düşük katılımın ise “bağımsız denetim sayesinde kredi kuruluşları, işletmelere daha kolay kredi imkânları sağlamaktadır” ifadesine olduğu tespit edilmiştir.

Ankete katılım sağlayan meslek mensuplarının bağımsız denetim süreci hakkındaki düşüncelerine ilişkin elde edilen ortalama değerlerin cinsiyet, yaş, eğitim durumu, mesleki tecrübe ve faaliyet gösterilen il değişkenleri bakımından farklılık gösterip göstermediğini tespit etmeye yönelik yapılan farklılık testi sonuçlarına göre, bağımsız denetim uygulamalarındaki sorunlara ilişkin görüşlerin katılımcıların cinsiyetine göre farklılaştığı; buna karşın bağımsız denetçilik mesleği, bağımsız denetim uygulamaları ve bağımsız denetimin sağladığı avantajlara yönelik görüşler ile cinsiyet değişkeni arasında anlamlı farklılıkların olmadığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca yapılan tek yönlü varyans analizi neticesinde, meslek mensuplarının bağımsız denetime yönelik görüşlerinin yaş, eğitim düzeyi, mesleki tecrübe değişkenlerine göre farklılaşmadığı; ancak bağımsız denetim uygulamalarına ve uygulamada yaşanan sorunlara ilişkin görüşlerinin faaliyet gösterilen il açısından farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim sürecine yönelik genel düşüncelerin tespit edilmesi amacıyla TRA2 Bölgesi’nde bulunan Kars, Iğdır ve Ağrı illerinde faaliyetlerini sürdüren meslek mensupları üzerine yapılan bu çalışmadan elde edilen bulgulara göre birtakım önerilerde bulunulabilir:

- Ülkemizde bağımsız denetimin istenilen düzeye gelebilmesi için tüm denetim sürecinde bağımsız denetim standartlarına uygun olarak hareket edilmelidir.

- Bağımsız denetim konusunda KGK, Maliye Bakanlığı, TÜRMOB ve SPK uyum içinde çalışmalı ve bağımsız denetim sürecinin işlerlik kazanması için önemli roller üstlenmelidirler.
- Bağımsız denetim sürecinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları birbiriyle uyumlu hale getirilerek yaşanan mevzuat karmaşasının önüne geçilmelidir.
- Bağımsız denetim sürecinin doğru bir şekilde anlaşılması ve uygulanması amacıyla hem meslek mensuplarını hem de denetlenen işletme yönetimini kapsayacak şekilde eğitimlerin düzenlenmesi kaliteli bir bağımsız denetim sürecinin sağlanmasına katkıda bulunabilir.
- Ülkemizde bağımsız denetim alanında yapılan yasal düzenlemelerin etkinliği artırılarak, meslek mensuplarının veya KGK kurumu tarafından yetkilendirilen denetçilerin tarafsız, bağımsız ve şeffaf bir şekilde faaliyetlerini sürdürmeleri sağlanmalıdır.
- Ülkemizde KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim bilinci oluşturularak zorunlu hale getirilmelidir.
- Meslek mensuplarının bağımsız denetimin mevcut durumu, sağladığı faydalar ve bu alanda yaşadıkları sorunların etkileşim halinde olduğu göz önünde bulundurularak bağımsız denetimden beklenen kalitenin sağlanması amacıyla düzenleyici kuruluşlar tarafından birtakım politikalar geliştirilmeli ve uygulanmalıdır.
- Bağımsız denetimin başarıya ulaşılabilmesi adına TMS/TFRS uygulamalarının işletmeler tarafından daha aktif kullanılması özendirilmelidir.

Bu araştırmanın yalnızca Kars, Iğdır ve Ağrı illerinde faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarına yönelik yapılmış olması çalışmanın en önemli sınırlılığını oluşturmaktadır. Dolayısıyla elde edilen bulgular yalnızca Kars, Iğdır ve Ağrı illerindeki meslek mensupları için genellenebilir. Araştırma sınırlılıklarına rağmen bu çalışmada meslek mensuplarının bağımsız denetime bakış açılarının farklı faktörler açısından ele alınması ve bu faktörler ile katılımcıların demografik özellikleri arasındaki ilişkinin ortaya çıkarılması açısından çalışmanın alan yazına katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Konuya ilişkin ileride yapılacak çalışmalarda farklı bölgelerde faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarının, KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçilerin bağımsız denetime yönelik görüşlerinin

değerlendirilmesinin ve ortaya çıkan farklılık ve benzerliklerin tartışılmasının alan yazına ve mesleki gelişime katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B., & Güngör, N. (2019). The impact of digitalization on the audit profession: A review of Turkish independent audit firms. *Journal of Business Economics and Finance*, 8(4), 209-214.
- Ardillah, K. & Chandra, R. (2022). Auditor independence, auditor ethics, auditor experience and due professional care on audit quality. *Accounting Profession Journal (APAJI)*, 4(1), 49- 60.
- Bekçi, İ., Apalı, A. & Özlemiş Özen, Ö. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetime bakış açılarının karşılaştırmalı olarak incelenmesi: Batı Akdeniz bölgesi örneği. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 16(1), 173-196.
- Demir, B. (2015). Muhasebe ve denetim mesleğinde etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4(4), 341-352.
- Demir, M., Çiçekay H., Arslan Ö. & Arslan E. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetçilik mesleği hakkındaki düşünceleri: Van ilinde bir araştırma. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 17(1), 37-56.
- Demirkan, A. & Polat, Y. (2016). Bağımsız denetim kuruluşlarında şeffaflık raporları. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, 1(1), 43-54.
- Dölen, T. (2015). Bağımsız denetime duyulan güvenin ve denetimin bağımsızlığının muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(2), 175-189.
- Dönmez, A. & Ersoy, A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Bilig Dergisi*, 36, 69-91.
- Enderoğlu, A.D., Konakay, G., Karacan, S. & Günce, N. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetime bakış açısı. *Türk Bilimsel Derlemeler Dergisi*, 10(2), 14-20.
- Ertaş, A & Kandemir, T. (2020). Bağımsız denetim kapsamında Türkiye’de yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetim üzerinde etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 61, 83-104.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: An introduction*. Macmillan Education LTD.
- Gümrah, Ö. & Yılmaz, B. (2018). Bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği: Bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşımları üzerine bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 21(2), 348-373.

- Hamuda, K.& Sawan, N. (2014). Perceptions of auditor independence in Libyan audit market. *International Business Research*, 7(2), 120-128.
- Johnson, V.E., Khurana, I.K. & Reynolds, K.J. (2002). Audit firm tenure and quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637-660.
- Karadeniz, Y. (2019). Türkiye’de bağımsız denetim sistemindeki gelişmeler: Denetim kuruluşlarında çalışan denetçilere yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 83, 173-192.
- Kaya, G. A. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim konusundaki düşüncelerine ilişkin bir araştırma. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 30(2), 335-351.
- Kayış, A. (2008). *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*. Asil Yayın Dağıtım.
- Özçelik, H., Şenol, H. & Aktürk, A. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açıları ve farkındalıkları üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 62, 55-71.
- Özulucan, A., Keleş, D. & Arslan, S. (2015). Muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan bağımsız denetim ile ilgili hususlar hakkındaki görüşlerine yönelik Ordu ilinde bir araştırma. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(1), 25-42.
- Salant, P., & Dillman, D. A. (1994). *How to conduct your own survey*. John Wiley & Sons, Inc.
- Salehi, M. & Mansoury, A. (2009). Firm size, audit regulation and fraud detection: Empirical evidence from Iran. *Management*, 4(1), 5-19.
- Tabachnick, B.G., & Fidell L.S. (2013). *Using Multivariate Statistics* (sixth ed.). Pearson.
- Yanık, S., & Karataş, M. (2017). Denetim raporlarının geleceği: Yeni düzenlemeler ve ülke uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 73, 1-26.