

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETÇİLİK MESLEĞİ HAKKINDAKİ DÜŞÜNCELERİ: VAN İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Mehmet DEMİR*, Hatice ÇİÇEKAY**,
Öznur ARSLAN*** ve Ebuzer ARSLAN****

Özet

Muhasebe süreciyle, çeşitli kişi ve kurumlara kullanılabilir bilgiler üretilmeye çalışılmaktadır. Bu sürecin ayrı bir birim/kişi tarafından denetlenmesi bilgilerin güvenilirliğini; denetlenip onaylanmış bilgiye dayanılarak alınacak kararların ise başarısını artıracaktır. Dolayısıyla bağımsız denetim, hem işletme hem de işletmeyle ilgili taraflar açısından oldukça önemlidir. Bu araştırmanın amacı, adından sıklıkla söz ettiren bağımsız denetçilik mesleği hakkında serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin düşüncelerini belirlemektir. Bu amaca uygun olarak düzenlenmiş anket formları Van ilinde faaliyet gösteren-bağımsız denetçilik yetkisine sahip-31 meslek mensubuna uygulanmıştır. Veriler, SPSS paket programıyla analiz edilmiş ve sonucunda 2 önemli bulguya ulaşılmıştır. Birincisi, meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu bağımsız denetimin gerekli ve faydalı olduğu yönünde görüş bildirmişlerdir. İkincisi, meslek mensupları, henüz yeni ve çalışma alanının kısıtlı olmasından dolayı bu meslekle ilgili ifadelerde tek yönlü ve net görüşler bildirememişler ve yetkilendirme konusunda üst birlikleri olan TÜRMOB'un değil de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görevlendirilmiş olmasına olumsuz yaklaşmışlardır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, Muhasebe, Muhasebecilik Mesleği.

The Thoughts of Accounting Occupation Members About Independent Auditing Occupation: A Research in Province of Van

Abstract

It is endeavored with accounting process to produce practicable data for various people and institutions. Auditing of this process by a separate unit or a person increase the reliability of the data, and also the success of the decisions taken depending on the audited and confirmed information. So, the independent auditing is very important for both business and contractors related to the business. The aim of this research is to determine the

*Doç.Dr., Cumhuriyet Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Sivas, mehmetdemir@cumhuriyet.edu.tr.

** Öğretim Görevlisi, Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Erciş MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Van, hcicekay@yyu.edu.tr.

*** Öğretim Görevlisi, Cumhuriyet Ü., Hafik MYO, Sivas, oznurarslan@cumhuriyet.edu.tr.

**** Öğretim Görevlisi, Cumhuriyet Ü., Yıldızeli MYO, Sivas, ebuzerarslan@cumhuriyet.edu.tr.

thoughts of professional accountants and investment advisers about auditing occupation. The questionnaire forms arranged in accordance with this aim was implemented to 31 occupation members having the authority of independent auditing which are in service in province of Van. Data was analyzed with SPSS package program. As a result, two important findings were reached. First, most of the occupation members are of the opinion that independent auditing is necessary and useful. Second, occupation members was not able to state any one way and clear opinions about this occupation since it is new and its working areas are limited, and they had a negative attitude since Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority was charged instead of Union of Public Accountants for authorization.

Key Words: Auditing, Independent Auditing, Accounting, Accounting Occupation.

GİRİŞ

Muhasebe, sadece mükellef-devlet ilişkilerini düzenleyen bir bilim, bir uğraşı alanı değil aynı zamanda toplumun hemen bütün kesimlerinin ihtiyacına cevap verebilecek finansal bilgiler üreten bir bilimdir. Bu bilgilerin güvenilirliğini, tutarlığını ve mukayese edilebilirliğini tespit edip onaylamak, işletme hakkında alınacak kararların isabet derecesi artıracak ve bu sayede de işletmenin piyasadaki itibarı olumlu yönde etkilenecektir. Dolayısıyla bağımsız denetim; kanunların, yönetmeliklerin veya standartların zorlamaları olmasa bile işletmelerin ürettikleri bilgilerin şeffaflığı, anlaşılabilir olması açılarından gerekli bir faaliyettir. Bağımsız denetimin aşağıda açıklanacağı üzere işletmeye, devlete ve topluma faydaları vardır.

Bu çalışma, Van ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim yetkisini haiz olan serbest muhasebeci mali müşavirlerin bağımsız denetçilik mesleğine ve mesleğin geleceğine yönelik düşüncelerini belirlemek amacıyla ele alınmıştır. Deneklerin düşüncelerini tespit etmek için anket yönetimi uygulanmış ve verilerin analizinde SPSS paket programı kullanılmıştır. Çalışma, bağımsız denetime yönelik teorik bilgilerin verilmesi, literatür taraması, verilerin elde edilip analiz edilmesi ve sonuç temelinde yürütülmüştür.

I. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI, AMACI VE SINIRLARI

Denetim, işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan durum ile meydana gelmesi beklenen durumun birbiriyle bağdaşıp bağdaşmadığını araştırarak bir nevi karşılaştırma yapma işidir. Denetim fonksiyonu, işletmedeki diğer fonksiyonların neyi, nasıl ve hangi ölçüde başardığını araştıran ve saptayan bir yönetim faaliyeti olarak belirlenir (Akbulut, 2010: 5).

Bağımsız denetim kavramı, yerli ve yabancı literatürde, Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association) bünyesinde faaliyet gösteren Temel

Denetim Kavramları Komitesi (Basic Auditing Concepts Committee) tarafından, 1972 yılında yapılan bağımsız denetim tanımına dayandırılmaktadır. Buna göre bağımsız denetim, “İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” (Esendemir, 2011: 3).

1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları komitesi tarafından bağımsız dış denetim kapsamlı olarak şu şekilde açıklanmıştır: “Bağımsız denetim sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin, geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğu açısından inceleyerek oluşturulan görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara iletmektir” (Bizim, 2008: 18).

SPK'nın Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ'e göre ise bağımsız denetim, "İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması(dır).”(Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ Başlangıç Hükümleri m. 4/1-b)

Bağımsız denetim tek bir işlem veya faaliyet olmayıp, birbirini izleyen işlemler zincirinden oluşmakta ve finansal tabloların güvenilirlik derecesini artırmaktadır(Acar ve Senal, 2011: 34).

Bağımsız denetim, denetim yaptıracak işletmenin mali tablo ve raporlarına münhasır olarak yapılır. Bağımsız denetim kapsamına giren mali tablolar, şirketlerin ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya SPK tarafından istenecek mali tablolarıdır. Sermaye piyasasında mali tablo ve raporlara ilişkin esaslar, SPK tarafından ilk defa 1983 yılında düzenlenmiştir (Ayrancı, 2010: 22).

Genel olarak denetimin amacı, belirli bir işletmeye veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırılarak aralarındaki uygunluk derecesinin belirlenmesidir (Kayacık, 2012: 76).

Bağımsız denetimin amacı ise işletmenin mali durumu hakkında doğru ve güvenilir bilgi sağlamaktır. Böylece işletmeye yatırım yapmayı düşünen veya yatırım yapmış olan yatırımcılar kararlarını, bağımsız denetim sonucunda verilen raporlara göre verebileceklerdir. Aynı şekilde işletmeyle ilişkide bulunan çıkar grupları (ortakları, bankalar, çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler ve çeşitli kamu kuruluşları...) da işletmeyle olan ilişkilerini bu raporlar aracılığıyla gözden

geçirecekler ve işletme hakkında güvenilir bilgiye sahip olacaklardır (Özyurt, 2010: 4).

II. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİNİ ARTIRAN GELİŞMELER

Bağımsız denetim ile toplumun hemen her kesiminin kararlarına temel teşkil edecek bilgiler üreten muhasebe sürecinin doğru ve aksayan yönlerinin tespiti ile bilgi kullanıcılarına güvenilir veriler sunulmaktadır. Bağımsız denetimin önemini artıran birçok olumsuz gelişmeler hem ülkemizde hem de başka ülkelerde yaşanmıştır. Bunlardan bazılarının ait özet bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan en büyük şoklardan bir tanesi, şüphesiz 02 Aralık 2001 günü dünyanın en büyük doğalgaz boru hattı şirketlerinden biri olan Enron'un beklenmedik iflasıdır. Söz konusu iflasın etkileri sadece ABD'de değil tüm dünyada büyük yankılara yol açmıştır. Diğer taraftan söz konusu ani çöküş, hem çağdaş muhasebe sisteminin hem de bağımsız denetim şirketlerinin ciddi bir şekilde sorgulanmasını gündeme getirmiştir. Amerikan kurumsal kültürünü derinden etkileyen bu olay, dünyanın geriye kalanındaki özellikle gelişmekte olan ülke ekonomileri açısından birçok benzerlik taşımaktadır (Çelik, 2012: 33).

ABD'de Enron olayının yanı sıra Worldcom, Tyco International ve Adelphia Communications skandallarının ortaya çıkması; sermaye piyasalarına, şirket yönetimine, finansal raporlara ve söz konusu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güveni derinden sarsmış ve hem ABD hem de dünya piyasalarını etkilemiştir. 30 Temmuz 2002 yılında yasalara Sarbanes-Oxley Kanunu, Amerikan yönetiminin Enron ile başlayan güven kaybına yönelik olarak kamuoyunun piyasalara olan güvenini yeniden tesis etme çabasıdır. Sarbanes-Oxley Kanunu'nun temel amacı, finansal raporlama yapan şirketlerin yaptıkları açıklamaların ve düzenleyerek kamuya sundukları finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin yükseltilerek yatırımcıları koruma altına almaktır. Bu amaçla kabul edilerek yürürlüğe konan bu kanun ile hem şirketlerin raporlama ve açıklama kuralları yeniden gözden geçirilmiş ve daha sıkı kurallarla donatılmış hem de sorumlular ile ilgili olarak hürriyeti bağlayıcı cezalar getirilmiştir (Çelik, 2012: 37 – 38).

Ülkemizde de denetim skandalları yaşanmıştır. Bu skandallarından biri, Söksa Sinop Örme ve Konfeksiyon Sanayi ve Ticaret A.Ş.'de ortaya çıkmıştır. Söksa Sinop Örme ve Konfeksiyon Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin bağımsız denetimini yapan Er-Genç Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından kullanılan plan ve programların SPK'nın hazırlamış olduğu tebliğlere uygun olmadığı, etkin bir ekip çalışması, görev dağılımı ve gözetim sistemi sağlayamadığı, çalışmalarını kanıtlayacak belge ve kayıt düzenine sahip olmadığı ve gerekli denetim tekniklerini kullanarak yeterli miktarda denetim kanıtı toplayamadığı anlaşılmıştır. Bu şekilde

denetim standartlarının gereklerine uygun hareket etmediği anlaşılan denetim firmasının, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetlemeye Yetkili Kuruluşlar listesinden çıkarılmasına karar verilmiştir (Senal, 2011: 95).

Bir diğer denetim skandalı ise, Ergin Uluslararası Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'nin 1999 yılında Eskişehir Esbank T.A.Ş. için düzenlemiş olduğu denetim raporuyla ortaya çıkmıştır. Bankanın likiditesi ve finans temin etme kabiliyetinin, yükümlülüklerini karşılamaya yeterli olmamasına rağmen, denetim firması tarafından yeterli olduğu açıklanarak, yatırımcılara bankayla ilgili olumlu bir görüş yansıtılmıştır. Yine aynı denetim firması tarafından denetlenen Yaşarbank A.Ş. hakkında 1999 yılında düzenlenen denetim raporunda ise, bankanın finansal riskleri konusunda hiçbir açıklama yapılmamış ve raporda olumlu görüş bildirilmiştir. Ancak 31 Aralık 1998 tarihi itibarıyla 7 trilyon lira kâr gösteren bir şirketin bir sene sonra 559 trilyon lira zarar göstermesi ve bu zararın da yarısının geçmiş döneme ait olması, önceki dönemlerde bağımsız denetim görevini yapan denetim şirketlerinin yaptıkları denetimin kalitesi ve güvenilirliği hakkında şüpheye düşülmesine yol açmıştır (Senal, 2011: 95).

III. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI

Bağımsız denetimin işletmeye, yatırımcılara ve kamu kuruluşlarına sağladığı yararlarından bazıları aşağıda sıralanmıştır (Kayacık, 2012: 74):

- Denetlenen işletme açısından muhasebe denetimi mali tabloların güvenilirliğini artırarak çalışanların mali tablolarda hile yapmalarını önler.
- İşletmenin denetlenmiş mali tablolarla kredi alma olanağı artmaktadır.
- Kredi veren kurumlara kredi verme konusunda karar verirken denetlenmiş mali tablolar yardımcı olur.
- Denetlenmiş mali tablolar küçük tasarruf sahibi yatırımcıların karar almalarında rehberlik yapar.
- Denetlenmiş mali tablolarla hazırlanan beyannamelere ve mali tablolara güvenin artmasını sağlar.
- Borçluluk ve iflas durumlarında, vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız denetim raporu güvenilir bilgi sağlar.

IV. ÜLKEMİZDE BAĞIMSIZ DENETİM İLGİLİ OLARAK YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER

Ülkemizde bağımsız denetimle ilgili çeşitli kamu kurumları tarafından yapılmış yasal düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemelere aşağıda kısaca yer verilmektedir.

A. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU VE BAĞIMSIZ DENETİM KAPSAMI

14 Şubat 2012 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan Yeni TTK, tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan UFRS'lere uyumlu TFRS'lere uyma zorunluluğunu getirmektedir. Artık anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde yer almaktadır. Yapılacak olan denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadığını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da (risk denetimi) kapsayacaktır. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş sayılacak ve bu finansal tablolar üzerinden kâr dağıtımı yapılamayacaktır. Tüm sanayileşmiş ülkelerle birlikte aynı finansal raporlama standartlarını uygulamak ve aynı yorum kurallarına bağlı olmak Türk işletmelerine uluslararası ve yabancı piyasalarda rekabet gücü sağlayacak ve Türk piyasasına uluslararası nitelik kazandıracaktır (Özer, 2012: 48).

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, denetçi; ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir şeklinde düzenlenmiştir. Fakat denetçi tanımlaması ile ilgili olarak; 30 Haziran 2012 tarih ve 28339 sayılı resmi gazetede yayınlanan 6335 sayılı yasa da değişiklik yapılmış ve kimlerin denetçi olabileceği ile ilgili yeni bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre, denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir (TTK m. 400/1).Yapılan bu değişiklikle bağımsız denetçi ortakları yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan denetleme kuruluşu olabilecekken, oluşan değişiklikle yeminli müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirlere ek olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler de denetçi olabileceklerdir (Özçelik vd., 2014: 57).

Yeni TTK' ya göre, bağımsız denetçinin her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi bağımsız denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirecek ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilân edecektir (TTK m. 399/1). Bağımsız denetçiler veya bağımsız denetim kuruluşu ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının

yanında çalışan veya anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişilerin hangi hallerde denetçi olarak seçilemeyeceği/görevlendirilemeyeceği TTK'nın 400/1 maddesinde sıralanmıştır.

Denetim faaliyetleriyle ilgili olarak denetçilere bazı sınırlamalar getirilmektedir. Özellikle, denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında herhangi bir danışmanlık veya hizmet veremeyeceği, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamayacağı ifade edilmiştir (TTK m. 400/3).

Diğer bir sınırlama ise, seçilen bağımsız denetçinin belirli bir süre sonra görevine ara vermek zorunda olmasıdır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl bağımsız denetçi olarak seçilen denetçi, üç yıl geçmedikçe aynı şirket için yeniden seçilememektedir (TTK m. 400/2). TTK'nın yeni düzenlemesinde, denetçinin yedi yıl arka arkaya bir şirket için denetleme raporu vermesi halinde, en az iki yıl için değiştirilmesi gerektiği bilgisi mevcutken, 26.06.2012 tarih ve 6335 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu bu bekleme süresi iki yıldan üç yıla çıkarılmıştır. Bu değişiklikle, on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak görevlendirilen denetçinin, üç yıl ara vererek bu sürenin sonunda tekrar aynı şirkette denetçi olabilmesi imkânı söz konusu olmuştur.

B. 3568 SAYILI YASA İLE YAPILAN DÜZENLEMELER

26 Temmuz 2008 tarihli 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve yayımlandığı tarihte yürürlüğe giren 5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile değişen şekli ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik (SMM ve YMM) Kanununun 2. ve 12. maddelerinde meslek üyeleri, işletmelerin mali tablolarının muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre uygunluğunu incelemekle sorumlu tutulmuştur (3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu m. 2-12).

3568 Sayılı Kanun, bağımsız denetimi tam olarak düzenlememekle birlikte, bağımsız denetçilerin SMMM veya YMM olma zorunluluğu bulunduğunu belirttiğinden, bu kanunun da bağımsız denetime yönelik düzenlemeler içerdiği görülmektedir (Keleş, 2013: 112).

C. KGK'NIN BAĞIMSIZ DENETİM GÖZETİMİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 06.04.2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu tarafından 26.9.2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

(KHK) ile kurulmuştur. Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak olarak belirlenmiştir (660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname m. 1).

Kamu Gözetim Kurumu tarafından, Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY); 26/9/2011 tarihli, 28509 sayılı Resmi Gazete’de ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu, 25 inci ve 27 nci maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 3). KGK tarafından hazırlanan BDY, 6102 sayılı Kanun ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmelerine, sicil kayıtlarının tutulmasına, yükümlülüklerine, sorumluluklarına, bunların Kurum tarafından incelenmesine ve denetlenmesine ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasları kapsamaktadır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği m. 2).

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile muhasebe mesleği açısından kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları olmak üzere üç temel konuda düzenleme yapılmış olup bu üç temel alanda tek bir otorite kurulması amaçlanmıştır. Bu Kararname ile SPK, BDDK, EPDK ve buna benzer kurum ve kuruluşların şirketlerin bağımsız denetime ilişkin çok başlı bir yapıdan tek başlı bir yapıya geçişi sağlanmıştır (Bozdemir, 2013: 73).

Ayrıca, Sermaye Piyasası Kurulu’nun, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu’nun ve Hazine Müsteşarlığı’nın Bağımsız Denetimin Gözetimine ilişkin yasal düzenlemeleri de vardır.

V. LİTERATÜR İNCELENMESİ

Bu çalışmanın konusuyla ilgisi bulunan diğer çalışmalara ait özet bilgiler şöyledir:

Karataş’ın (2014) çalışmasında, ilk olarak 6762 sayılı Eski TTK’da yer alan murakıplık (şirket denetçiliği) kısaca açıklanmış; ikinci olarak yapılan değişikliklerin etkisi de dikkate alınmak suretiyle başta 6102 sayılı Yeni TTK olmak üzere, KGK, SPK ve BDDK’nın bağımsız denetime ilişkin yetkileri ve düzenlemeleri incelenmiştir. Bu kapsamda, şirketlerin denetimine ilişkin her iki ticaret kanununda öngörülen denetim sistematikleri karşılaştırmaları olarak ele alınmış ve son olarak da bağımsız denetim yetkisini elde etme şartlarına ve

şirketlerin bağımsız denetime tabi olmasına ilişkin özellikli ve tartışmalı hususlar açıklanmıştır (Karataş, 2014; 123 – 142).

Karasu (2014) yapmış olduğu çalışmada, öncelikle sermaye şirketleri için 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK’da öngörülen bağımsız denetime ilişkin hükümler hakkında genel bilgiler vermiş; daha sonra bağımsız denetimi, gözetleme ve denetleme yetki ve görevine sahip KGK ayrıntılı olarak incelemiştir. Bu kapsamda çalışmada, yeni bir düzenleyici ve denetleyici kurum olarak KGK gibi bir kurumun gerekliliği, kurumun hukuki niteliği, teşkilat yapısı, yetki ve görevleri değerlendirilerek kurumun sağlıklı işlemesi için öneriler sunulmuş; özellikle Kurumu oluşturan en önemli karar organı olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun üyelerinin atanma şeklinin Kurum’un bağımsızlık niteliğini zedelediği, Kurulun siyasi otoriteye karşı bağımsızlığının sağlanmaması halinde, değişen siyasi iradenin finansal piyasalara etkisinin artacağı ve Türkiye’de yatırım yapmayı düşünen yabancı şirketlerin Türkiye denetim pazarına karşı olumsuz bir kanaate sahip olmasına yol açacağı izah edilmiştir. Çalışmanın sonucunda, Kurul’un bağımsız ve tarafsız niteliğinin sağlanması için Kurul üyelerinin seçim şeklinin yeniden düzenlenmesi, Kurul’un Anayasal güvenceye kavuşturulması ve “özerklik” ve “bağımsızlık” vurgusunun Anayasal ifadeyle garanti altına alınması gerektiği vurgulanmıştır (Karasu, 2014; 79 – 105).

Son dönemde bağımsız denetimde meydana gelen değişiklikler Karakoç’un (2013) çalışma konusunu oluşturmaktadır. İki bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümünde Türk Ticaret Kanunu’nun bağımsız denetimle ilgili olan maddeleri incelenerek, söz konusu maddelere yöneltilen eleştirilere ve bazı görüşlere yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise bağımsız denetimdeki yeni düzenlemeler ışığında bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim eğitimleri hakkında bilgiler bulunmaktadır. Sonuç olarak bu çalışmada, bağımsız denetim konusunda söz konusu taraflara yol göstermesi amaçlanmaktadır (Karakoç, 2013; 17 – 37).

Kandemir ve Akbulut (2013) yaptıkları çalışmada, bağımsız denetiminin etkin olarak uygulanabilmesinde denetim komitesinin rolünü ortaya koyarak bu alandaki bilgi boşluğunu doldurmayı amaçlamışlardır. Çalışmada, denetimden sorumlu komitenin, işletmede önemli fonksiyon üstlendiği üzerinde durulmuştur (Kandemir ve Akbulut, 2013; 36 – 54).

Güler’in (2012) yapmış olduğu makalede, yeni TTK’da denetim ile ilgili olan değişiklikler mercek altına alınmış ve bu değişikliklerin meslek mensupları tarafından farkındalıkları belirlemek için Ankara ilinde faaliyette bulunan bağımsız denetim yetkisi almış firmalar ve Yeminli Mali Müşavir odasına kayıtlı firmalar üzerine değerlendirmelerde bulunulmuştur. Araştırmada ortaya çıkan sonuçlara göre; muhasebe mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanununun düzenlenmesinin gerekliliğinden yana oldukları ve Yeni Türk Ticaret Kanunu ile gelişmiş ülkelerle olan uygulama farklılıklarının giderileceğine inandıkları görülmüştür. Şirketlerin, yeni Türk Ticaret Kanununa henüz hazır olmadıkları, Yeni Türk Ticaret Kanunda

düzenlenen denetim kısmına ilişkin değerlendirmelerinin olumlu ancak denetçi görev tanımı ve sınırları konusunda bilgilerin yetersiz olduğu bulgularına ulaşılmıştır (Güler, 2012; 81 – 104).

Sanlı ve Özbirecikli yaptıkları çalışmalarında (2012), özellikle uluslararası gelişmeler ve standartlar açısından Türkiye'de bağımsız denetimin zaman içinde nasıl ve ne ölçüde geliştiğini ortaya çıkarmak amacıyla, Türkiye'deki muhasebe üzerindeki bağımsız dış denetimin tarihsel gelişim süreci üzerinde durmuşlardır. Çalışmada ayrıca, Yeni Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre bağımsız denetimin şu anda genişleyen kapsamının olumlu ve olumsuz yönlerini tartışmak amaçlanmıştır. Çalışmada, bağımsız denetimin gelişim sürecinin, güvenilir finansal bilgi ve şeffaflık ihtiyacının ve farklı sektörlerde ekonomik gelişmelerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıktığı üzerinde durulmuştur (Sanlı ve Özbirecikli, 2012; 1 – 27).

Uluslan ve diğerleri (2012) yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri ve bu görüşlerin meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri açısından farklılık gösterip göstermediğine dair bulgular elde etmeye çalışmışlardır. Araştırma sonucunda, araştırmaya katılan meslek mensuplarının Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklere yönelik düşüncelerin olumlu olduğu saptanmıştır (Uluslan ve Diğerleri, 2012; 11 – 34).

Senal (2011) yapmış olduğu çalışmada, Sermaye Piyasası Kurulu'nun listesinde yer alan Bağımsız Denetim Firmaları üzerinde ankete dayalı bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler ve bu faktörlerin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiş, bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında kamu gözetim kurulunun rolü araştırılmıştır (Senal, 2011).

Bir diğer çalışmada ise Yandal (2011), öncelikle KOBİ'lerde bağımsız denetimin önemi üzerinde durmuş; ardından Yeni TTK ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (UMF)'nin çıkarmış olduğu KOBİ'lerde Bağımsız Denetim Rehberi, bağımsız denetim ve uluslararası muhasebe standartları açısından değerlendirmiştir. İlave olarak Yeni TTK ve KOBİ'lerde Bağımsız Denetim ile ilgili meslek mensuplarının görüşlerini belirlemek amacıyla Edirne Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ESMMMO)'na kayıtlı il merkezinde bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere yönelik anket çalışması yapmıştır. Sonuçta, bağımsız denetimin bir “kültür” sorunu olarak algılandığı ve bağımsız denetim ile ilgili olarak taraflara önemli görevler düştüğü saptanmıştır. Ayrıca çalışmada, üniversitelerin “denetim” ile ilgili lisans derslerini yaygınlaştırılmalarının, lisansüstü denetim programlarını açmalarının, muhasebe-finansman bölümlerinin buldukları bölgelerde mali müşavirlere ve iş dünyasına dönük “denetim” eğitimlerini artırmalarının “denetim” uygulamasına önemli katkı sağlayacağı belirtilmiştir (Yandal, 2011).

Yıldırım (2011) hazırlamış olduğu makalesinde, Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde anonim şirketlerde denetçi konusu incelenmiştir. Bu amaçla 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde anonim şirketlerle ilgili maddeler taranarak değerlendirmeler yapılmıştır. Yeni TTK ile denetçilik mesleği, nitelikleri ağır basan ve profesyonelliği öne çıkan bir meslek haline getirilmiştir (Yıldırım, 2011; 43 – 52).

Bezirci ve Karasioğlu çalışmalarında (2011), ülkemizde bağımsız denetim alanında meydana gelen yasal ve yapısal değişiklikleri sistematik bir şekilde incelemişlerdir. Tarihi gelişimi ve bugünkü ekonomik sistemdeki yeri incelendiğinde denetimin, ülkelerin ekonomik fonksiyonlarının içinde çok önemli bir değişken olduğu; ekonomi tarihi incelendiğinde ise ekonomi ile denetimin birbirini etkileyerek geliştikleri görülmüştür (Bezirci ve Karasioğlu , 2011; 571 – 592).

VI. UYGULAMA

A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE VERİ TOPLAMA ARACI

Bu araştırmanın amacı, Van ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim yetkisine sahip SMMM'lerin, bağımsız denetçilik faaliyetlerine ait düşüncelerini ve bağımsız denetçilik mesleğine bakış açılarını tespit etmektir.

Araştırmanın amacına ulaşmak için veri toplama aracı olarak anket metodu kullanılmıştır. Literatür çalışmalarından edinilen bilgiler ve bu yetkiye sahip meslek elamanlarından birkaçıyla yapılan görüşmeler sonrasında iki bölümden oluşan anket formu hazırlanmıştır. Anket formunun 14 ifadeden oluşan ilk bölümünde bağımsız denetçilik yetkisine sahip meslek mensuplarının bağımsız denetçilikle ilgili düşünceleri ve bu mesleğe bakış açıları tespit edilmeye çalışılmıştır. Anketin ikinci bölümünde ise deneklerin demografik özelliklerini tespit etmeyi hedefleyen 4 soruya yer verilmiştir.

B. KULLANILAN İSTATİSTİKSEL ANALİZ YÖNTEMLERİ

Anket verilerinin analizinde SPSS 22,0 for Windows (Statistical Package For Social Sciences) istatistiksel paket programından yararlanılmıştır.

Katılımcıların demografik özellikleri, frekans (f) ve yüzde (%) dağılımlarından hareketle saptanmaya çalışılmıştır. Deneklerin ankette yer alan ifadelerle ait katılım düzeylerinin analiz ve yorumu için aritmetik ortalama (\bar{x}) ve standart sapma (ss) değerlerinden yararlanılmıştır. Ayrıca, farklılık testleri (t testi ve ANOVA) yapılmak suretiyle meslek mensuplarının ifadelerle ait görüşlerinde farklılık olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Meslek mensuplarının, ankette bulunan her bir ifadeye katılım düzeylerini belirlemek için 3'lü likert sınıflama ölçeği kullanılmıştır. Sınıflama ölçeğinin oluşturulmasında;

$$\text{Aralık Genişliği}(a) = \text{Dizi Genişliği} \div \text{Yapılacak Grup Sayısı}$$

formülü uygulanmıştır (Tekin, 1987). Buna göre oluşturulan ölçeğin nitelik düzeyi ve puan değerleri ile değer aralıkları Tablo 1'de gösterilmiştir. Söz konusu formül uygulandığında;

$$a = 2/3 = 0,67 \text{ olarak hesaplanmıştır.}$$

Tablo 1: Ölçek Puan Aralıkları ve Katılım Düzeyleri

| Nitelik Düzeyi | Puan Değeri | Değer Aralıkları |
|----------------|-------------|------------------|
| Doğru | 1 | 1,00 – 1,67 |
| Kararsızım | 2 | 1,68 – 2,35 |
| Yanlış | 3 | 2,36 – 3,00 |

Araştırmada kullanılan anket formunun likert tipi ifadelerin yer aldığı bölümün güvenilirliği tespit etmek için Cronbach's Alpha Güvenirlik Katsayısı yöntemi uygulanmış; sonuç Tablo 2'ye aktarılmıştır.

Tablo 2: Anketin Cronbach's Alpha Güvenirlik Katsayısı

| Reliability Statistics | |
|------------------------|------------|
| Cronbach's Alpha | N of Items |
| 0,653 | 14 |

Tablo 2'de görüldüğü gibi Cronbach's Alpha Güvenirlik Katsayısı yaklaşık olarak 0,65 çıkmıştır. Bu sonuç, sorularla ölçülmek istenen olguyu ölçme açısından yeterli olduğu şeklinde yorumlanır.

C. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Araştırmanın evreni, Van ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim yetkisine sahip SMMM'lerdir. Van SMMMO'dan alınan bilgiye göre Haziran 2015 tarihi itibarıyla bu yetkiye sahip meslek elemanı sayısı 49'dur. Araştırmacılar tarafından söz konusu deneklerin her birine ulaşılması istenildiğinden örnekleme gidilmemiş ve araştırma evreninde yer alan bütün deneklere doğrudan ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu çalışma sonucunda bağımsız denetim yetkisine sahip 31 meslek mensubu anketi cevaplamayı kabul etmiş ve anket formu bu 31 denekle yüz yüze

görüşme yoluyla doldurulmuştur. Böylece evrende yer alan toplam deneklere ulaşma oranı %63 olmuştur.

D. BULGULARIN ANALİZ VE YORUMU

Araştırmanın bu bölümünde, anket yöntemi sonucunda elde edilen veriler;

- ✓ Meslek mensuplarının demografik özelliklerinin tespiti ve
- ✓ Meslek mensuplarının bağımsız denetçilikle ilgili düşüncelerinin analiz ve yorumu

olmak üzere iki bölüm halinde incelenmiştir. Elde edilen verilere ait istatistikî sonuçlar tablolar halinde sunulup değerlendirmelere yer verilmiştir.

1. Denekleri Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemek için deneklere 4 soru yöneltilmiştir. Bu sorulara verilen cevaplara göre meslek mensuplarının demografik özellikleri Tablo 3'teki gibidir.

Tablo 3: Deneklerin Demografik Özellikleri

| Cinsiyet Durumu | | | Açıklamalar |
|--|-------------|------------|--|
| Cinsiyet | Frekans (f) | Yüzde (%) | |
| Kadın | 0 | 0 | Ankete katılan meslek mensuplarında bağımsız denetçilik yetkisine sahip olanların tamamı erkektir |
| Erkek | 31 | 100 | |
| Toplam | 31 | 100 | |
| Yaş Durumu | | | Anket katılan bağımsız denetçilik yetkisine sahip meslek mensuplarının %22,6'sı 30-39 yaş arası, %35,5'i 40-49 yaş arası ve %41,9'u ise 50 ve üzeri yaş arası grubunda yer almaktadır. |
| Yaş | Frekans (f) | Yüzde (%) | |
| 30-39 arası | 7 | 22,6 | |
| 40-49 arası | 11 | 35,5 | |
| 50 ve üzeri | 13 | 41,9 | |
| Toplam | 31 | 100 | |
| Eğitim Durumu | | | Ankete katılan meslek mensuplarının %58,1'i lisans ve %41,9'u lisansüstü eğitime sahiptir. |
| | Frekans (f) | Yüzde (%) | |
| Lisans | 18 | 58,1 | |
| Lisans Üstü | 13 | 41,9 | |
| Toplam | 31 | 100 | |
| Bağımsız Denetçilik Yetkisinin Kullanılıp Kullanılmadığı | | | Bağımsız denetçilik yetkisi olup da bu yetkiyi kullananların oranı %6,5 gibi çok düşük bir oran iken kullanmayanların oranı ise %93,5'tir. |
| | Frekans (f) | Yüzde (%) | |
| Evet | 2 | 6,5 | |
| Hayır | 29 | 93,5 | |
| Toplam | 31 | 100 | |

2. Deneklerin Bağımsız Denetçilikle İlgili Düşüncelerinin Analiz ve Yorumu

Araştırmanın amacına ulaşmak için deneklere bağımsız denetimle ilgili 14 ifade yöneltilmiş ve bu ifadelere ait düşüncelerini “doğru”, “yanlış” ve “kararsızım” seçeneklerinden biriyle belirtmeleri istenmiştir. Elde edilen bulguların frekans ve yüzdeleri (%), “doğru” seçeneğinin en yüksekinden en düşüğüne göre sıralanmıştır. Bu analizin sonuçları Tablo 4’te yer almaktadır.

Tablo 4: Bağımsız Denetçilikle İlgili İfadelere Ait Katılımların Frekans ve Yüzde Değerleri

| İfadeler | | Doğru | Kararsızım | Yanlış | |
|--|---|-------|------------|--------|---|
| | | | | | f |
| 1. Denetlenen işletmelerde muhasebe uygulamalarının kalitesi artacaktır. | f | 30 | - | 1 | |
| | % | 96,8 | - | 3,2 | |
| 2. Kayıt dışı ekonomiyi önlemek/azaltmak için bağımsız denetçilik faaliyet alanlarının genişletilmesi gerekir. | f | 29 | - | 2 | |
| | % | 93,6 | - | 6,4 | |
| 3. Bağımsız denetçilikle SMMM mesleği birbirlerinin tamamlayıcısıdır. | f | 28 | - | 3 | |
| | % | 90,3 | - | 9,7 | |
| 4. Bağımsız denetçilik için, 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip meslek elemanlarının “uygulamalı mesleki eğitim” şartından muaf sayılmış olmaları yerinde bir karardır. | f | 28 | - | 3 | |
| | % | 90,3 | - | 9,7 | |
| 5. Bir denetçinin aynı işletmeyi 10 yıl üst üste denetleyemeyeceği kararı, bağımsız denetimin kalitesi için yerinde bir karardır. | f | 27 | 3 | 1 | |
| | % | 87,1 | 9,7 | 3,2 | |
| 6. Uygulamalı mesleki eğitimin denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda yapılması şartı yerinde bir karardır. | f | 25 | 1 | 5 | |
| | % | 80,6 | 3,2 | 16,2 | |
| 7. Bağımsız denetim yetkisini alan meslek mensupları, bu mesleğin icrasında yeterli bilgiye sahiptirler. | f | 20 | 4 | 7 | |
| | % | 64,5 | 12,9 | 22,6 | |
| 8. Denetçilik faaliyetinin Bağımsız Denetim AŞ bünyesinde icra edilmesi kararını doğru bulmuyorum. | f | 20 | 4 | 7 | |
| | % | 64,5 | 12,9 | 22,6 | |
| 9. Bağımsız denetçilik için gerekli olan “uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak” şartı bağımsız denetimin başarısını artırır. | f | 19 | 5 | 7 | |
| | % | 61,3 | 16,1 | 22,6 | |
| 10. 3568 Sayılı Yasayla ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılan sınavla yetkilendiriliyor olması uygundur. | f | 16 | - | 15 | |
| | % | 51,6 | - | 48,4 | |
| 11. Bağımsız denetçilik iş yükünün SMMM’ye göre daha az olduğunu düşünüyorum. | f | 15 | 2 | 14 | |
| | % | 48,4 | 6,4 | 45,2 | |
| 12. Bağımsız denetçilikle elde edeceğim gelirin, SMMM ile elde ettiğim gelirden daha çok olacağını düşünüyorum. | f | 14 | 6 | 11 | |
| | % | 45,2 | 19,3 | 35,5 | |
| 13. Bağımsız denetçinin toplumdaki imajı SMMM’ye göre daha iyidir. | f | 14 | 6 | 11 | |
| | % | 45,2 | 19,3 | 35,5 | |
| 14. Sadece bağımsız denetçi olarak çalışmayı düşünüyorum. | f | 8 | 13 | 10 | |
| | % | 25,8 | 41,9 | 32,3 | |

Tablo 4’te öne çıkan sonuçlar şöyle özetlenebilir:

1) Tabloya genel olarak bakıldığında, ilk 5 ifadenin doğru seçeneğinde yoğunlaştığı ve dolayısıyla desteklenme oranının çok yüksek; desteklenmeme oranının (yanlış seçeneği) ise çok düşük olduğu görülmektedir.

Meslek elemanlarının bağımsız denetimle, muhasebe bilgi kalitesinin artacağını ve kayıtdışı ekonominin azalacağını; muhasebe mesleğiyle bağımsız denetim mesleğinin birbirini tamamladığını; meslekte geçen sürenin dikkate alınmasının doğru olduğunu ve sürekli olarak bir şirketin denetlenmesinin uygun olmadığını düşünmeleri önemli bir bulgudur. Örneğin meslek elemanlarının hemen tamamı (%96,8), denetlenen işletmelerde muhasebe kalitesinin artacağını düşünmektedir. Bu sonuç, bağımsız denetimin, muhasebe süreciyle ortaya çıkan finansal bilginin sağlıklı, güvenilir ve doğru olmasına katkı sağlayacağını bir göstergesidir. Böylece kullanıcılarına iletilen muhasebe bilgisinin hem kalitesi hem de buna dayanılarak alınacak kararların başarı yüzdesi artacaktır. Yine meslek elemanlarının çok büyük bir kısmı (%87,1), sürekli olarak bir şirketin denetlenmesinin doğru olmadığını ifade etmiştir. Elde edilen bu bulgu, mesleki etik açısından da oldukça önemlidir.

2) Sadece 14. ifadede “yanlış” seçeneği “doğru” seçeneğini geçmiştir. Bu ifade aynı zamanda, toplam 14 ifade içinde “kararsızım” seçeneğinin en yüksek oranda olduğu tek ifadedir. Son 4 ifadede ise “doğru” seçeneğinin oranı %50’nin altında seyretilmiştir.

Bu dört ifadede deneklerden, yıllardır icra ettikleri SMMM mesleğiyle yeni bir meslek olan bağımsız denetim mesleğini kıyas etmeleri istenmiştir. Bağımsız denetim mesleğinin oldukça yeni ve faaliyet alanının henüz sınırlı olmasından dolayı böyle sonuçların çıkmasının doğal olduğu söylenebilir. Zaten Tablo 3’te deneklerin sadece %6,5’i (2 denek) şimdiye kadar bu yetkiyi kullanmıştır. Zaman ilerledikçe, faaliyet alanı genişledikçe mesleğe yönelik kararsızlıklar ve çekinceler azalacaktır.

3) 10. ifade “yanlış” seçeneğinin en yüksek olduğu tek ifadedir.

Elde edilen bu bulguya dayanılarak meslek elemanlarının, bağımsız denetim yetkisinin verilmesinde kendi üst birliklerinin (TÜRMOB) değil de yeni bir düzenleyici kurumun (KGK) görevlendirilmesine kısmen tepkili oldukları söylenebilir.

Anket ile elde edilen verilerin aritmetik ortalama (\bar{x}) ve standart sapma (ss) değerleri de hesaplanmış ve böylece her bir ifadeye ait görüşlerin Tablo 1’de belirtilen düzeylerden hangisine girdiği tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu analizin sonuçları ise Tablo 5’te yer almaktadır. Tablo 5’teki sıralama, aritmetik ortalamasının en düşük olanından en yüksek olanına göre yapılmıştır.

Tablo 5: Bağımsız Denetçilikle İlgili İfadelere Katılımların Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

| İfadeler | n | \bar{x} | ss | Düzy |
|--|----|-----------|-------|-------------------|
| 1. Denetlenen işletmelerde muhasebe uygulamalarının kalitesi artacaktır. | 31 | 1,06 | 0,36 | Doğru |
| 2. Kayıt dışı ekonomiyi önlemek/azaltmak için bağımsız denetçilik faaliyet alanlarının genişletilmesi gerekir. | 31 | 1,13 | 0,50 | Doğru |
| 3. Bir denetçinin aynı işletmeyi 10 yıl üst üste denetleyemeyeceği kararı, bağımsız denetimin kalitesi için yerinde bir karardır. | 31 | 1,16 | 0,45 | Doğru |
| 4. Bağımsız denetçilikle SMMM mesleği birbirlerinin tamamlayıcısıdır. | 31 | 1,19 | 0,60 | Doğru |
| 5. Bağımsız denetçilik için, 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip meslek elemanlarının “uygulamalı mesleki eğitim” şartından muaf sayılmış olmaları yerinde bir karardır. | 31 | 1,19 | 0,60 | Doğru |
| 6. Uygulamalı mesleki eğitimin denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda yapılması şartı yerinde bir karardır. | 31 | 1,35 | 0,76 | Doğru |
| 7. Bağımsız denetim yetkisini alan meslek mensupları, bu mesleğin icrasında yeterli bilgiye sahiptirler. | 31 | 1,58 | 0,85 | Doğru |
| 8. Denetçilik faaliyetinin Bağımsız Denetim AŞ bünyesinde icra edilmesi kararını doğru bulmuyorum. | 31 | 1,58 | 0,85 | Doğru |
| 9. Bağımsız denetçilik için gerekli olan “uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak” şartı bağımsız denetimin başarısını artırır. | 31 | 1,61 | 0,84 | Doğru |
| 10. Bağımsız denetçilikle elde edeceğim gelirin, SMMM ile elde ettiğim gelirden daha çok olacağını düşünüyorum. | 31 | 1,90 | 0,91 | <i>Kararsızım</i> |
| 11. Bağımsız denetçinin toplumdaki imajı SMMM’ye göre daha iyidir. | 31 | 1,90 | 0,908 | <i>Kararsızım</i> |
| 12. Bağımsız denetçilik iş yükünün SMMM’ye göre daha az olduğunu düşünüyorum. | 31 | 1,97 | 0,98 | <i>Kararsızım</i> |
| 13. 3568 Sayılı Yasayla ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılan sınavla yetkilendiriliyor olması uygundur. | 31 | 1,97 | 1,02 | <i>Kararsızım</i> |
| 14. Sadece bağımsız denetçi olarak çalışmayı düşünüyorum. | 31 | 2,06 | 0,77 | <i>Kararsızım</i> |
| Toplam Katılım Düzeyi | 31 | 1,55 | 0,74 | Doğru |
| Doğru (1,00 – 1,67), Kararsızım (1,68 – 2,35), Yanlış (2,36 – 3,00) | | | | |

Tablo 5’teki sonuçlara göre, meslek mensuplarının bağımsız denetçilikle ilgili bildirdikleri görüşlerinin genel aritmetik ortalamasının 1,55 ve standart sapmasının 0,743 olduğu görülmektedir. Bu durum, meslek mensuplarının denetçilikle ilgili görüşlerinin genel ortalamasının “**Doğru**” düzeyinde olduğu biçimde ifade edilebilir. Meslek mensuplarının belirttikleri görüşlerine maddeler açısından bakıldığında ise, tablo 5’te yer alan 14 ifadeden ilk dokuzunun “**Doğru**” kalan beşinin ise “*Kararsızım*” düzeyinde olduğu görülmektedir. Dikkat çeken bir bulgu ise bu tabloda, “**yanlış**” düzeyinde değerlendirilen hiçbir ifadenin yer almadığıdır.

E. FARKLILIK (ANLAMLILIK) ANALİZLERİ

Analizin bu bölümde, meslek mensuplarının yaşlarının ve eğitim düzeylerinin ankette yer alan ifadelerle ait düşüncelerinde farklılığa yol açıp açmadığı analiz edilmiştir.

Bu amaçla eğitim seviyelerine göre iki ve yaşa göre üç ayrı grup görüşü dikkate alınmıştır. Gruplar arasında anlamlı farkın olup olmadığı 0,05 anlamlılık düzeyinde, ikili gruplar için “t Testi” ve üçlü gruplar için ise tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ile saptanmaya çalışılmıştır.

1. Deneklerin Eğitim Seviyelerine Göre Farklılık Analizi

Eğitim seviyesine göre lisans ve lisansüstü olmak üzere iki grup olduğu için, bu gruplar arasında ifadelerle ait görüşlerde fark olup olmadığı “t testi” ile saptanmaya çalışılmıştır. Bu analiz sonucunda, ankette yer alan ifadelerin hiçbirisi için 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir anlamlı fark bulunamamıştır.

2. Deneklerin Yaşlarına Göre Farklılık Analizi

Deneklerin yaşlarına göre, anketteki ifadelerle ait düşüncelerinde anlamlı farkın olup olmadığı, değişken sayısı üç olduğu için tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Bu analiz sonucunda, ankette yer alan ifadelerin hiçbirisi için 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir anlamlı fark bulunamamıştır.

SONUÇ

Van ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilik belgesine sahip SMMM’ler üzerinde yapılan bağımsız denetçilik mesleğine yönelik düşüncelerin saptanması amacıyla gerçekleştirilen bu araştırma sonucunda, henüz yeni ve faaliyet alanı sınırlı olan bağımsız denetçilik mesleğine yönelik ifadelerde denekler net bir görüş bildirmekten kaçınmışlardır. Ancak deneklerin çoğunluğu; bu mesleğin önemli olduğuna, denetimler sayesinde muhasebe süreciyle üretilen bilginin kalitesinin artacağına, muhasebecilik ve bağımsız denetçilik mesleklerinin birbirlerini tamamladıklarına, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede söz konusu denetimlerin gerekliliğine inanmaktadırlar.

Meslek elemanları, denetçi olarak yetkilendirilmenin KGK tarafından yapılan sınavla gerçekleştiriliyor olmasından rahatsızlık duymakta; bu mesleğin iş yükünün SMMM’ye göre az ancak gelirinin ve toplumdaki imajının yüksek olduğu ifadesine ise destek vermektedirler.

Yakın bir gelecekte, faaliyet alanlarının genişlemesine paralel olarak bağımsız denetçilik mesleğinin icrasının yaygınlaşacağı; bu gelişme ile de işletmelerin finansal işlemlerin takibinin düzeninde ve alınacak kararların başarı derecesinde artış sağlanacağı söylenebilir.

KAYNAKÇA

- ACAR, Durmuş ve Serpil SENAL (2011), “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:35, Ekim, s.33 – 50.
- AKBULUT, Halim (2010), Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyonkarahisar.
- AYRANCI, Kadir (2010), Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.
- BEZİRCİ, Muhammet Fehmi KARASİOĞLU (2011), “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 21 s. 571 – 592.
- BİZİM, Çiğdem (2008), Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- BOZDEMİR, Enver (2013), “Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler”, **Mali Çözüm**, Sayı:118, s. 67 – 85.
- ÇELİK, Ümit (2012), Eski Türk Ticaret Kanunu Sermaye Piyasası Kanunu ve Yeni Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Yönünden İncelenmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- ESENDEMİR, Ebru (2011), Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Manisa.
- GÜLER, Ender (2012), “Muhasebe Mensuplarının Yeni TTK Yer Alan Denetim Uygulamaları Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:5, Sayı:3, s.81 – 104.
- KANDEMİR, Tuğrul ve Halim AKBULUT (2013), “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt:9, Sayı:20, s. 36 – 54.

- KARAKOÇ, Mehtap (2013), “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:59, s. 17 – 37.
- KARASU, Rauf (2014), “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurum” **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:47, Sayı:1, s. 79 – 105.
- KARATAŞ, Muharrem (2014), “Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe” **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:43, s. 123 – 142.
- KAYACIK, İlknur (2012), Aracı Kurumlarda Bağımsız Denetim Uygulaması, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- KELEŞ, Dursun (2013), 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Göreviyle Yetkilendirilecek Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimle İlgili Görüşlerinin Tespitine İlişkin Ordu İlinde Bir Araştırma, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- ÖZÇELİK, Hakan; Hasan ŞENOL; Ahmet AKTÜRK (2014), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 62, Nisan, s. 55 – 71.
- ÖZER, Özlem (2012), Vergi Suçlarının Önlenmesinde Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Rolü ve Önemi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş.
- ÖZYURT, Ayça (2010), Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- SANLI, Nail ve Mehmet ÖZBİRECİKLİ (2012), “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:38, s. 1 – 27.
- SENAL, Serpil (2011), Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, Isparta.
- TEKİN H.(1987), Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme, Mesa Yayınları, Ankara.

ULUSAN, Hikmet; Elçin EREN ve Çağrı KÖYLÜ (2012), “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 55, s. 11 – 34.

YANDAL, Pınar (2011), Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Bağımsız Denetim, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne.

YILDIRIM, Suat (2011), “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 106, Temmuz – Ağustos, s. 43 – 52.

660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

Bağımsız Denetim Yönetmeliği

Seri: X, No:22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ