

**Yayın Geliş Tarihi:** 18.12.2014  
**Yayına Kabul Tarihi:** 02.03.2015  
**Online Yayın Tarihi:** 26.11.2015  
<http://dx.doi.org/10.16953/deusbed.44584>

Dokuz Eylül Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi  
Cilt: 17, Sayı: 2, Yıl: 2015, Sayfa: 175-189  
ISSN: 1302-3284 E-ISSN: 1308-0911

## **BAĞIMSIZ DENETİME DUYULAN GÜVENİN VE DENETİMİN BAĞIMSIZLIĞININ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Tuğba DÖLEN\*

### **Öz**

*Bu çalışma, Ankara ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının denetimin bağımsızlığı hakkındaki düşüncelerini ve bağımsız denetime duydukları güven duygusunu ortaya koymayı hedeflemektedir. Çalışmada öncelikle bağımsız denetim kavramı ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurum'u tarafından yayınlanan bağımsız denetim yönetmeliği dikkate alınarak denetime duyulan güven ve denetimin bağımsızlığı ile ilgili düzenlemeler açıklanmıştır. Daha sonra çalışmanın amacı doğrultusunda bir alan araştırılması gerçekleştirilmiştir. Yeni bağımsız denetim yönetmeliği dikkate alınarak araştırmanın amacına yönelik anket soruları hazırlanmıştır. Yüz yüze gerçekleştirilen anket sonucunda elde edilen cevaplar kodlanmış ve SPSS 17.0 Sürümü ile analiz edilmiştir. Çalışmada faktör analizi yapılmış ve faktör analizi sonucunda bağımsız denetime duyulan güven ve denetimin bağımsızlığı olarak iki faktör tespit edilmiştir. Belirlenen faktörler ile meslek mensuplarının mesleki unvanları, bağımsız denetçi olmaları ve mesleki tecrübeleri arasındaki ilişkiler ANOVA test ve t testi ile analiz edilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Muhasebe Meslek Mensupları, Bağımsız Denetim Yönetmeliği.

## **THE EVALUATION FOR THE INDEPENDENCE OF CONFIDENCE AND AUDIT REPOSED IN THE INDEPENDENT AUDIT WITH REGARDS TO ACCOUNTING PROFESSIONALS**

### **Abstract**

*This study aims to present the opinions about the independence of the accounting profession audit operated in Ankara and the feeling of confidence reposed in the independent audit. The confidence reposed in the audit and the regulations related to the independence of the audit were expressed by taking into consideration firstly the independent audit notion, Public Oversight and Independent Audit Regulations published by Accounting and Audit Standards Authority in the study. Afterwards, a field analysis was carried out for the aim of the study. For the purpose of research, the questionnaire has been prepared by taking into consideration the new independent audit regulations. The responses obtained from the survey that carried out face to face have been coded and analyzed with SPSS version 17.0. The factor analysis has been performed in the study and*

\* Öğr. Gör. Dr., Gazi Üniversitesi, Polatlı Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, tdolen@gazi.edu.tr

two factors has been identified as independence of the confidence and the audit reposed in independent audit as a result of the factor analysis. The determined factors and the relationships between the Professional titles of the professions, being independent auditor and their Professional experience were analyzed by ANOVA test and t-test.

**Keywords:** Independent Audit, Accounting Professionals, Independent Audit Regulations.

## GİRİŞ

Tüm dünyada yaşanan muhasebe ve denetim skandalları sonucu muhasebe mesleğine duyulan güven azalmıştır. Türkiye’de denetim işlevini bağımsız ve güvenilir kılmak için 660 sayılı kanun hükümdeki kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurum’unun kurulmasına karar verilmiş ve bağımsız denetimle ilgili tüm yetkiler bu kurumda toplanmıştır. Kamu Gözetimi Kurum’u yayınladığı bağımsız denetim yönetmeliği ile muhasebe meslek mensuplarına belirli koşulları sağlamaları halinde bağımsız denetçi unvanı vermektedir. Bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri, ceza ve yaptırımları belirlemektedir.

Bağımsız denetçiler Türkiye Denetim Standartlarını dikkate alarak kaliteli, güvenilir ve bağımsız olarak denetim işlevini yerine getirmelidir. Bağımsız olarak yerine getirilmesi beklenen bağımsız denetçi mesleği ile yatırımcılar şirketlerin finansal tablolarına daha çok güvenmektedir. Bu nedenle, bağımsız denetimin bağımsız ve güvenilir olabilmesi için tüm yetkiler ve sorumluluklar tek bir kurumda toplanmıştır. Kurum bağımsız denetçi unvanına sahip olabilmenin koşullarını belirlemiştir.

Ülkemizde bağımsız denetçi olabilmenin ön şartı muhasebe meslek mensubu olmaktır. Muhasebe mesleği ve muhasebe meslek mensupları ile ilgili düzenleme 3568 sayılı kanun ile düzenlenmiştir. Çalışmada, 3568 sayılı kanun ile muhasebe meslek mensubu olarak belirlenen yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip meslek mensuplarının, bağımsız denetime duydukları güven duygusu ve denetimin bağımsızlığı konularındaki algıları araştırılmıştır.

Bu çalışma üç temel bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde bağımsız denetim kavramına, İkinci bölümde, Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili düzenleme yapan kuruluşlara yer verilmiştir. İkinci bölümde özellikle Kamu Gözetimi Kurum’u tarafından 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan bağımsız denetim yönetmeliği dikkate alınarak denetime duyulan güven ve denetimin bağımsızlığı ile ilgili düzenlemeler açıklanmıştır. Son bölüm olan üçüncü bölümde literatürde bağımsız denetimle ilgili yapılan çalışmalardan söz edilmiş ve muhasebe meslek mensuplarının denetimin bağımsızlığı hakkındaki düşünceleri ve bağımsız denetime duydukları güven duygusu faktör analizi ile ortaya konulmaya çalışılmıştır.

**BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI**

Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir (Kaval, 2003: 19). Bu süreçte, denetçi işletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili hazırladığı raporları dikkate alarak doğruluk ve güvenilirlik analizi yapmaktadır. Bu analizi yaparken, denetimin türüne göre farklılaşan ölçütler kullanmaktadır. Bu ölçütler mevzuat, yöneticinin oluşturduğu hedefler veya genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir. Doğruluk ve güvenilirlik analizi yapılmasının amacı daha güvenilir ve bağımsız bir denetim sağlamaktır.

Bağımsız denetim kavramı ise, bağımsız denetim yönetmeliğine göre, “finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” olarak tanımlanmıştır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 4). Bir başka ifadeyle bağımsız denetim, çeşitli denetim teknikleri kullanılarak, bağımsız denetçi unvanına sahip meslek mensupları tarafından gerçekleştirilen ve şirketlerin şeffaflığı ve hesap verilebilirliğini sağlayan sistematik bir süreçtir.

Dünyada ve ülkemizde yaşanan finansal krizler ve muhasebe manipülasyonları nedeniyle şirketlere olan güven azalmıştır. İlgililer özellikle yatırımcılar finansal tabloların şeffaf ve dürüst olarak hazırlandığından şüphe duymaktadırlar. Böyle bir ortamda hem dünyada hem de ülkemizde bağımsız denetim kavramı üzerinde durulmaktadır. Bağımsız denetimin tarafsız ve bağımsız olarak gerçekleşmesi, şirketlerin şeffaflığını ve dolayısıyla hesap verilebilirliğini yatırımcıların gözünde arttıracaktır.

Bağımsız denetimin amacı, finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcılar açısından güven derecesini arttırmaktır. Bu amaç doğrultusunda bağımsız denetçi şirket yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların, finansal raporlama çerçevesine uygunluğu konusundaki görüşünü bütün önemli hususları inceleyerek belirtir. (Esendemirli, 2013: 92). Finansal tablolara duyulan güveni, şeffaflığı arttırmak için gerçekleştirilen bağımsız denetim sonucunda denetçi görüşünün yer alması gereklidir. Genel kabul görmüş denetim standartlarından raporlama standardında denetçi görüşünün beyan edilmesi gerektiği açıkça ortaya konulmuştur. Buna göre, bağımsız denetçi ilgililerin anlayacağı bir dille denetlediği şirketle ilgili görüşünü belirtmelidir. Denetçi denetim raporunda görüşünün doğru olduğu ile ilgili bir güvence vermelidir. Böylelikle ilgililer denetçinin görüşünü de dikkate alarak şirketin finansal durumu ve yönetim kurulu ile ilgili fikir sahibi olabilmektedirler.

Bağımsız denetim sürecinin sağlıklı olarak tamamlanabilmesi için bağımsızlık ve güvenilirlik unsurlarının dikkate alınması gerekmektedir. Denetimin bağımsızlığı ancak bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçinin taraf olmadan, bağımsız olarak hareket etmesine bağlıdır. Bu nedenle, bağımsızlık kavramı genel kabul görmüş denetim standartlarında da yer almaktadır.

Güvenilirlik ise ilgililerin bağımsız denetçiler tarafından oluşturulan denetim raporunun doğruluğuna inanmak olarak tanımlanabilir. Bağımsız dış denetime olan güveni artırabilmek için, bağımsız dış denetimin hem standartlara uygun olarak yapılması hem de bunun kamuoyuna gösterilebilmesi gerekmektedir. Denetçinin, doğruluk, mesleki dürüstlük ve açık sözlülük içinde, bağımsızlığını azaltabilecek herhangi bir çıkar çatışmasına girmeksizin faaliyet göstermesi gerekir (Uzay, 2004: 437). Özellikle yatırımcıların denetim raporunun doğruluğuna inanmaları halka açık şirketlerin finansal tablolarına duydukları güveni arttırmakta ve fon akışına katkı sağlamaktadır.

## **BAĞIMSIZ DENETİMLE İLGİLİ TÜRKİYE'DE YAPILAN DÜZENLEMELER**

Denetim işlevini bağımsız ve güvenli kılmak amacıyla Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından çalışmalar ve yasal düzenlemeler yapılmıştır. Tüm bu çalışmalar ve yasal düzenlemelerin temel amacı bağımsız ve güvenilir bir bağımsız denetimin gerçekleşmesi ve ilgililerin şirketlerin finansal tablolara duydukları güveni sağlamaya çalışmalarıdır.

Türkiye'de bağımsız denetim bankalarda başlayan bir uygulamadır. Daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu bağımsız denetimle ilgili çalışmalar gerçekleştirmiş ve bağımsız denetimle ilgili "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik" yayınlanmıştır. Yeni TTK'nun yayınlanmasına kadar bağımsız denetimle ilgili yasal çalışmaları yapan kuruluş Sermaye Piyasası Kurulu idi. 660 sayılı Kanun Hükmündeki Kararname ile Kamu Gözetimi Kurumu bağımsız denetimle ilgili tek yetkili kuruluş olmuştur.

Yeni Türk Ticaret Kanun'undan önce Türkiye'de bağımsız denetçi olabilmek için lisans mezunu olmak ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından açılan sınavda başarılı olmak yeterli iken, Kamu Gözetim Kurum'unun kurulmasıyla bağımsız denetçi olabilmek için muhasebe meslek mensubu olma koşulu getirilmiştir.

13.01.2011 tarihinde, 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 3. bölümünde "Denetleme" başlığı yer almaktadır. Bu bölümün 397-406 numaralı maddeler arasında, şirketlere yönelik bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre, halka açık tüm anonim şirketlere ait finansal tabloların bağımsız denetime tabi olmaları

gerektiği ve diğer anonim şirketlerin ise Bakanlar Kurulu'nun belirleyeceği kriterler ile denetime tabi olmaları zorunluluğu bulunmaktadır.

Denetim çalışması, Uluslararası ve Türkiye Denetim Standartları ile uyumlu olarak yapılmalıdır. Bağımsız denetçi anonim şirketin, mali tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu olup olmadığını incelemekle yükümlüdür (Alpaslan ve Hakesever, 2003: 57).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurum'unun kurulmasıyla bağımsız denetimle ilgili yetkilerin bu kurumda toplanmasına karar verilmiştir. TTK'ya göre bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve denetlenmesinden Kamu Gözetleme Kurumu (KGK) sorumludur. KGK'nın görevi, kaliteli ve güvenilir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak, finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak ve etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmektir (Özçelik, vd., 2014: 57).

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Kurum, 26/12/2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan bağımsız denetim yönetmeliği ile bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmelerinden, sicil kayıtlarının tutulmasından, yükümlülüklerine, sorumluluklarına, bunların Kurum tarafından incelenmesinden, denetlenmesinden ve uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esaslardan sorumludur. Yönetmelik ile muhasebe meslek mensuplarından kimlerin denetçi olarak yetkilendirileceğini belirlenmiştir. Denetçi olabilmenin koşulları ve sorumlulukları açıkça belirtilmiştir.

Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin yükümlülüklerinin yer aldığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin beşinci bölümünde denetime duyulan güven ve denetimin bağımsızlığı ile ilgili düzenlemeler Madde 19 ile Madde 37 arasında yer almaktadır.

Kamu Gözetimi Kurumu, bağımsız denetçi tarafından yapılan denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarına ve ilkelere uygun olarak yapılmasından sorumludur. Bu nedenle, Kurum bağımsız denetime olan güveni sağlamak amacıyla kalite güvence sistemi oluşturmaktadır. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 19. Maddesinde denetimde kalite ve güvenilirliğinin sağlanması için gerekli bilgiler yer almaktadır. Buna göre; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketleri denetim faaliyetlerinin kaliteli ve güvenilir şekilde gerçekleştirilmesinden sorumludur. Yönetmeliğin 25'inci maddesinde ise, denetçilerin gerçekten bağımsız bir denetimin sağlanması, denetime olan güven duygusunun ve dolayısıyla denetimin kalitesinin artırılması amacıyla eğitime tabi tutulmasıyla ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, güven ve kalite güvence sistemi kapsamında bağımsız denetçi unvanına sahip meslek mensupları ve bağımsız denetim kuruluşlarının denetime olan güveni sarsacak

faaliyetlerinin tespit edilmiş olması durumunda faaliyet izinlerini süresiz olarak iptal eder. Bu durum denetime duyulan güven ve denetimin bağımsızlığının sağlanabilmesi için ortaya konulan yaptırımlardan biridir.

Denetimin bağımsızlığı ve bağımsızlığının korunması ile ilgili düzenlemeler Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 22. maddesinde ele alınmıştır. Buna göre; bağımsız denetçi unvanına sahip meslek mensupları ve bağımsız denetim kuruluşları, denetim çalışmalarında denetledikleri şirketin yönetim kuruluna katılamazlar. Bağımsız denetçilerin denetleyecekleri şirketle aralarında hukuki bir ilişkinin varlığından söz edilemez.

## **UYGULAMA**

Literatürde bağımsız denetim ile ilgili yapılan çalışmalarda daha çok denetçi bağımsızlığı, algılanan denetim kalitesi, denetçilerin denetimle ilgili algıları ve beklentileri, denetimde beklenti farklılığı, denetim fonksiyonu ve denetçilerin görevleri konuları ele alınmıştır.

Pike (2003), yapmış olduğu çalışmada, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesini ele almıştır. Bağımsız denetçi ve şirketlerin nitelikleri ve bunların birbirleri arasındaki ilişkiden etkilendiği ileri sürülmektedir.

Parlak ve Parlak (2014), çalışmalarında Sayıştay denetçileri boyutunda ele almış ve denetçilerinin denetime ilişkin pozitif, katkıda bulunma, bağımsızlık, kalite ve sorumluluk kavramlarını önemseyerek benimsedikleri ve görev anlayışı olarak yapmak istedikleri denetimlerin uluslararası gelişmelere uygun olduğunu tespit etmiştir.

Mohiuddin (2015), Bangladeş'teki denetçi bağımsızlığı algısının düşük seviyede olduğunu ve etkili kurumsal yönetim uygulamaları ile bu algının artacağı sonucuna ulaşmıştır.

Esendemirli (2013) tarafından yapılan çalışmada, bağımsız denetimde kalite kontrol çerçevesini belirlemek ve ülkemizdeki meslek mensuplarının bu konu hakkındaki yaklaşımlarını incelemek amaçlanmıştır. Ülkemizde yeminli mali müşavir mesleğini icra edenlerin, denetim kalitesi ile ilgili kavramlar ve süreçler hakkında yeterli bilgi olmadıkları tespit edilmiştir.

McEnroe ve Martens (2001) ABD'deki denetçi ve yatırımcıların denetim güvencesi algısını ve beklentilerini belirlemek üzerine bir çalışma gerçekleştirmiştir. Buna göre; denetim güvencesi hususunda yatırımcıların denetçilere oranla daha fazla beklenti içinde olduğunu tespit etmiştir (Dinç ve Gerekan, 2014: 25).

Hamula ve Sawan (2014), Libya'da bağımsız denetimde denetçi bağımsızlığı algısını değerlendirmek amacıyla denetim firmalarında çalışan denetçilere anket uygulamıştır. Denetçi bağımsızlığı algısını geliştirmek için

uluslararası denetim ve muhasebe standartlarının denetçiler tarafından benimsenmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Sonuç olarak bağımsız denetim alanında çalışmalar incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının denetimin bağımsızlığı hakkındaki düşünceleri ve bağımsız denetime duydukları güven duygusu ile ilgili bir herhangi bir araştırmaya rastlanılmamaktadır.

### **Araştırmanın Amacı, Yöntemi ve Sınırlılıkları**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kurulmasına karar verilen Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunda bağımsız denetimle ilgili yetkiler toplanmış ve bağımsız denetim, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerle ilgili düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetimin güvenilir ve bağımsız olarak sürdürülmesinden kurum sorumludur. Bu çalışma, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmanın ön şartının meslek mensubu olması nedeniyle muhasebe meslek mensupları açısından ele alınmıştır.

Araştırma, Ankara ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının denetimin bağımsızlığı hakkındaki düşüncelerini ve bağımsız denetime duydukları güven duygusunu ortaya koymayı hedeflemektedir. Bu amaçla bir alan araştırılması gerçekleştirilmiştir. Yeni bağımsız denetim yönetmeliği dikkate alınarak araştırmanın amacına yönelik anket soruları hazırlanmıştır. Anket soruları iki başlık altında toplanmıştır. Birinci bölümde demografik özellikler yer almaktadır. İkinci bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının denetimin bağımsızlığına ve denetime duyulan güven duygularına yönelik sorular yöneltilerek görüşleri alınmıştır.

### **Araştırmanın Analizi ve Değerlendirilmesi**

Araştırmanın ana kütlesini, Ankara ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanına sahip muhasebe meslek mensuplarının tamamı oluşturmaktadır. 17.06.2014 tarihi itibarıyla, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasında kayıtlı 11334 üye, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odasında kayıtlı 1059 üye olmak üzere toplam 12393 üye araştırmanın ana kütlesini oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında yer alan 12393 meslek mensubundan 400'ü basit tesadüfî örnekleme yöntemine göre seçilmiştir. Meslek mensuplarından 364'ünden cevap alınmıştır.

Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarına yönelik hazırlanan anket soruları, Ankara ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına karşılıklı görüşme ile yöneltilmiştir. Geri dönen anket formundaki cevaplar kodlanmış ve SPSS 17.0 sürümü ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları değerlendirilmeden önce veri seti ile ilgili kontroller yapılarak ölçeğin tutarlılığı güvenilirlik analizi ile test edilmiştir. Bağımsız denetime duyulan güvenin ve denetimin bağımsızlığının muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesine yönelik yapılan çalışmada sorulan sorulardan alınan cevaplar

doğrultusunda ölçeğin genel Cronbach's Alfa değerinin %79,0 olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuca göre ölçek oldukça güvenilirdir.

### Demografik Bulgular

Araştırmaya katılım gösteren meslek mensuplarının demografik bulguları Tablo 1'de gösterilmektedir.

**Tablo 1: Demografik Bulgular**

Demografik Bilgiler		Sayı	Yüzde
Cinsiyet	Bay	337	92,6
	Bayan	27	7,4
Mesleki Unvan	SMMM	350	96,2
	YMM	11	3,8
Mesleki Tecrübe	2-5 Yıl	15	4,1
	5-10 Yıl	61	16,8
	10-20 Yıl	190	52,2
	20 Yıl ve üzeri	98	26,9
Eğitim Durumu	Lise	29	8,0
	Ön lisans	20	5,5
	Lisans	304	83,5
	Lisansüstü	9	2,5
	Cevap yok	2	0,5

Ankete katılan meslek mensuplarının %92,6'sı bay, %7,4'ünün bayan, %76,9'unun Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, %23,1'inin Yeminli Mali Müşavir ve %83,5'inin lisans mezunu olduğu görülmektedir. Ayrıca bireylerin mesleki tecrübelerine göre, %52,2'sinin 10-20 yıl ve %26,9'unun 20 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olduğu tespit edilmiştir. Buna göre; ankete katılan meslek mensuplarından elde edilen verilerin, tecrübeli ve eğitimli kişiler tarafından oluşturulduğu söylenebilir.

### Bağımsız Denetime Duyulan Güven ve Denetimin Bağımsızlığı ile ilgili Görüşleri

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarına sorulan likert tipi soruları küçültürken daha anlaşılır hale getirmek amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizi, birbiri ile ilişkili çok sayıda değişkeni bir araya getirerek, kavramsal olarak anlamlı daha az sayıda yeni değişkenler bulmayı, keşfetmeyi amaçlayan çok değişkenli bir istatistik tekniklerinden birisidir (Çokluk vd., 2012: 177).

Veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığının tespit edilmesinde ilk adım, değişkenler arasındaki korelasyon katsayısının incelenmesidir. İstenen, değişkenler arasındaki korelasyonların yüksek çıkmasıdır. Çünkü, değişkenler arasındaki korelasyonlar ne kadar yüksek ise, değişkenlerin ortak faktörler oluşturma olasılıkları o kadar yüksektir (Kalaycı, 2008: 321). Çalışmada, korelasyon matrisi oluşturularak ve veri setindeki değişkenler arasındaki korelasyon katsayısının yüksek olduğu tespit edilerek faktör analizine uygun olduğu anlaşılmıştır.



Korelasyon matrisi oluşturduktan sonra veri setinin faktör analizi için uygunluğunu değerlendirmek için Barlett testi ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testleri kullanılmıştır. Barlett küresellik testi ile “Korelasyon matrisi birim matristir” sıfır hipotezinin reddedilmesi gerekir. Eğer sıfır hipotezi reddedilirse, değişkenler arasında yüksek korelasyonlar olduğunu, başka bir ifadeyle veri setinin faktör analizi için uygun olduğunu gösterir. KMO ise gözlenen korelasyon katsayıları büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştıran bir indekstir. KMO oranının 0,5’in üzerinde olması beklenir (Kalaycı, 2008: 322). Çalışmada Barlett testi anlamlıdır (Sig = 0,00 <  $\alpha$  = 0,05). Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) test sonucu ise %67,1’dir. Elde edilen tüm bu sonuçlar analizin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir.

Çalışmada değişkenler arasındaki ilişkileri en yüksek derecede temsil edecek az sayıda faktör elde etmek için özdeğer istatistiğini dikkate alınmıştır. Özdeğer istatistiği yaklaşımla özdeğeri 1’den büyük olan faktörler analize dahil edilerek uygun faktör çözümüne karar verilir (Altunışık vd., 2007: 232). Buna göre, çalışmada özdeğer değeri 1’den büyük olan iki faktör tespit edilmiştir. Birinci faktör toplam varyansın %39,366’sini açıklamaktadır. Birinci ve ikinci faktörler birlikte toplam varyansın %59,529’unu açıklamaktadır.

Faktör altındaki soruları tespit etmek için döndürülmüş faktör matrisi oluşturulmuştur. Döndürülmüş faktör matrisinin içindeki değerlere faktör ağırlığı denir. Faktör altındaki soruların tespit edilmesi aşamasında soruların her bir faktör için aldıkları faktör ağırlıklarına bakılır (Durmuş, vd., 2011: 84). Yapılan faktör analizi sonucunda çalışmada yer alan faktör isimleri ve bu faktörleri oluşturan sorular Tablo 2’de yer almaktadır.

**Tablo 2:** Faktörleri Oluşturan Sorular

Sorular	Faktörler
Denetime olan güvenin sağlanması için bağımsız denetim düzenlemelerinde TÜRMOB ve Kamu Gözetimi Kurumu beraber çalışmalıdır.	<b>DENETİME DUYULAN GÜVEN</b>
Denetleme kuruluşlarının sermaye şirketi olma zorunluluğu getirilmesi bağımsız denetime olan güveni arttırmıştır.	
Kamuoyunda şirketlere duyulan güvenin artması etkin bir bağımsız denetim sistemi ile sağlanmaktadır.	
Bağımsız denetimle ilgili tüm yetkilerin Kamu Gözetimi Kurum’unda toplanması denetimle ilgili uygulama birliği sağlamakta, bağımsızlığa katkı sağlamaktadır.	<b>DENETİMİN BAĞIMSIZLIĞI</b>
Türkiye’de bağımsız denetimin işleyişi bakımından eksiklikler bulunmaktadır.	
Denetçi rotasyonunda aynı şirketi denetlemek için bekleme süresinin 3 yıla çıkartılması denetçi bağımsızlığına katkı sağlamaktadır.	

Faktör analizi ile belirlenen faktörler ile ankete katılan meslek mensuplarının mesleki unvanları, bağımsız denetçi unvanına sahip olma durumları, bağımsız denetçi belgesi alma düşüncesi hakkında ayrı ayrı yokluk hipotezleri oluşturulmuştur. Yokluk hipotezlerinin test edilmesi için istatistiksel testler yapılmış, yokluk hipotezlerinin reddedilme durumuna göre gerekli

değerlendirmeler gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın amaçları doğrultusunda oluşturulan yokluk hipotezleri şunlardır:

- Hipotez 1** Muhasebe meslek mensuplarının mesleki unvanlarına göre denetimin bağımsızlığı algısı arasında bir fark yoktur.
- Hipotez 2** Muhasebe meslek mensuplarının mesleki unvanlarına göre denetime duyulan güven algısı arasında bir fark yoktur.
- Hipotez 3** Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetçi olmaları ile denetimin bağımsızlığı algısı arasında bir fark yoktur.
- Hipotez 4** Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetçi olmaları ile denetime duyulan güven algısı arasında bir fark yoktur.
- Hipotez 5** Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübelerine göre denetimin bağımsızlığı algısı arasında bir fark yoktur.
- Hipotez 6** Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübelerine göre denetime duyulan güven algısı arasında bir fark yoktur.

Mesleki unvana göre belirlenen faktörler arasında bir fark olup olmadığını araştırmak üzere oluşturulan hipotez 1 ve hipotez 2'yi test etmek için t testi uygulanmıştır. T testi, iki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak için kullanılır. Bu test her zaman iki farklı ortalamayı veya değeri karşılaştırır (Kalaycı, 2008: 74). Araştırmada uygulanan t test sonucu Tablo 3'de gösterilmiştir.

**Tablo 3:** T Testi Sonuçları

	T	df	Olasılık Değeri (p)	Ortalama Farklılık	Hata Farklılığı	95% Güven Aralığı	
						Min.	Max.
Denetime Duyulan Güven	-2,376	359	,018	-,54615	,22991	-,99828	-,09401
Denetimin Bağımsızlığı	-1,193	359	,234	-,25372	,21275	-,67212	,16467

Mesleki unvana göre farklılık araştırılan faktörler incelendiğinde, “Muhasebe meslek mensuplarının mesleki unvanlarına göre denetimin bağımsızlığı algısı arasında bir fark yoktur” şeklinde kurulan hipotez 1 istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı için kabul edilmiştir. ( $\text{sig}=p > \alpha = 0,05$ ). Bağımsız denetim bağımsızlığı algısı ile mesleki unvanın bir bağlantısı yoktur. Ancak mesleki unvan ve denetime duyulan güven faktörü arasında istatistiksel olarak bir fark vardır ( $\text{sig} < \alpha = 0,05$ ). “Muhasebe meslek mensuplarının mesleki unvanlarına göre denetime duyulan güven algısı arasında bir fark yoktur” şeklinde kurulan hipotez 2 reddedilmiştir. Yani mesleki unvan düzeylerine göre denetime duyulan güven konusunda bir fark vardır. Farklılığın hangi unvan düzeyinden kaynaklandığını tespit etmek için muhasebe meslek mensuplarının verdikleri

cevapların ortalamaları incelenmiştir. Ortalama değerler Tablo 4’te gösterilmektedir.

**Tablo 4:** Mesleki Unvan ile Denetime Duyulan Güven Arasındaki Fark

	Mesleki Unvan	Sayı	Ortalama	Sapma	Ortalama Hata
Denetime Duyulan Güven	SMMM	350	3,8781	,75600	,04041
	YMM	11	4,4242	,53936	,16262

Mesleki unvanlara göre ortalamalar karşılaştırıldığında yeminli mali müşavirlerin serbest muhasebeci mali müşavirlere oranla denetime güven algılarının daha çok olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, yapılan denetim faaliyetlerini yeminli mali müşavirler daha güvenilir bulmaktadır.

Bağımsız denetçi unvanına sahip olma durumuna göre belirlenen faktörler arasında bir fark olup olmadığını araştırmak üzere kurulan hipotez 3 ve hipotez 4’ü test etmek için iki farklı değişken olması nedeniyle t testi uygulanmıştır. Araştırmada uygulanan t test sonucu Tablo 5’te gösterilmiştir.

**Tablo 5:** T Testi Sonuçları

	T	df	Olasılık Değeri (p)	Ortalama Farklılık	Hata Farklılığı	95% Güven Aralığı	
						Min.	Max.
Denetime Duyulan Güven	1,823	362	,069	,17140	,09402	-,01351	,35630
Denetimin Bağımsızlığı	2,681	362	<b>,008</b>	,27334	,10194	,07288	,47380

Bağımsız denetçi olmaları ve denetimin bağımsızlığı faktörü arasında istatistiksel olarak bir fark vardır ( $\text{sig}=0,008 < \alpha = 0,05$ ). Bu nedenle “*Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetçi olmaları ile denetimin bağımsızlığı algısı arasında bir fark yoktur*” şeklinde oluşturulan hipotez 3 reddedilmiştir. Bağımsız denetimin bağımsızlığı beklentisi, bağımsız denetçi olan meslek mensuplarında fazladır. Bağımsız denetçi olanlar ile denetimin bağımsızlığı algısı arasında bir bağlantı vardır. Bu bağlantının ve farklılığın hangi düzeyinden kaynaklandığını tespit etmek için muhasebe meslek mensuplarının verdikleri cevapların ortalamaları Tablo 6’da incelenmiş ve bağımsız denetçi olanların olmayanlara oranla denetimin bağımsızlığı algısının daha çok olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 6:** Mesleki Unvan ile Denetime Duyulan Güven Arasındaki Fark

	Bağımsız Denetçi Unvanı Sahip Olma Durumu	Sayı	Ortalama	Sapma	Ortalama Hata
	Hayır	298	3,8479	,76881	,04454

Bağımsız denetçi olarak denetimi fiilen gerçekleştiren muhasebe meslek mensupları, denetimin bağımsızlığı konusundaki yasal düzenlemeler ve yaptırımlar

hakkında daha çok bilgiye sahiptirler. Denetimin önyargı ve sübjektif olarak yerine getiren, başka bir ifadeyle bağımsız davranmayan denetçi, bağımsız denetimi yerine getirmemiş olur. Bu durumda Kurum, bağımsızlığını ve tarafsızlığını kaybetmiş bağımsız denetçilerin faaliyet izinlerini süresiz olarak iptal eder. Bu nedenle, literatüre paralel olarak araştırmada bağımsız denetçi olanların olmayanlara oranla denetimin bağımsızlığı algısının daha çok olduğu sonucu çıkmıştır.

Bağımsız denetçi olma durumuna göre farklılık araştıran faktörler incelendiğinde, “Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetçi olmaları ile denetime duyulan güven algısı arasında bir fark yoktur” şeklinde oluşturulan hipotez 4 kabul edilmiştir ( $\text{sig}=\text{p} > \alpha = 0,05$ ). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetçi olmaları, onların bağımsız denetime olan güven algısını etkilememektedir.

Mesleki tecrübeye göre belirlenen faktörler arasında bir fark olup olmadığını araştırmak üzere kurulan hipotez 5 ve hipotez 6’yı test etmek üzere ANOVA testi uygulanmıştır. ANOVA testi ikiden daha fazla örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak ve karşılaştırmak için kullanılan istatistiksel bir testtir. Araştırmada uygulanan ANOVA test sonucu Tablo 7’de gösterilmiştir.

**Tablo 7:** ANOVA Test Sonucu

		Toplam	df	Ortalama	F	Olasılık Değeri
<b>Denetime Duyulan Güven</b>	Gruplar Arasında	4,120	3	1,373	2,433	,065
	Grup İçinde	203,162	360	,564		
	Toplam	207,282	363			
<b>Denetimin Bağımsızlığı</b>	Gruplar Arasında	12,025	3	4,008	8,881	,000
	Grup İçinde	162,485	360	,451		
	Toplam	174,511	363			

Olasılık değerinin 0.05’den küçük olması nedeniyle “Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübelerine göre denetimin bağımsızlığı algısı arasında bir fark yoktur” şeklinde kurulan hipotez 5 reddedilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri ile denetimin bağımsızlığı faktörü arasında istatistiksel olarak bir fark vardır. Belirlenen bu farklılığın hangi tecrübe düzeyinden kaynaklandığını tespit etmek için ikili karşılaştırma testlerinde biri olan Tukey testi uygulanmıştır. Tüm değişkenler arasında ikili karşılaştırma yapılabilen istatistiksel test Tukey’dir. Tukey test sonucu Tablo 8’de gösterilmektedir.

**Tablo 8:** Tukey Test Sonucu

	Mesleki Tecrübe Düzeyi	Mesleki Tecrübe Düzeyi	Ortalama Farklılığı	Hata Payı	Ortalama
<b>Denetim Bağımsızlığı</b>	2-5 yıl	5-10 yıl	,01730	,15076	1,000
		10-20 yıl	,00819	,13116	1,000
		20 yıl ve üzeri	<b>,41950*</b>	<b>,14758</b>	<b>,049</b>
	5-10 yıl	2-5 yıl	-,01730	,15076	1,000
		10-20 yıl	-,00912	,09706	1,000
		20 yıl ve üzeri	<b>,40220*</b>	<b>,11831</b>	<b>,005</b>
	10-20 yıl	2-5 yıl	-,00819	,13116	1,000
		5-10 yıl	,00912	,09706	1,000
		20 yıl ve üzeri	<b>,41131*</b>	<b>,09204</b>	<b>,000</b>
	20 yıl ve üzeri	2-5 yıl	-,41950	,14758	,049
		5-10 yıl	-,40220	,11831	,005
		10-20 yıl	-,41131	,09204	,000

Mesleki tecrübe ile denetim bağımsızlığı arasındaki farklılığı araştırmak üzere Tablo 8 incelendiğinde, Mesleki tecrübe süresi 20 yıl ve üzeri olan muhasebe meslek mensupları ile 2-5 yıl, 5-10 yıl ve 10-20 mesleki tecrübeye sahip bir muhasebe meslek mensupları arasında ayrı ayrı fark olduğu görülmektedir. 20 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının ortalama değeri ayrı ayrı diğer mesleki tecrübe düzeylerinden düşüktür. Yani mesleki tecrübe süresi 20 yıl ve üzerinde olan muhasebe meslek mensupları denetim bağımsızlığı konusunda 20 yıldan az tecrübeye sahip olanlara oranla daha düşük bir algıya sahiptir.

Mesleki tecrübeye göre farklılık araştırılan faktörler incelendiğinde “Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübelerine göre denetime duyulan güven algısı arasında bir fark yoktur” şeklinde kurulan hipotez 6 olasılık değerinin 0.05’den büyük olması nedeniyle kabul edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri bağımsız denetime duydukları güveni etkilememektedir.

## SONUÇ

Literatürdeki diğer çalışmalardan farklı olarak bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının denetimin bağımsızlığı hakkındaki düşünceleri ve bağımsız denetime duydukları güven duygusu faktör analizi kapsamında incelenmiştir. Yapılan faktör analizi sonucunda bağımsız denetime duyulan güven ve denetimin bağımsızlığı faktörleri ayrı ayrı muhasebe meslek mensuplarının mesleki unvanları, bağımsız denetçi olmaları ve mesleki tecrübeleri arasındaki ilişkiler kapsamında araştırılmıştır.

Araştırma sonucunda bağımsız denetim bağımsızlığı algısı ile mesleki unvanın bir bağlantısı yoktur. Ancak mesleki unvan ve denetime duyulan güven faktörü arasında istatistiksel olarak bir ilişki vardır. Mesleki unvanlar dikkate

alındığında yeminli mali müşavirlerin serbest muhasebeci mali müşavirlere oranla denetime güven algılarının daha çok olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, yapılan denetim faaliyetlerini yeminli mali müşavirler daha güvenilir bulmaktadır.

Bağımsız denetimin bağımsızlığı beklentisi, bağımsız denetçi olan meslek mensuplarında fazladır. Bağımsız denetçi olanlar ile denetimin bağımsızlığı algısı arasında bir bağlantı vardır. Bağımsız denetçi olanların olmayanlara oranla denetimin bağımsızlığı algısının daha çok olduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetçi olarak denetimi fiilen gerçekleştiren muhasebe meslek mensupları, denetimin bağımsızlığı konusundaki yasal düzenlemeler ve yaptırımlar hakkında daha çok bilgiye sahiptirler. Bağımsız hareket etmemeleri halinde faaliyet izinlerini süresiz olarak iptal edileceğini bilmektedirler. Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetçi olmaları, onların bağımsız denetime olan güven algısını etkilememektedir.

Mesleki tecrübe süresi 20 yıl ve üzerinde olan muhasebe meslek mensupları denetim bağımsızlığı konusunda 20 yıldan az tecrübeye sahip olanlara oranla daha düşük bir algıya sahiptir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri bağımsız denetime duydukları güveni etkilememektedir.

Anket çalışmaları gerçekleştirilirken, meslek mensupları ile yapılan ikili görüşmelerde, dünyada hem muhasebe ve denetim standartlarını oluşturan hem de denetçiyi denetleyen bir başka bir kurumun mevcut olmadığı, ülkemizde Kamu Gözetim Kurumu'na çok fazla ve gereksiz yetki verildiği ifade edilmiştir. Ayrıca bağımsız denetimin güvenilir olabilmesi için tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması gerektiği düşüncesi mevcuttur. Bakanlar kurulu kararı ile belirlenen sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması güvenilirliği azaltmaktadır.

Gerçekten güvenilir ve bağımsız bir denetim için Kamu Gözetim Kurum'u şirketlere bağımsız denetçi ataması yapmalı, bağımsız denetçi şirketi veya bağımsız denetçi seçme hakkı bağımsız denetim yapma zorunluluğu olan şirketlerden alınmalıdır.

## KAYNAKÇA

Alpaslan, H. İ. ve Hakesever, Ö. (2003). Türk bağımsız denetim sektöründe kalite güvence sistemleri uygulamaları. *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 3 (1): 45-69.

Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2007). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri*. Adapazarı: Sakarya Yayıncılık.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012). *T.C. Resmi Gazete*, 28509, 26 Aralık 2012.

Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G. ve Büyüköztürk, Ş. (2012). *Sosyal bilimler için çok değişkenli istatistik SPSS ve LISREL uygulamaları*. Ankara: Pegem Akademi.

Dinç, E. ve Gerekan, B. (2014). Denetimde beklenti farklılığı ve denetim eğitiminin beklenti farklılığı üzerindeki etkisine yönelik bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 19 (1): 21-36.

Durmuş, B., Yurtkoru, E. S. ve Çinko, M. (2011). *Sosyal bilimlerde SPSS'le veri analizi*. İstanbul: Beta Yayınları.

Eroğlu, A. (2008). Faktör analizi. Ş. Kalaycı (Der.). *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*: İçinde 321-335. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Esendemirli, E. (2013). Bağımsız denetimde kalite kontrol ve YMM'lere yönelik bir uygulama. *World of Accounting Science*, 15 (2): 91-123.

Hamuda, K. ve Sawan, N. (2014). Perceptions of auditor independence in Libyan audit market. *International Business Research*, 7 (2): 120-128.

Kaval, H. (2003). *Muhasebe denetimi*. Ankara: Akademik Yayınları.

Mohiuddin, G. (2015). A study on audit independence and corporate governance of private commercial bankers of Bangladesh. *International Letters of Social and Humanistic Sciences*, 44 (3): 1-12.

Özçelik, H., Şenol, H. ve Aktürk, A. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açıları ve farkındalıkları üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting & Finance*, 62 (2): 55-72.

Parlak, M. ve Parlak, Z. (2014). Sayıştay denetçilerinin denetimle ilgili algıları, beklentileri ve görüşleri üzerine bir anket çalışması. *Sayıştay Dergisi*, 92 (1): 5-34.

Pike, E. J. (2003). *Studies on auditing*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Wisconsin University, Madison.

Uzay, Ş. (2004). Türkiye'de denetçi bağımsızlığı: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, The 1st Annual International Accounting Conference, 3-5 Kasım 2004, İstanbul, Türkiye.