



**T. C.
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ YENİ
MUHASEBE UYGULAMALARI VE BAĞIMSIZ
DENETİM FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE ORTAYA
ÇIKAN EĞİTİM İHTİYACI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Erkan Alper TÜRKOĞLU**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

Hatay-2021



**T. C.
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ YENİ
MUHASEBE UYGULAMALARI VE BAĞIMSIZ
DENETİM FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE
ORTAYA ÇIKAN EĞİTİM İHTİYACI ÜZERİNE
BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Erkan Alper TÜRKOĞLU**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

Hatay-2021

ONAY

ERKAN ALPER TÜRKOĞLU tarafından hazırlanan “**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ YENİ MUHASEBE UYGULAMALARI VE BAĞIMSIZ DENETİM FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE ORTAYA ÇIKAN EĞİTİM İHTİYACI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**” adlı bu çalışma jüri tarafından lisansüstü öğretim yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile **İŞLETME ANA BİLİM DALINDA YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

.... /.../2021

Jüri Üyeleri	İmza
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ (Tez Danışmanı – Başkan)	
Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU (Üye)	
Dr. Öğr. Üyesi Cenk KIRITOĞLU (Üye)	

Erkan Alper Türkoğlu tarafından hazırlanan “**Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Muhasebe Uygulamaları ve Bağımsız Denetim Faaliyeti Çerçevesinde Ortaya Çıkan Eğitim İhtiyacı Üzerine Bir Araştırma**” adlı tez çalışmasının yukarıda bulunan jüri üyelerince kabul edildiğini **onaylarım.**

Doç. Dr. Mustafa Onur KAN

Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

TÜRKİYE CUMHURİYETİ HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezde yer alan bilgilerin tamamının akademik kurallara ve etik ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Söz konusu kural ve ilkelerin gereği olarak tezde yararlandığım eserlerin tamamına uygun bir şekilde atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (14/11/2021)

İmza

Erkan Alper TÜRKOĞLU

ÖNSÖZ

İş dünyasında artan güvenilir finansal bilgi ihtiyacı birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de bağımsız denetçilik mesleğinin öneminin daha iyi anlaşılmasına neden olmuştur. Bu bağlamda bağımsız denetçi belgesine sahip olan muhasebe meslek mensuplarının yeni muhasebe uygulamaları ve bağımsız denetim faaliyetleri çerçevesindeki bilgi durumlarının ve bu konuda ortaya çıkan eğitim ihtiyaçlarının tespit edilmesi eğitim düzenleyen kurumların faaliyetlerine katkı sağlama bağlamında önemli olabilir.

Beni güncel önemi olan böyle bir konuda tez çalışmasına yönlendiren ve çalışmamın her aşamasında akademik desteğini esirgemeyen saygıdeğer hocam Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ’ye, çalışmalarından yararlandığım tüm akademisyenlere ve manevi destekleri için aileme ve dostlarıma teşekkür ederim.

Erkan Alper TÜRKOĞLU

Hatay 2021

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ YENİ MUHASEBE
UYGULAMALARI VE BAĞIMSIZ DENETİM FAALİYETİ
ÇERÇEVESİNDE ORTAYA ÇIKAN EĞİTİM İHTİYACI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

Erkan Alper TÜRKOĞLU

İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2021

Danışman: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

ÖZET

Bu araştırmanın amacı, bağımsız denetçi belgesine sahip olan muhasebe meslek mensuplarının yeni muhasebe uygulamaları ve bağımsız denetim faaliyetleri çerçevesinde ortaya çıkan eğitim ihtiyaçlarını tespit etmektir. Çalışma beş bölümde tamamlanmıştır. İlk bölüm, muhasebe kavramı ve muhasebe standartlarının ele alındığı bölümdür. İkinci bölümde, denetim kavramının önemine yer verilmektedir. Üçüncü bölümde bağımsız denetim, dördüncü bölümde bağımsız denetçi kavramlarına yönelik açıklamalara yer verilmektedir. Beşinci bölümde bağımsız denetçi belgesine sahip olan muhasebe meslek mensuplarının mesleki eğitim ihtiyaçları ve beklentilerinin tespitine yönelik araştırmaya yer verilmektedir.

Araştırmada meslek mensuplarının bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açıları, bilgi ve deneyim durumları, meslek örgütleri tarafından düzenlenen eğitimden beklentileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmada genel olarak katılımcıların belirli bir mesleki bilgi ve deneyime sahip olduğu, ancak mesleki eğitimlerde uygulamaya dönük örnek ve bilgilere daha fazla yer verilmesinin eğitimlerin yararını artıracak görüşünde oldukları tespit edilmiştir.

ANAHTAR KELİMELER

Bağımsız denetim, Muhasebe, Muhasebe eğitimi, Mesleki eğitim

**A RESEARCH STUDY ON THE EDUCATIONAL NEED FOR NEW
ACCOUNTING PRACTICES AND INDEPENDENT AUDIT ACTIVITY OF
ACCOUNTING PROFESSIONALS**

**Master's Thesis, Erkan Alper TÜRKOĞLU
Business Administration Department, 2021
Supervisor: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

ABSTRACT

The purpose of this research is to examine the professional accountants' educational needs that emerge within the framework of new accounting practices and independent audit activities. The study composes of five chapters. The first chapter is the one where the concept of accounting and accounting standards are discussed. The second chapter is devoted to the concept and importance of auditing. Independent audit is discussed in the third chapter, and the independent auditor in the fourth chapter. The fifth chapter is composed of the research study, which is carried out to reveal the professional accountants' educational needs that emerge within the framework of new accounting practices and independent audit activities.

In the study, the perspectives of the members of the profession towards independent auditing and accounting standards, their knowledge and experience, and their expectations from the education organized by professional organizations were evaluated. In the analyzes, we conclude in general that the participants have a particular professional knowledge and experience to perform their activities. However, they expect that education programmes should include case studies to better understand auditing and accounting standards.

KEYWORDS

Independent audit, Accounting, Accounting education, accounting professionals

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	II
ÇİNDEKİLER.....	III
TABLolar LİSTESİ.....	VII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	VIII
KISALTMALAR.....	IX
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KAVRAMI VE MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. Muhasebe Kavramı.....	3
1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi.....	3
1.2.1. Dünyada Gelişimi.....	3
1.2.2. Türkiyede Gelişimi.....	8
1.3. Muhasebenin Fonksiyonları.....	11
1.4. Muhasebe Mesleğinin Tanımı.....	12
1.5. Muhasebe Meslek Mensubunun Tanımı.....	13
1.6. Muhasebe Meslek Mensubunun Taşınması Gereken Nitelikler.....	15
1.6.1. Dürüstlük.....	15
1.6.2. Tarafsızlık	16
1.6.3. Sır Saklama	17
1.6.4. Bağımsızlık	18
1.6.5. Yeterlilik	18
1.7. Türkiyede Muhasebe Meslek Mensupları.....	19
1.8. Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Önemi.....	20

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE ÖNEMİ

2.1. Denetim Tarihsel Gelişimi.....	22
2.2. Denetim Kavramı.....	23
2.3. Denetim Ve Muhasebe İlişkisi.....	26
2.4. Denetim Kavramına Benzer Kavramlar.....	27
2.4.1. Kontrol.....	27
2.4.2. Teftiş.....	28

2.4.3. Revizyon	28
2.5. Denetim Unsurları.....	28
2.6. Denetim Türleri.....	29
2.6.1. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri.....	29
2.6.1.1. Zorunlu (Yasal) Denetim.....	30
2.6.1.2. İsteğe Bağlı (İhtiyari) Denetim.....	30
2.6.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	30
2.6.2.1. Mali Tablolar Denetimi (Finansal Tablo Denetimi, Muhasebe Denetimi).....	30
2.6.2.2. Uygunluk Denetimi.....	31
2.6.2.3. Faaliyet Denetimi.....	31
2.6.2.4. Özel Amaçlı Denetim.....	33
2.7. Denetim Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	34
2.7.1. Bağımsız Denetim.....	34
2.7.2. İç Denetim.....	38
2.7.3. Kamu Denetimi.....	40

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

3.1. Bağımsız Denetimin Önemi.....	42
3.2. Bağımsız Denetim Süreci.....	43
3.3. Bağımsız Denetim Gerekliliği.....	44
3.3.1. Doğru ve Güvenilir Bilgi İhtiyacı.....	45
3.3.2. Çıkar Çatışması.....	45
3.3.3. Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı.....	46
3.3.4. Diğer Nedenler.....	46
3.4. Bağımsız Denetimde Yapılan Değişiklikler.....	47
3.4.1. Bağımsız Denetimde Yapılan Değişiklikler.....	47
3.4.2. Bağımsız Denetçi ve Görevlendirmesi.....	48
3.4.3. Kamu Gözetimi Altında Muhasebe Denetim Standartları Kurumuna Göre Bağımsız Denetçinin Seçilmesi.....	48
3.5. Bağımsız Denetimin Amaçları.....	53
3.5.1. Firmanın Muhasebedeki Hata Veya Hilelerini Ortaya Çıkarmak.....	54
3.5.2. Finansal Tablolara Ulaşmak.....	54
3.5.3. Yanlışları Düzeltmek.....	54

3.5.4. İşletmeye Görüş Bildirmek.....	55
3.6. Bağımsız Denetimin Sağladığı Yararlar.....	55
3.6.1. Denetlenen Firmaya Sağladığı Yararlar.....	55
3.6.2. Kamu Otoritesine Sağladığı Yararlar.....	55
3.6.3. İşletmeyle İlgili Diğer Çıkar Gruplarına Sağladığı Yararlar.....	55
3.7. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Faktörler.....	56
3.7.1. Kalite Kavramı.....	56
3.7.1.1. Kalitenin Özellikleri.....	57
3.7.1.2. Muhasebe Hizmetlerinde Kalite Anlayışı.....	57
3.7.2. Denetim Kalitesi Kavramı.....	58
3.7.2.1. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler.....	59
3.7.2.1.1. Örgüt Kültürü.....	59
3.7.2.1.2. Denetim Kültürü.....	59
3.7.2.1.3. Denetim Komitesi.....	59
3.7.2.1.4. İç Denetim Ve İç Kontrol Sistemi.....	60
3.7.2.1.5. Denetim Firmasının Büyüklüğü.....	60
3.7.2.1.6. Denetçi Kalitesi Ve Tecrübesi.....	61
3.7.2.1.7. Denetim Süreci.....	62
3.7.2.1.8. Denetim Ücreti.....	62
3.7.2.1.9. Denetim Firmasına Rotasyon (Değişim) Uygulaması.....	62
3.7.2.1.10. Denetim Dışı Hizmetler.....	63
3.7.2.1.11. Yasal Sistem.....	64
3.7.2.1.12. Etik Kurallar.....	64
3.7.2.1.13. Kalite Kontrol Sistemi.....	64
3.7.2.1.14. Kalite Güvence Sistemi.....	65
3.7.2.1.15. Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim.....	65
3.7.2.1.16. Denetim Standartlarına Uyum.....	65
3.7.2.1.17. Denetçi Bağımsızlığı.....	66
3.7.2.1.18. Mesleki Aidiyet.....	66
3.7.2.1.19. Denetim Ekibinin Nitelikleri.....	66

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

4.1. Bağımsız Denetçi Tanımı.....	67
4.2. Bağımsız Denetçilerin Taşınması Gereken Özellikler.....	68
4.3. Bağımsız Denetçinin Bağımsız Denetim Yaparken Ortaya Koyduğu Görüş Türleri.....	68
4.3.1. Olumlu Görüş.....	69
4.3.2. Olumsuz Görüş.....	69
4.3.3. Sınırlı Şekilde Görüş Bildirme (Şartlı Görüş Bildirme).....	70
4.3.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma.....	70

BEŞİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ YENİ MUHASEBE UYGULAMALARI VE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ EĞİTİM İHTİYACININ TESPİTİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

5.1. Literatür Araştırması.....	72
5.2. Gereç ve Yöntem.....	78
5.2.1. Araştırmanın Amacı.....	78
5.2.2. Araştırmanın Evren ve Örneklemi.....	79
5.2.3. Araştırmanın Hipotezleri.....	79
5.2.4. Veri Toplama Araçları.....	80
5.2.5. Verilerin Analizi.....	80
5.3. Bulgular.....	81
5.3.1. Sıklık (Frekans) Dağılımı.....	81
5.3.2. Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartlarına Yönelik Bulgular.....	84
5.3.3. Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartlarına Yönelik Bulgular ve Çalışma Bilgileri Arasındaki İlişkiler.....	88
SONUÇ	94
ÖNERİLER.....	98
KAYNAKÇA.....	100
EKLER	
EK A: ANKET FORMU.....	109
ÖZGEÇMİŞ	112

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımı.....	20
Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyetine Göre Dağılımı	20
Tablo 3: Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	23
Tablo 4: Muhasebe ve Denetimin Karşılaştırılması.....	27
Tablo 5: Bağımsız Denetim, Uygunluk Denetimi Faaliyet Denetimi Karşılaştırılması.....	38
Tablo 6: Katılımcıların Cinsiyetlerine Yönelik Frekans Analizi Sonuçları.....	82
Tablo 7: Katılımcıların Yaşlarına Yönelik Frekans Analizi Sonuçları.....	82
Tablo 8: Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Yönelik Frekans Analizi Sonuçları	83
Tablo 9: Ofisteki Çalışan Sayısına Yönelik Frekans Analizi Sonuçları.....	83
Tablo 10: Mesleki Tecrübeye Yönelik Frekans Analizi Sonuçları.....	83
Tablo 11: Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartları Eğitimi Alma Süresine Yönelik Frekans Analizi Sonuçları	84
Tablo 12: Bağımsız Denetime Tabi Mükellefe Sahip Olma Durumuna Yönelik Frekans Analizi Sonuçları	84
Tablo 13: Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartlarına Bakış Açılarına Yönelik Betimsel Analiz Sonuçları	85
Tablo 14: Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartlarına Yönelik Bilgi Durumlarına İlişkin Betimsel Analiz Sonuçları	86
Tablo 15: Meslek Mensuplarının Meslek Örgütleri Tarafından Düzenlenen Eğitimlerden Beklentilerine Yönelik Betimsel Analiz Sonuçları	87
Tablo 16: Bakış Açısı, Bilgi Düzeyi ve Beklenti Değişkenleri ve Çalışan Sayısı Arasındaki İlişkilere Yönelik Bağımsız Örneklem T-Testi Sonuçları.....	89
Tablo 17: Bakış Açısı, Bilgi Düzeyi ve Beklenti Değişkenleri ve Mesleki Tecrübe Arasındaki İlişkilere Yönelik Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları.....	90
Tablo 18: Bakış Açısı, Bilgi Düzeyi ve Beklenti Değişkenleri ve Eğitim Alma Süresi Arasındaki İlişkilere Yönelik Bağımsız Örneklem T-Testi Sonuçları.....	91
Tablo 19: Bakış Açısı, Bilgi Düzeyi ve Beklenti Değişkenleri ve Bağımsız Denetime Tabi Mükellef Durumu Arasındaki İlişkilere Yönelik Bağımsız Örneklem T- Testi Sonuçları.....	92

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Denetim Şeması.....	33
Şekil 2: Bağımsız Denetim Sürecinin Genel Yapısı.....	36
Şekil 3: Bağımsız Denetim Süreci.....	44



KISALTMALAR

A.E	Aynı Eser
AB	Avrupa Birliği
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standardı
BDST	Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
CNCC	Yasal Denetçiler Ulusal Birliği
CRCC	Yasal Denetçiler Bölgesel Birliği
FASB	Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
FEE	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (The European Federation of Accountants)
FRC	Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council)
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board)
IAESB	Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (International Accounting Education Standards Board)
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)
IIASB	Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu (International Internal Audit Standards Board)
ISAS	Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing)
ISO	Uluslararası Standartlar Örgütü (International Organization for Standards)
ISQC	Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (International Standards for Quality Control)
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname

R. G	Resmi Gazete
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali M���avirlik
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
T�MFED	Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	Türkiye Standartları Enstit��s�
TTK	Türk Ticaret Kanunu
T�DESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali M���avirler ve YMM Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMES	Uluslararası Muhasebeci Eğitimi Standardı
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
YMM	Yeminli Mali M���avirlik

GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin paydaşı durumunda olan finansal bilgi kullanıcıları işletmelerden sürekliliği olan, güvenilir ve doğru bilgi akışına ihtiyaç duymaktadır. Söz konusu bilginin doğru ve güvenilir olmasını temin etmek amacıyla finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

2000’li yılların başlarında küresel düzeyde yaşanan şirket yolsuzluk vakaları finansal tabloların bağımsız denetimine olan ihtiyacı artırmıştır. Nitekim uluslararası platformda bazı ülkelerde yaşanan şirket skandalları sonrasında özellikle ABD’de ve AB ülkelerinde yeni yasal düzenlemelere gidilmiştir. Bu gelişmeler birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de bağımsız denetçilik mesleğinin öneminin daha iyi anlaşılmasına neden olmuştur. Bu süreçte Türkiye’de de AB’ye uyum süreci itibarıyla köklü değişikliklere gidilmiştir. Türkiye’de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) yürürlüğe girmesiyle muhasebe mesleğinin vergi odaklı faaliyetlerden yönetim muhasebesi nitelikli bir alana genişlemesinde önemli bir kilometre taşı olarak kabul edilebilir.

Denetimin belirli bir düzen içinde yürütülmesini temin amacıyla 1 Temmuz 2012’de yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni TTK’da bağımsız denetim kavramına yer verilmiştir. TTK’nın yürürlüğe girmesinin ardından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Bu kurum, muhasebe ve denetim standartlarının düzenlenmesi, uygulanması ve takibinin sağlanması gibi temel görevler üstlenmiştir.

Yasal düzenlemelerle bağımsız denetim mesleğinin yürütülmesi yetkisi önemli ölçüde muhasebe meslek mensuplarına verilmiştir. Böylece limited ve anonim şirketlerde denetim işlevinin şirket bünyesindeki denetim kurulundan alınarak şirket dışındaki bağımsız denetçilere verilmesi söz konusu olmuştur. Bu düzenleme doğrultusunda 19 Aralık 2012 tarihli ve 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlenmiştir. Bu kapsamda bulunan şirketlerin Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde bağımsız dış denetçi tarafından denetlenmesine karar verilmiştir. Söz konusu denetçilerin ise 3568 Sayılı

yasa gereğince ruhsat almış Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ünvanına sahip olması zorunluluğu getirilmiştir. Süreçlerin verimli işlemesi için KGK tarafından zorunlu tutulan eğitimler, meslek mensuplarının niteliklerini yüksek bir seviyeye taşımak açısından önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, bağımsız denetçi belgesine sahip olan muhasebe meslek mensuplarının TMS/BOBİ FRS ve bağımsız denetim gibi ülkemiz iş dünyasındaki önemi gittikçe artan uygulamalara ilişkin eğitim ihtiyaçlarını hem içerik hem de eğitimin veriliş şekli açılarından tespit ederek belirli kurumlar tarafından verilen eğitimlerin etkinliğini artırmaya yönelik öneriler geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

Bu tespitler yapılırken meslek mensuplarının deneyim, iş kapasitesi, daha önce aldığı eğitim süresi, eğitimlerden beklentileri, denetime tabi mükellefe sahip olması ve TMS/BOBİ FRS ve bağımsız denetim standartlarına bakış açısı gibi unsurların biri biriyle ve eğitim ihtiyaçları ile arasındaki ilişki inceleme konusu edilmektedir.

Beş bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde muhasebenin tanımı, dünyada ve Türkiye’de tarihsel gelişimi, muhasebenin fonksiyonları, muhasebe meslek mensuplarının taşınması gereken nitelikler, muhasebe meslek mensupları ve muhasebe standartlarının gelişimi hususlarına yer verilmiştir.

İkinci bölümde; denetim kavramı ve önemi açıklanmış, denetimin tarihsel gelişimi, muhasebe ile ilişkisi, unsurları ve türleri ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde; bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimin önemi, bağımsız denetim süreci, bağımsız denetimin gerekliliği, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde; bağımsız denetçinin tanımı, taşınması gereken özellikler, bağımsız denetçi tarafından ulaşılan görüş türlerine yer verilmiştir.

Beşinci bölümde; bağımsız denetçi belgesine sahip olan muhasebe meslek mensuplarının yukarıda belirtilmiş olan çerçevede yeni muhasebe uygulamaları ve bağımsız denetim ile ilgili eğitim ihtiyacının tespiti için yapılan araştırma çalışması yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KAVRAMI VE MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. Muhasebe Kavramı

Muhasebe; işletmenin idare şeklini, finansal durumunu, kaynaklarını ve değişime neden olan durumları sınıflandırır, analiz eder, özetler ve kaydederek ilgililere raporlar şeklinde sunan bir sistemdir. Muhasebe; işletmenin hedeflerine ulaşmak amacı ile ortaya koyduğu hizmetleri, mal varlıklarını belgelere dayandırarak değerlendiren, kaydeden, belli bir sistematik içerisinde mali tablolar oluşturan ve işletmenin durumu hakkında bilgi alma isteği olan kişilere bilgi sunan bir sistemdir (Kotar ve Ildır, 1995: 210).

Muhasebe kavramının bazı sorulara cevap vermesi beklenmektedir. Bu sorular (Kotar, 1996: 210):

- İşletmenin durumu nedir? (Tasviri Görünüm)
- İşletmenin bulunduğu durum neden bu şekildedir? (Eleştirel Görünüm)
- İşletme ne şekilde ıslah edilir? (Tahmini Görünüm)

- Verginin ödenmesinin ardından işletme sonucu -kar oranı- ve adalet maddelerine uygun olarak ne şekilde dağıtılacaktır? (Sosyal Görünüm) şeklindedir. Söz konusu sorular sıraya konulduğu zaman ilk sorunun yanıtı genel muhasebenin içerisinde yer almaktadır.

1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

1.2.1. Dünyada Gelişimi

Muhasebe; tarih boyunca önemli bir meslek olarak görülmüş ve sürekli gelişme göstermiştir. M.Ö. 500'lü yıllara kadar uzanan bir tarihe sahiptir. Söz konusu kavramının ortaya çıkış tarihinin bilinmemesine rağmen muhasebe kavramında

uzmanlaşma oluşumunun meslek olarak anılması 18. yüzyılın sonlarına dayanmaktadır. 18. yüzyılda İngiltere'de ticaretin olduğu yerlerde ortaya çıkmıştır. 19. yüzyılda İngiltere'de 'Sanayi Devrimi' kavramı oluşmaya başlamıştır. Sanayi Devrimi'nin rolüyle ekonomik yapılanmanın başlaması ve büyük sermaye faaliyetlerinin oluşmasıyla, muhasebe oluşumuna olan gereksinim ve istek artmıştır. Dünya üzerinde var olan teknolojik ve ekonomik farklılaşmaların, yapılanmaların yaşanması ile beraber 19. yüzyılın ikinci yarısından başlayarak muhasebecilik mesleğinde yöresel örgütlenmeler meydana gelmiştir. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra muhasebecilik mesleği, pek çok ülkede avukatlık, doktorluk ve benzeri meslek grupları gibi önemli bir konuma gelmiştir. Günümüz koşullarında dünyanın pek çok ülkesinde muhasebe birden çok kola ayrılmış ve muhasebe mesleği içerisinde olanlar türlü örgütlenmeler oluşturarak beraberliği sağlamaya çalışmışlardır. Söz konusu örgütlenme günden güne büyüme göstermektedir (Sultankhanova, Ayanoglu, & Yanık, 2019).

Tarih içerisinde yer alan muhasebe kavramına ilişkin kayıtların ne zaman, neden ve hangi medeniyet tarafından ortaya çıkarıldığı ve kullanılmaya başlandığı net olarak bilinmemektedir ancak; muhasebe tarihçileri ilk sayı, rakam ve yazıların kullanılmaya başlandığı Eski Mısır ve Mezopotamya Uygarlıkları içerisinde muhasebe faaliyetlerinin ortaya çıktığını kabul etmektedirler (Avder, 2007).

Muhasebe tarihçileri tarafından temel olarak kabul gören, muhasebe tarihinin Mısır Nil Vadisi'nde ve Mezopotamyanın Fırat ve Dicle Irmakları arasında olduğu yönündedir. Ekonomik yapılanmalara bağlı olarak muhasebenin yapılabilmesi için, aritmetik işlemlerin ve yazının kayıt altına alınabilmesi için ek olarak kayıtların tutulacağı neslerde gereksinim duyulmuştur. Nil Vadisi'nde papirüs, Dicle ve Fırat Vadilerinde de tabletler bulunması muhasebe alanında çalışma yapıldığı yönünde bir kanıt oluşturmaktadır. Bu oluşumların meydana geldiği yerlerde muhasebecilik kavramının ortaya çıktığının düşünülmesi son derece normaldir. Muhasebenin bu alanlarda gelişim göstermesiyle ticaret sektörünün oluşumları birbirleriyle bağlantılı olduğunu göstermektedir (Güvemli, 1995: 47).

Muhasebe kavramı ilk başlarda ticaret sektörü içerisinde gelişme gösterirken daha sonra savaşlarda, tarım ve hayvancılık gibi sektörlerde de kullanılmaya

başlanmıştır. Savaş bölgelerinde yer alan askerlerin beslenme ve kılık kıyafet hesabında, tarım ve hayvancılık sektörlerinde, varlıkların gruplandırılması gibi kavramları kaydetmek ve kontrol etmek amacı ile muhasebe kullanılmaya başlanmıştır. Bu kullanım şekli ile söz konusu yerlerde gerçekleştirilen organizasyonlar, ticaretler ve işlemler pratik hale getirilmiş ve güvence altına alınmıştır. Muhasebe yönteminde iki taraflı kaydetme sisteminin oluşmasıyla muhasebede yeni bir dönem başlamıştır. İki taraflı kaydetme sistemi 13. yy'da ilk olarak İtalya'da kullanımına başlandığı tarihçiler tarafından belirlenmiştir. 15. yy'da matematikçi Luca Pacioli tarafından oluşturulan iki taraflı kaydetme sistemi yazılı olarak biçimlendirilmiş 1494'de Venedik'de yayımlanmıştır (Sevilengül, 2011).

Muhasebe kavramının bir meslek olarak anılması 18. yüzyılın sonlarına doğru başlamış ve İngiltere'de ortaya çıkmıştır. İlk defa İngiltere'de ortaya çıkmasının temel ve en önemli sebebi ticari faaliyetlerin İngiltere'de daha fazla yapılanmış olması ve buna ek olarak mali bilgilerin kaydedilmesi ve vergilerin tespit edilmesi gibi işlemlerin gerçekleştirilmesinin zorunlu hale gelmesidir. 18 yüzyıl sonlarında ortaya çıkan muhasebe mesleğinin tam olarak oluşması 19. yüzyılda gerçekleşmiştir. İlk defa 1904'te Amerika Birleşik Devletleri'nde yapılan 'Dünya Muhasebe Kongresi' muhasebenin meslek haline geldiği ve önem arz ettiği durumunu ortaya koymuştur (Sanlı, 2014: 3).

Dünya genelinde ülkelerin piyasa ekonomisine geçmesiyle, yatırımların büyümesi ve uluslararası alana yayılmasıyla muhasebenin yeni Dünya görüşünü kapsayan bir çerçevede ele alınması gerektiği anlaşılmıştır. Hızlı değişimin olması, küreselleşmenin yaşanması, çıkar gruplarının çoğalması, iletişim ve bilginin artması gibi artan rekab koşullarının yaşanmasından kaynaklandığı görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının muhasebede yaşanan sürekli değişime ve gelişmeye uygun adımlar atabilmeleri için sürekli olarak mesleki bilgi ve becerilerini geliştirmeleri, mesleki değer ve niteliklere bağlı kalmaları, öğrenmeye sürekli açık olmaları gerekir. Devam eden yıllarda finansal rapor haline getirme standartlarının bütün ülkelerin birbiriyle uyumlu olması hedefi ile 1973 senesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) kurulmuştur. Muhasebecilik mesleğinin yapılanması ve yapılanmanın devamı için 1977 senesinde Münih şehrinde oluşturulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC),

muhasabe mesleğinin daha iyi standartlara sahip olmasını, gerekli bilgi ihtiyacının karşılanmasını sağlamak amacıyla kurulmuştur. IFAC'ın misyonu dünya genelindeki ülkelerin birbiriyle uyumlu, yüksek standartlara ve hizmet kalitesine sahip çalışmalar içinde olmalarını sağlamayı hedeflemiştir. Bu standartların oluşmasını sağlayan Eğitim Komitesinin misyonu ise, birbiriyle uyumlu olan standartların kamu yararına hizmet vermeyi amaçlamış olmasıdır. IFAC, üniversite eğitimini tamamlamış bireylerin çalışma hayatları boyunca topluma, kamuya ve mesleklerine pozitif anlamda katkıda bulunmak, bilgi ve becerilerini geliştirmek ve sürekli olarak güncel bilgiler vererek iyi bir meslek mensubu olmalarını sağlamayı amaçlamıştır. 2001 senesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) standartların tespit edilmesi sorumluluğu devredilmiştir. Bu devretme ile birlikte standartların anlaşılır, uygulanılabilir ve uyum sağlayabilir olması amaçlanmış ve bununla birlikte muhasebecilik mesleği dünya üzerinde en çok yaygınlaşan mesleklerden biri olmuştur (Kurtcebe, 2008: 17-18).

Muhasebecilik mesleğinin farklı ülkelerdeki gelişim süreci aşağıda kısaca belirtilmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri: Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) muhasebecilik mesleği İngiltere'de ortaya çıkmasına bağlı olarak yapılanmaya başlamıştır. 19. yüzyılda İngiliz yatırımcıların Amerika Birleşik Devletleri'nde büyük yatırımlar yapmasıyla, yatırımcıların haklarını korumak amacıyla İngiliz muhasebeciler, Amerika'ya yerleşmeye başlamışlardır. İngiliz muhasabe kurumları Amerika'da şubeler açmaya başlamış ve söz konusu şubelerin açılması ile Amerikan muhasabe kurumlarının da kurulmasına liderlik etmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebecilik mesleği ilk olarak 1896 senesinde ortaya çıkmıştır. Aynı yıl New York'ta 'Certified Public Accountant' (Sertifikalı Kamu Muhasebecisi) adlı yasayla muhasebecilik mesleğine ilişkin bir sistem oluşturulmaya başlanmıştır. 1896 yılında söz konusu gelişmelerin yaşanmasına rağmen Amerika'da muhasebecilik mesleğine dair en önemli yapılanmalar 1930 senesinde ortaya çıkmıştır. 1929 senesinde sermaye sektörünün çökmesi muhasabe analizlerine olan güvensizliğin oluşmasına neden olmuştur. Sektörü iyileştirmeye dair faaliyetler yapılmış, sektörde ortaya çıkan güvensizlik ortadan kaldırılmak istenmiştir. 1934 senesinde yürürlüğe giren Menkul Kıymet Borsaları Kanunu ile bağımlı olmayan bir kurum olarak görev

yapan U.S Securitas and Exchange Commission (SEC-Amerika Sermaye Piyasası Kurulu) kurulmuştur. Amerika'da 1933 ve 1934 seneleri arasında yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kanunu'na göre, kurumlar borsaya dâhil olabilmek ve menkullerini satışa sunabilmek için CPA'nın (Sertifikalı Kamu Muhasebecileri) kontrolünden geçmiş ve onay almış olması daha sonra mali analiz tablolarını Amerika Sermaye Piyasası Kurulu'na sunmuş olmaları gerekmektedir. Söz konusu yasa uyarınca işletme kaydının yapılmasının ardından gelen senelerde de kontrolden geçmiş tabloların verilmesinin zorunlu olduğu bir süreçtir (Çakıcı, 1986: 14).

New York'ta 1938 senesinde yürürlüğe giren kanun ile birlikte sertifikalı kamu muhasebecisi olunabilmektedir. Sertifikalı muhasebeci olabilmek için lisans programını bitirmek zorunlu hale getirilmiştir. 1982'de New York Muhasebe Okulu (AICPA- American Institute of Certified Public Accountant) açılmıştır. Söz konusu okulun açılmasının nedenleri; muhasebe mesleğinin yayılması, yüksek standartlarda eğitimin verilebilmesi, bilgi ve beceri yeteneğine sahip kişilerin yetiştirilmesi ve muhasebe mesleğine ait kurumların artırılması olarak söylenebilir. Muhasebecilik mesleğinin ülkedeki gelişiminden kaynaklı olarak dünya üzerinde belirleyici bir role sahip olmuştur. Amerika Birleşik Devletleri'nde, farklı alanlarda uzmanlaşmış muhasebecileri temsil eden ayrıca söz konusu muhasebecilere ilişkin maddeleri düzenleyen ve araştırma faaliyetleri yapan pek çok meslek kurumunu bünyesinde barındırmaktadır. (Başpınar, 2005).

İngiltere: İngiltere'de denetleme ve muhasebecilik mesleği 'Kraliyet Ruhsatı' ile beraber yasal olarak bir düzene alınmıştır. 1840 ve 1850 yılları arasında büyük sermaye faaliyetlerinin başlaması ile beraber denetlenme ve muhasebe mesleğinin programlanmasının zorunluluğu bir gereklilik haline gelmiştir. 1880'li yıllarda 'Kraliyet Ruhsatı' adı ile yürürlüğe giren yasa, İngiltere'de ruhsat sahibi muhasebeciler olarak anılan mesleğe dair ilk düzenlemelerin yapılmasının başlangıcı olarak sayılmaktadır. Söz konusu senelerin ardından 1990'da İngiltere'de yürürlüğe giren bir yasa ile sınırlı sorumlu olan kurumlara kontrol gerekliliği oluşturulmuştur. Farklı yıllarda yürürlüğe alınan yasalar ile denetçi ve muhasebecilere daimi olarak artan görev, sorumluluk ve yetki verilmiştir. Bu yasalar kapsamında ve 'Kraliyet Ruhsatı' ile birlikte muhasebecilik mesleği kanun bağlamında düzene alınmıştır. Bu yasaların ve düzenlemelerin etkisiyle muhasebecilik mesleğinin oldukça geliştiği bilinen

Amerika'da yer alan muhasebeciler ile İngiltere'de yer alan muhasebecilerin güçlü bağlantıları ve ortak dilleri başka Avrupa ülkelerindeki muhasebecilere oranla daha fazla yapılanmalarını ve güç kazanmalarını sağlamıştır. (Çakıcı, 1986).

Almanya: İşletme ve muhasebe mesleklerinin yasal olarak düzenlenmesi, 1897 senesinde Prusya Ticaret Odası ile beraber muhasebe denetçilerinin yemin ederek oluşturdukları ticareti bilen bireyler olarak sorumluluk ve yetkilerini programlayan meslek örgütü yönetmeliği şeklinde oluşturulmuştur. 1926 senesinde muhasebecilik mesleğinin uygulama maddelerini, mesleğe giriş şartlarını ve sınav temalarını Almanya Muhasebe Denetçiliği Birliği tarafından oluşturulmuştur. Yeminli muhasebe denetçileri ve işletme denetçileri mesleğini düzene alan yasalar 1937 yılında yürürlüğe girmiştir. Günümüzde hala yürürlükte olan ve Almanya'da yeminli muhasebe denetçileri ve işletme denetçileri mesleğini düzenleyen meslek örgütü kanunu 1961 yılında yürürlüğe girmiştir (Yazıcı, 1990: 18).

Fransa: Sociere de Comptabilite de France, Fransa'da muhasebe mesleğini düzenlemek adına kurulan ilk önemli kurumdur. Söz konusu kurum 1881 yılında kurulmuştur, daha sonra 1912 yılında Fransa'nın Paris şehrinde 'The Compagnie des Expert Comptables de Paris' kurumu kurulmuştur. Bu kurum 1918 yılında başka kurumlar ile bir araya gelerek küçük bir federasyon oluşturmuşlardır. 1927 yılında Fransa hükümetinin uzman muhasebeci belgesinin alınması koşulu denetleme ve muhasebe mesleğine dair yapılan yasal düzenlemelerden biridir. Ekonomi ve Finans Bakanlığı bünyesinde barınan 'Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Ulusal Birliği' 1942 yılında oluşturulan yasa sonucunda kurulmuştur. Söz konusu yasa 1945 yılına gelindiğinde tekrar düzenlenmiş ve yenilenmiştir. Yenilenen yasa ile birlikte yetkili ve uzman muhasebeciler arasındaki ayırım belirlenmiştir. Bahsi geçen ayırım 1970 yılına gelindiğinde yetkili muhasebeci kavramının ortadan kaldırılması ile son bulmuştur (Çakıcı, 1986: 41).

1.2.2. Türkiye’de Gelişimi

Türklerin muhasebeyle ilgili çalışmaların ortaya çıktığı dönem net olarak bilinmemektedir. Bu netliğin tam olarak bilinmemesine rağmen bazı belgeler göz önüne alındığında muhasebeyle olan çalışmaların bin yıl öncesine kadar uzandığı

düşünülmektedir. Günümüz belgeleri muhasebenin Göktürklerle başladığı devamında Karahanlılarla devam edildiği yönünde işlemlerinin var olduğu kabul edilmektedir. Kutadgu Bilig ve Divan-ü Lugati't-Türk gibi belgeler bu kabul edilişi temellendiren eserlerdir. Muhasebe kavramının ve mesleğinin ortaya çıkışı bütün ülkelerde olduğu gibi Türkiye'ye de 19. yüzyılda en yüksek seviyeye gelmiştir. (Küçüker, 2011).

Türkiye'de muhasebenin çerçevesi 1850 yılında 'Kanunname-i Ticaret' ile birlikte çizilmiştir. Bahsi geçen metin, muhasebenin çalışma sistemi hakkındaki bilgileri içermektedir. Başlarda muhasebe kavramı ticari muhasebe ve genel muhasebe olarak iki safhayı içermektedir. Daha sonra Türk Ticaret Kanunu 1926 yılında yürürlüğe girmesiyle çerçeve dahada genişletilerek kurumların ne şekilde hesap tutacağı, zarar ve kar hesaplamalarının ne şekilde yapılacağı, tabloların ne şekilde tutulacağı hakkında unsurlar oluşturulmuştur (Yıldız, 2017).

İktisadi Devlet Teşekkülleri Kurumu 1938 yılında 3460 sayılı kanun ile birlikte oluşturulmuştur. Bahsi geçen kanun devlet kurumlarının etkinliklerini ve organizasyonlarını planlayıp düzenlemek amacı ile kurulmuştur. Devlet tarafından gerçekleştirilen fiyat denetlemeleri, kurumların maliyet muhasebesi yapmalarında etkili olmuş ve bu alan üzerinde çalışmalar yapılmasını sağlamıştır. 1950 senesinin ilk aylarında yürürlüğe giren 'Kurum Vergisi, Gelir vergisi ve Vergi Usul Kanunu' ile muhasebe mesleğinde çalışanlar ve mükellefler üzerinde gerçekleştirdikleri faaliyetleri etkilemiş, devlet tarafından temin edilmek istenen vergilerin nasıl ve hangi oran ile alınacağı tespit edilmiştir. Böylelikle mükelleflerin muhasebe ile ilgilenme gerekliliği içerisine girmeleri sağlanmış ve muhasebe kavramının meslek haline getirilmesinde büyük rol oynamıştır. Muhasebe kavramına ilişkin başka bir çalışma 5422 sayılı Vergi Usul Kanunu'yla (VUK) 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunun yürürlüğe girmesi ile beraber olmuştur. Bu kanunlar ile birlikte muhasebe alanında gerçekleştirilen çalışmalar üzerinde belirlemeler yapılmış ve kaydedilecek muhasebe belgelerinin ne şekilde gerçekleştirileceğine dair bilgiler verilmiştir (Yıldız, 2017).

13 Haziran 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı kanunla Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile muhasebe mesleği yasal bir temele dayandırılmış ve bu meslek kamu özelliği kazanmıştır. Bu kanunla kurumların işlemlerini doğru ve güvenilir bir şekilde

yürütülmesini sağlamayı amaçlamıştır. Bu mevzuat çerçevesiyle işlemlerin denetlenmesini sağlayabilmek, resmi makamlara taraflı olmadan sunmak ve yüksek standartları yerine getirmek üzere Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri hizmetleriyle “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları” ve “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği” oluşturulmasına etkinlik, teşkilat ve kontrollerine, organların tespit edilmesine yönelik unsurları düzenlemeyi amaçlamaktadır. Bahsi geçen yasaya göre mesleği yapmaya hak elde edenlere 'Serbest Muhasebeci', 'Serbest Muhasebeci Mali Müşavir' ve 'Yeminli Mali Müşavir', denmektedir (Resmi Gazete, 1989).

Muhasebe sisteminde kullanılan bir standart bulunmamakta idi. 26 Aralık 1992 yılında 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Maliye Bakanlığı’nın bir numaralı 'Muhasebe Uygulama Genel Tebliği' ile muhasebe alanında gerçekleştirilen en önemli yasalardan biri olarak görülmüştür. 1 Ocak 1994 yılında yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sistemi yeni muhasebe sistemi olarak görülmüştür. Uluslararası hesapların kodları ve adları Türkçeye uygun hale getirilmiştir. Böylece bütün muhasebe meslek mensupları ve işletmeler aynı hesap adları ve kodlarını kullanarak işlemlerini hayata geçirebilecek bir duruma getirilmiştir. Buna ek olarak Türkiye’de muhasebe alanında gerçekleştirilen etkinlikler belirlenmiş, standartlara göre şekillendirilmiş ve uygulanmıştır (Şenol, 2018).

26 Aralık 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve 1 Ocak 1997 yılı ile birlikte yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) muhasebe meslek mensuplarının etkinliklerini ve söz konusu etkinliklerin ne şekilde gerçekleşeceği konusunu belli standartlara bağlamış, muhasebeye ilişkin tüm önemli konuları içerisinde barındırmış, gerçekleştirilen kayıtların ne şekilde tutulacağı belirlenmiş ve mesleğe dair belirsizlikler ortadan kaldırılmıştır. Bugünkü muhasebe ve muhasebe mesleğine ilişkin olan bilgiler mesleğin ihtiyacına göre sürekli olarak güncellenerek yeni oluşumlara uyum sağlama çabası içerisinde bulunmaktadır. Günümüzde muhasebe mesleği zorunlu mesleklerden biri haline getirilmiştir.

1.3. Muhasebenin Fonksiyonları

Belge Toplama ve Finansal Niteliğe Sahip Eylemleri Belirleme: Muhasebe kavramının fonksiyonları içerisinde yer alan bu özellik, muhasebe oluşumunun merkezi durumundadır. Muhasebe, kurumun elinde bulundurduğu kaynak ve varlıklarda meydana gelen farklılaşmaları belirler, bu durumları oluşturan eylemleri araştırır ve inceler; mali eylemlere ilişkin belge ve bilgileri bir araya getirir, inceler ve düzenler. Belge toplama ve Finansal niteliğe sahip eylemleri belirleme fonksiyonu kurum için gereksinim olan oluşumlar ile bu oluşumların elde edildiği kaynakları tespit eden ve inceleyen özelliiktir (Haftacı, 2003: 6).

Kaydetme: Bu özellik finansal eylemleri belgelere dayandırılarak sistem içerisine kaydedilmesidir. Kaydetme güven verici ve doğru bir şekilde yapılmazsa muhasebe kavramının içerisinde yer alan diğer fonksiyonların bir önemi kalmaz. Kurumların faaliyetleri sonucu oluşturulan belge ve bilgilerin yasal düzenlemelere ve standartlara göre kaydedilmesi ile birlikte muhasebe bilgi sistemi meydana getirilmiştir (Haftacı, 2003: 6).

Sınıflandırma: Finansal işlemlerin birbirlerine karıştırılmadan ilgili oldukları hesaplarda gruplandırılmasıdır. Muhasebede gruplandırılan kayıtlar muhasebe defterlerinden gerekli yerlere aktarılır (Haftacı, 2003: 7).

Raporlama: Kayıtlara aktarılan bilgilerin incelenerek finansal rapor ve tablolar şeklinde gerekli yerlere bilgi verme hedefini ortaya koyan fonksiyondur. Söz konusu fonksiyonla kurumun mali durumuna ilişkin bilgiler sunulabilir ve bahsi geçen bilgiler kurumun mali karar alma ve uygulamalarının ana yapısını oluşturur (Haftacı, 2003: 7).

Yorumlama ve Analiz Etme: İdareye yardım eden bir fonksiyondur. Muhasebe yardımı ile kuruma ilişkin bilgilerin analizi ve analizin yorumlanması önemli bir uygulamadır. Değerlendirme, inceleme, analiz ve yorumlama kurumla bağlantılı oluşumların verecekleri kararlar üzerinde büyük rol oynar. Yorumlama ve analiz etme fonksiyonuyla raporlarda yer alan bilgiler ve bilgilerin bağlantıları yorumlanır. Bu durumun yapılabilmesi için mali rapor ve tablolar analiz edilmeli ve bu analizlerin sonuçlarına göre mali rapor ve tabloların bilgilerinin anlamı ortaya konulması

gerekmektedir (Haftacı, 2003: 7).

1.4. Muhasebe Mesleğinin Tanımı

Muhasebe mesleğini başka mesleklerden ayıran bazı özellikler bulunmaktadır. Bu özelliklerin en önemlisi; beceri ve kabiliyete dair yeterli eğitimin alınmış olması koşuluyla bir mesleki etik kültürü oluşturma ve bunu yazılı standartlar haline getirmenin gerekliliğidir. Profesyonel meslek olarak bilinen muhasebe mesleği, bahsi geçen özelliklerin bütünüdür. Günümüz muhasebe mesleği programlanmış kayıtlar ve geçen zamanları belgeleme gibi özellikleri içerisinde barındırmakla birlikte ileriye dönük alınan stratejiler için önemli bir araçtır.

Muhasebe mesleği; temel bağlamıyla meslek, örnek alınan yol, herhangi bir bireyin geçiminin oluşturulması için daimi olarak yaptığı iş, meşguliyet, ekol ve okul olarak tanımlanmaktadır (Marşap, 1996: 119).

Muhasebe mesleği Türkiye'de 13 Haziran 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Meslek Kanunu'yla SM, SMMM ve YMM olarak adlandırılmıştır. 26 Temmuz 2008 yılında yürürlüğe giren 26948 sayılı 'Resmi Gazete' de yayımlanan 5786 sayılı yasayla 1 Haziran 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasası birleşerek adı 'Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik' şeklinde değiştirilmiştir.

Muhasebe kavramı; kurumlardaki ekonomik yönlü eylemlere dair olan kaydetme, rapor oluşturma ve oluşturulan raporları yorumlayarak ilgili taraflara mali olarak yol göstermeye yönelik kural ve şartları öğreten, teknik tarafı ağır ve ön planda olan bir bilim dalı olarak tanımlanmaktadır (Örten, 2003: 4).

Başka bir deyişle muhasebe, kurum içi ve kurumlar arası karşılıklı bağlantılardan meydana gelen, bütünüyle veya bir bölümüyle mali nitelikte olan işlere dair bilgilerin; toplanması, bir araya getirilmesi, gruplandırılması, kaydedilmesi, kontrol edilmesi, özetlenmesi, rapor haline getirilmesi, yorumlanması ve neticelerin ilişkili olduğu birey ve kurumlara aktarılması işlevlerini ortaya koyan bir oluşumdur. Bu oluşumun; tekniği, faaliyet yönleri, sanatı ve toplumsal görevler de dâhil olmak

üzere çok taraflı görevleri vardır. Kısaca pek çok görev tanımını içerisinde barındıran bir bilimdir. (Örten, 2003: 4).

1.5. Muhasebe Meslek Mensubunun Tanımı

Bireylerin yaşadıkları çağın bilgi dönemi olmasından kaynaklı meslek kavramına ve kavram tanımına çok fazla anlam yüklemektedirler. Bir bireyin bulunduğu mesleğe uygun tutum ve tavırlar içerisinde olması arzu edilmektedir (Selimoğlu, 2006: 437-438).

Meslek; bireylerin hayatlarını sürdürebilmek için çaba sarfettikleri, bir öğretim neticesinde elde ettikleri bilgi ve becerilere bağlı gerçekleştirilen etkinliklerin tamamıdır. Başka bir ifade ile meslek; bireylerin benliklerini ve becerilerini kazanma yoludur ve söz konusu bu yol, kişi olarak bireyin özelliklerini, hayat felsefelerini, hayallerini ve değer verdikleri oluşumları oluşturur (Ömürbek ve Usul, 2008: 164).

Bu işin meslek adını taşıyabilmesi için bazı özellikleri taşıması gerekmektedir. Bu özellikler aşağıdaki gibidir: (Ömürbek ve Usul, 2008: 164; Meymandi vd., 2015: 136; Yazıcı, 1990: 8; Akay, 2002: 77; Yıldız G. , 2010: 157):

- Herhangi bir işin meslek olabilmesi için toplum ihtiyaçlarına cevap vermesi gerekmektedir.

- Meslek bireyin yalnızca kendi gereksinimlerini gidermesi için değil, buna ek olarak başka bireylerinde faydası için gerçekleştirdiği bir iştir.

- Meslek iyi ve doğru bir eğitim-öğretim döneminden sonra kazanılmış özel bilgi ve yeteneklerle ilişkilidir. Başka bir deyişle; bir işin meslek olarak anılması için bireyin mesleğe dahil olmadan önce mensubu olacağı mesleği yapabilmeyi sağlayan bilgi, yetenek ve davranışları elde etmesi zorunluluğu vardır. Bu eylemleri yerine getirmiş insanlar toplum tarafından uzman olarak algılanmakta ve adlandırılmaktadır.

- Meslekler incelemeler ve deneyimlerle yapılandırılarak zaman içinde kendine özel sistemler elde eder. Meslekler de bireyler gibi türlü inceleme ve deneyimler

neticesinde bir kültür ve bilgi birikimini kazanır. Eğitim-öğretim beraberinde kişiden kişiye aktararak söz konusu bilgi birikimini süreç içerisinde mesleğe ait sistemlerin yapılanmasını ve yeniliklerin oluşmasını sağlamaktadır.

- Meslekler bireylerin kazanç sağlamak için ortaya koydukları işlerdir. Örneğin; meslek içerisinde olan kişiler hayatlarını yaptıkları mesleklerden sağladıkları yasal kazançla sürdürmektedirler.

- Mesleklerin toplum tarafından kabul gören unsurları ve değerleri bulunmaktadır. Başka bir deyişle; meslek olarak değerlendirilen iş alanlarının kendine özgü etik unsurları bulunmaktadır. Meslek içerisinde yer alan unsurlar ve değerler bağlamında tutum ve davranışlar sergilenmektedir.

Muhasebe mesleği içerisinde barındırdığı özelliklerinden kaynaklı bilgi olarak her gün çoğalan, gelişen, önem taşıyan ve toplum içerisinde oldukça etkinliği olan bir çalışma alanıdır. Muhasebe mesleği; ortaya koyduğu hizmetlerin çeşitliliği bakımından kapsamlı olması güvenilir ve doğru bilginin önemini ortaya koymaktadır bunun yanında çok çalışmayı gerektiren bir meslek alanıdır. Muhasebe mesleği, meslek üyelerinin herhangi bir ülkede kamu ve özel sektörde bulunan bütün muhasebe işlemlerini yürürlükteki yasalara, kurallara, standartlara uygun, güvenilir ve tarafsız olacak şekilde kendi görevleri içerisinde yürütmeye çalıştıkları ve sürekli olarak gerçekleştirdikleri bir iştir (Yazıcı, 1990: 8; Akay, 2002: 77; Yıldız, 2010: 157).

Muhasebe meslek mensupları profesyonel bir biçimde mesleği icra edebilme yeteneği bulunan, bilgi ve deneyime sahip bireylerdir. Başka bir deyişle muhasebe mesleği içerisinde olan bireyler resmi öğretim ve uygulama neticesinde kazanmış oldukları bilgilerini, yeteneklerini, tecrübelerini isteyenlere kanunların ve meslek kurumlarının belirlediği sınırlar çerçevesinde vererek hayatını devam ettiren kişilerdir (Civelek ve Durukan, 1997: 131). Muhasebe meslek mensupları temel olan meslek hizmetlerinin yanı sıra çoğunlukla muhasebe işlevlerinin yönetimi, muhasebeye dair bulguların işlenmesine ilişkin yöntemlerin belirlenmesinden ve bu bulguları sunma yöntemlerini tespit etme görevinden de sorumlu tutulmaktadır (Moore ve Jaedicke, 1980: 7).

1.6. Muhasebe Meslek Mensubunun Taşması Gereken Nitelikler

Muhasebe meslek mensuplarının taşması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Türkiye'de yer alan serbest muhasebeciler, yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki etkinliklerinde uymaları gereken etik unsurlar hakkındaki yönetmeliğin ilk bölümünde söz konusu özellikler sıralanmıştır. Bu özellikler, aşağıdaki gibidir (Resmi Gazete, 2007):

Dürüstlük: Muhasebe mesleği içerisinde çalışan bireyler mesleki iç ve dış bağlantılarında yalan söylemeden, dürüst bir şekilde davranma özelliğine sahip olmalıdırlar.

Tarafsızlık: Taraf tutarak ya da önyargılı bir tutum sergileyerek; üçüncü kişilere uygun olmayan ve haksız rekabet oluşturacak şekilde baskı yapılması yönünde mesleki bir durumun olmaması, meslek hakkındaki kararlarını etkilememesi ve ya sınırlandırmaması özelliği olarak ifade edilir.

Özen ve Mesleki Anlamda Yeterlilik: Meslek içerisinde bulunan bireyin mesleki etkinliklerini gerçekleştirirken meslek standartlarına, tekniklerine uygun, bilgi ve deneyime sahip özenli bir şekilde davranması gerekmektedir.

Gizlilik: Meslek içerisinde bulunan bireyin mesleki anlamda bağlantılar neticesinde kazanmış olduğu bilgileri zorunlu bir durum olmadıkça üçüncü kişi veya kişilere anlatmaması gerekmektedir. Söz konusu bilgilerin meslek içerisinde bulunan kişinin belli bir ücret karşılığında üçüncü kişilerin menfaatleri için kullanmaması davranışı olarak ifade edilir.

Meslek Yönlü Tutum: Meslek mensuplarının yönetmelik ve yasalara uygun davranmasını ve meslek itibarını kötü gösterecek tutum ve tavırlardan kaçınmasını ifade eden özelliktir.

1.6.1. Dürüstlük

Meslek mensuplarının halkın yararını korumak adına sunduğu hizmetler halkı aldatan tutumlar içerisinde olmaması gerekir. Buna ek olarak var olan güvenin

sürekliliğini sağlamak ve dürüst olmak gerekli bir özellik olarak görülmektedir. Dürüstlük; meslek mensuplarının kişisel yapılanmasına bağlı olarak meydana gelmektedir. Etik tutum, başka kimselerle olan bağlantılarda dürüstlüğü ve samimiyeti gerekli kılan bir unsur olmayı gerektirir. Samimi ve dürüst tutum içerisinde olmayan idarecilerin kurdukları bağlantılarda var olan güven sahası bir daha ortaya çıkmamak üzere kaybolur (Özkaya, 2008: 40).

Türkiye'de serbest muhasebeciler, yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki etkinliklerinde uymaları gereken etik unsurlar hakkındaki yönetmeliğin altıncı bölümünde dürüstlük unsuru açıklanmıştır. Yönetmeliğe göre; bütün meslek mensuplarının mesleki bağlantılarında dürüst ve güvenilir olma zorunluluğu bulunmaktadır. Dürüstlük özelliği ayrıca adaletli bir tutum sergilemeyi ve açık sözlü olmayı içerisinde barındırmaktadır. Aynı yönetmeliğin yedinci maddesine göre; meslek mensupları, bir bilginin ehemmiyet teşkil eden bir hata içererek ortaya konulduğunu ya da gizlenmiş unsurlar barındırdığını düşünüyorlarsa, bu tarz bilgi ya da söz konusu bilgi ile oluşturulmuş bir rapor sonucunu ya da haberi dikkate almamalıdır (Resmi Gazete, 2007).

1.6.2. Tarafsızlık

Muhasebe meslek mensupları görevlerini gerçekleştirirken hesap yaptıktan sonra rapor vermede, yorum yapmada ve görüşlerini sunmada herhangi biri veya bir işletmeden yana tutum sergilememelidir. Başka bir deyişle muhasebeci işini yaparken tamamen tarafsız olmalıdır (Özkaya, 2008: 41-42).

Türkiye'de serbest muhasebeciler, yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki etkinliklerinde uymaları gereken etik unsurlar hakkındaki yönetmeliğin sekizinci maddesinde tarafsızlık özelliğine ilişkin açıklamalar bulunmaktadır. Sekizinci maddeye göre; 'Tarafsızlık özelliği bütün meslekler içerisinde olan bireylere, taraflı olma, menfaat çatışması ya da üçüncü bireylerin yasaya uymayan baskı ve rolleri sebebiyle meslek yönlü kararlarından vazgeçmeme görevini yüklemektedir' şeklinde bir ifade kullanılmıştır. Aynı şekilde yönetmeliğin dokuzuncu maddesinde; 'Meslek içerisinde yer alanlar tarafsızlıklarını negatif yönlü olarak etkileyebilecek olaylara maruz kalabilir. Bu tarz olay ve baskıları

açıklamak ya da tahmin etmek her zaman mümkün olmayabilir. Bu sebeple, meslek mensuplarının tarafsızlıkları üzerinde rol oynayabilecek alan ve bağlantılar içerisinde olmaması gerekmektedir' denmektedir (Resmi Gazete, 2007).

1.6.3. Sır Saklama

Muhasebe meslek mensupları, araştırmalardan elde ettiği bilgileri müşterisinin iznini almadan üçüncü kişilere sunması söz konusu değildir. Sır tutma durumu muhasebecinin, müşterilerine karşı uygulaması gereken bir özellik olmasına ek olarak topluma karşı da uyma gerekliliği içerisinde olduğu bir özelliktir. Meslek mensuplarının çalışmaları esnasında elde ettikleri belge ve bilgiler gizlidir, bu nedenle başkalarına açıklanamaz. Muhasebe mesleğinin esaslarından biri olan açıklama kavramı nedeni ile denetim kuralları kapsamında gerçekleştirilmesi gerekliliği olan anlatımlarla, halka bazı bilgileri açıklama hedefiyle, kanun gerekliliği olarak gerçekleştirilmesi gereken açıklamalar sır tutma özelliği içerisine alınamazlar (Özkaya, 2008: 43).

24557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan serbest muhasebeciler, yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki etkinliklerinde uymaları gereken etik unsurlar hakkındaki yönetmeliğin onuncu maddesinde sır tutma özelliğine ilişkin ifadeler bulunmaktadır. Maddeye göre sır tutma özelliği; 'Ruhsat sahibi meslek içerisinde çalışanlar mesleki alanda gerçekleştirdikleri etkinliklerini yaparken müşteriye ilişkin kazandığı sır ve bilgileri bahsi geçen müşterinin izni olmadıkça mesleki etkinlikleri son bulsa bile ilan edemezler. Bu bağlamda sır tutma özelliğini meslek içerisindeki tüm çalışanlar uymak zorundadır. Bu özelliğin tersine hareket eden çalışanlar bir daha muhasebe mesleği içerisinde yer alamaz ve diğer personellerde söz konusu kişi hakkında bilgilendirilir şeklinde ifade edilir (Resmi Gazete, 2001). Türkiye'de serbest muhasebeciler, yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki etkinliklerinde uymaları gereken etik unsurlar hakkındaki yönetmeliğin gizlilik olarak tanımlanan maddesi olan on ikinci maddeye göre gizlilik özelliği, meslek içerisinde olan çalışanlara işveren veya müşterisine ilişkin elde ettiği bilgilerin gizliliğini koruma adına olan görev ve sorumluluğu zorunludur. Söz konusu özellik kapsamında meslek içerisinde olan bireylerin (Resmi Gazete, 2007):

- Mesleki bağlantıları neticesinde kazandıkları bilgileri bireysel menfaat adına veya üçüncü bireylerin faydasına kullanmamaları, kullanma izlenimi oluşturmamaları zorunluluğu bulunmaktadır.

- Yasal ve mesleki bir anlatım gereksinimi veya görev yetkisi bulunmadıkça mesleki yöndeki bağlantılar neticesinde kazanılmış bilgiyi işveren ya da müşteri dışındaki kişilere açıklamama zorunluluğu bulunmaktadır.

1.6.4. Bağımsızlık

Kurumların finans fonksiyonuna sahip ve para ile değerlendirilebilen eylemlerini kaydeden ve söz konusu eylemleri taraflara rapor şeklinde veren muhasebe etkinliklerinde bağımlı olmama özelliği son derece önemlidir. Muhasebeciler tarafından hazırlanan raporları kullanan taraflar, finansal tabloları kullananlar şeklinde adlandırılmaktadır. Finans tablolarını kullananlar; üst düzey idareciler, personeller, ulusal ve uluslararası yatırımcılar, kredi kurumları, halk, karşılıklı yüksek paylara sahip kurumlar ve bankalardır. Muhasebe mesleği içerisinde yer alan çalışanların en büyük sorumlulukları kurumun para ile değerlendirilebilen bilgilerinin herhangi bir etki altında kalmaksızın kaydedilmesi ve müşterilere sunulmasıdır (Subaşı ve Fidan, 2015: 40). Muhasebeci, mesleki etkinliklerinde bağımlı olmama durumunu ve nesnelliğini koruma sorumluluğunu taşıması gerekmektedir. Bağımlı olma durumu söz konusu olursa meslek içerisinde olan birey, kendisine tavsiye edilen sözleşme ile gerçekleştirdiği işini yasa ve kanunlar bağlamında kabul etmeyebilir. Bağımlı olmama durumu sadece taraflı olmama, yanlı olmama ve öznel olmama durumu değildir (Özkaya, 2008: 46).

1.6.5. Yeterlilik

Türkiye'de serbest muhasebeciler, yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki etkinliklerinde uymaları gereken etik unsurlar hakkındaki yönetmelikte yer alan onuncu ve on birinci maddeler özen ve yeterli olma durumu ile ilişkilidir. Yönetmeliğin onuncu maddesinde; 'Meslek anlamında yeterli olma ve özenli olma özelliği, meslek içerisinde yer alan bireye, işverene ya da müşterilere etkili bir hizmet verebilmek için gereken meslek bilgisini ve yeteneğini

taşıması ve hizmet verirken meslek standartlarına ve tekniklerine uygun şekilde özenli tutum sergilemek görevini yüklemektedir (Resmi Gazete, 2007). Yönetmeliğin on birinci maddesinde; 'Meslek bağlamındaki yeterlilik iki seviyede değerlendirilmektedir. İlk olarak mesleğe olan özenin, mesleki hizmetlerin gerçekleştirilmesinde dikkatli bir şekilde hareket edilmesi şeklinde bir değerlendirme söz konusudur. İkinci olarak meslek içerisinde olan bireyin kendi yetkisi altında olanların da uygun mesleki öğrenimlerini almaları ve gözlem altında tutulmaları, özetle yeterlilik seviyesine ulaştırılmaları durumudur şeklinde ifade edilir (Resmi Gazete, 2007). Bu bağlamda yeterlilik kavramının oluşması ve daha sonra oluşan yeterliliğin korunması konularının açıklanması gerekmektedir. Açıklamalar aşağıdaki gibidir:

Meslek bağlamında yeterlilik kazanma: Mesleki bağlamda yeterliliğin elde edilmesi, yasada ifade edilen mesleğe giriş koşullarının sağlanmasını zorunlu kılmaktadır.

Mesleki yeterliliği korunması: Mesleki konuların devamlı olarak izlenmesi mesleki yeterliliğin korunması için zorunlu kılınan bir özelliktir. Bu kapsamda meslek örgütleri tarafından verilen eğitimler meslek mensuplarının mesleki bilgilerinin günel tutulması açısından önemlidir.

1.7. Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’un güncel istatistik verilerine göre muhasebe meslek mensuplarının unvanlara ve cinsiyetlere göre dağılımına Tablo 1’de ve Tablo 2’de yer verilmiştir. Verilere göre Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının %90’ı SMMM’dir. Meslek mensuplarının %68’inin erkek, %32’sinin ise kadın olduğu görülmektedir. Kadın meslek mensuplarının geçmiş yıllarda %20’lerde olan oranının arttığı görülmektedir.

Tablo 1*Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımı*

Unvan	Sayı
SM	7.355
SMMM	107.012
YMM	4.795
TOPLAM	119.162

Kaynak: (TÜRMOB, 2021)**Tablo 2***Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyetine Göre Dağılımı*

Unvan	Kadın	Erkek	Toplam
SM	1.312	6.041	7.353
SMMM	33.602	73.410	107.012
YMM	394	4.401	4.795
TOPLAM	35.308	83.852	119.160

Kaynak: (TÜRMOB, 2021)

1.8. Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Önemi

TÜRMOB, Türkiye ekonomisinin tüm aktörlerini ilgilendiren ve mecburi bir bağlayıcılığı olan muhasebe standartlarını ortaya koymak amacıyla, Maliye Bakanlığı ile bir komisyon kurmuştur. Çalışmaların yürütülmesi amacıyla 1994 yılında bu komisyon görev ve yetkilerini “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu”na (TMUDESK) devretmiştir (Güney ve Diğ. 2012: 121). Bu komisyonun hedefleri şunlardır (Yılmaz, 2007: 140):

- Finansal raporlama ve tablo sisteminde kullanılmak üzere muhasebe kriterlerini saptamak,
- Milli ekonominin problemlerine çözüm sunacak uygulama ve prensiplerini öncü kılmak,
- Muhasebe gereksinimlerine uygun olarak yürürlükteki mevzuat ile ilgili lüzumlu değişikliklerin yapılması için çalışmalar yapmak,
- Milli muhasebe standartları ile Milletlerarası geçerliliğe haiz standartlar arasındaki koordinasyonu sağlamak,

- Yaygın olarak kabul görmüş kayıt, sınıflama ve raporlama gibi prosedürlerin yanı sıra kullanışlı çözümler sunabilen metotların yaygınlaşmasına öncülük etmektir.

Ticari işletmelerinin mali kayıtlarını tutan TMMOB, ortaya çıkan tüm gereksinimler için çeşitli çözümler üretir. Komisyon, geliştirilen yöntemlerin de uluslararası standartlara uygunluğunu sağlamak ile yükümlüdür. Bu konu ile ilgili tüm uzmanların bilgilerinden faydalanılarak genelgeçer bir standart oluşturulmuştur (Güney ve Diğ., 2012: 122). Kanuni bir müeyyide gücüne sahip olmadığı dönemde TMMOB bilimsel araştırma ve çalışmalarda TMS olarak bilinen ve referans kaynağı olarak baz alınan öneri niteliğinde olan 19 adet standart belirlemiştir (Üstünel, 2005). Ulusal bir geçerliliği taşıyabilmesi için bu standartların sağlanması gereken şartlar şunlardır (Yılmaz, 2007: 142):

- Kurul yönetiminin siyasi baskılardan uzak ve özerk bir yönetim anlayışı ile sürdürülmesi, kurumun işlevselliğini artıracak ve yasal yaptırım gücü ile birlikte bağımsız yürütülen uluslararası çalışmaları da etkin kılacaktır.

- Belirlenen koşulları denetlemek üzere mali müşavirler, teftiş birimleri ve denetçiler de yetkilendirilmelidirler.

- Çalışmalara kanuni olarak engel olan tüm uygulamalara son verilmelidir.

- Ülke sınırları içinde TMS'nin genel olarak geçerliliğe sahip olması için gerekli çalışmalar ve düzenlemeler yapılmalıdır.

- Çeşitli ve amacına uygun eğitim programları, TMS'nin uygulanması için hazırlanmalıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE ÖNEMİ

2.1.Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetimin geçmişi tarihsel anlamda 1289 yılına kadar gidebilmektedir. Bu süreci aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür (Selimoğlu vd., 2017: 2):

- Denetçi (auditor) kavramı ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanılmıştır.
- Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur.
- Muhasebe denetçiliği İngiltere'de 19.yüzyılın başlarından itibaren büyük bir önem kazanmıştır. İngiltere'de 1900 yılında çıkartılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir.
- William Deloitte, 1845 yılında günümüzde de faaliyetini sürdüren Deloitte Touche firmasını Londra'da kurmuştur.
- ABD'de mesleğin yasal dayanağa kavuşması 1896 yılında New York eyaletinde olmuş ve bunu bütün eyaletler takip etmiştir.
- ABD'de sertifikalı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants-CPA) tarafından denetlenmiş ilk finansal tablo 1901 yılında yayınlanmıştır.
- ABD'de bugünkü anlamda bağımsız denetim anlayışı 1930'lu yıllarda başlamıştır.

Türk tarihinde denetimin gelişimi ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Selimoğlu vd., 2017: 3):

- Osmanlı Devleti'nde muhasebe düzeni, devletin finansal yönetiminin sağlanmasında önemli bir kaynak olmuştur. Devletin finansal anlamda yönetiminin ne derece doğru yapıldığının anlaşılması ise o dönemde kamu denetimi şeklinde yapıldığından devletin gelir ve giderlerinin takip edilmesi amacıyla denetim uygulamaları gerçekleşmiştir.
- Maliye Bakanlığı 1879 yılında kurulmuştur. Osmanlı döneminde varlığını sürdüren Düyun'u Umumiye İdaresinin ise, dönemin muhasebeci ihtiyacının 9 karşılanması ile muhasebe alanında uzman kişilerin yetiştirilmesinde katkısı büyüktür.
- Ülkemizde muhasebe denetiminin gelişimi ekonomik gelişmelerden beslendiğinden ekonomik gelişim ile birlikte paralel anlamda gelişim göstermiştir.
- Ülkemizde finansal piyasaların gelişimi ile birlikte bağımsız denetim olgusu 1987 yılından itibaren hayatımıza girmiştir.

Denetimde tarihsel çerçeve dört zaman diliminde ele alınabilmektedir. Kullanılan yaklaşımlarda yaşanan değişim şöyle özetlenebilir (Selimoğlu vd., 2017: 3):

- Sanayi devrimi öncesi ve 1900'lü yıllarda "Belge Denetim Yaklaşımı",
- 1900-1930'lu yıllar arasında "Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı",

- 1930'lu yıllardan günümüze kadar gelen ve işletmelerin iç kontrol yapılarını değerlendirerek dikkate alan "Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı",
- Günümüzde bilgi teknolojisinin gelişimine bağlı olarak ve denetim alanındaki gelişmelerin dikkate alınması ile birlikte "Yönetim Denetim Yaklaşımı",
- Son olarak 2000'li yıllardan sonra yaşanan büyük şirket skandallar sonucu ortaya çıkan "Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı" ilgili dönemlerde hâkim olunan yaklaşımlardır.

Bu tarihsel gelişim süreci Tablo 3'de sunulmaktadır (Güredin, 2007: 14).

Tablo 3

Denetimin Tarihsel Gelişimi

ZAMAN DİLİMİ	DENETİM YAKLAŞIMI	DENETİM AMACI	İLGİLİ TARAFLAR (BİLGİYİ KULLANANLAR)
Sanayi devrimi öncesi	%100 lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi devrimi-1900	%100 lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900-1930	%100'lük bir inceleme ve örneklemeye başvurmak	Bilanço ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan günümüze	Finansal verilerin örneklemeye yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

Kaynak: Güredin, 2007: 14.

2.2. Denetim Kavramı

Denetim işletmenin elde etmiş olduğu sayısal veriler sonucu mali tabloların elde edilmesiyle belirlenen kurallar ve ölçütlere göre belirlenmesi ve raporlanmasıdır.

Türkçe'de denetim kavramı, "dene" kökünden türemiş olup içeriği itibariyle bir şeyin olması gerekene, gerçekte olduğuna, ne kadar yakın olduğunun sınanması ve nitelik itibariyle de yeterliliğinin değerlendirilmesi şeklinde anlam kazanmıştır. Nitekim Türk Dil Kurumu Sözlüğü, söz konusu kavramın isim halini "denetleme" olarak belirtmiş ve onu da "bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, teftiş, murakabe, kontrol" şeklinde tanımlamıştır (Aktaran: Batmaz, 2015: 8).

Denetim işletmelerin nasıl yol aldığını, amaç ve hizmetlerine ne oranda ilerlediğini, sonucunu ve hatta işletmenin geleceğini sorgulayabilmesini

sağlayabilmektedir. İşletme bilimi çerçevesinde denetim kavramını tanımlamak gerekirse denetim; bir örgütün, belirli bir programın veya projenin önceden belirlenmiş işleyiş ve çıktı standartlarıyla araştırma, gözlem, sorgulama yoluyla uygunluğunun derecesini, bulguların değerlendirilmesini, nesnel ve sistematik bir tavırla taraflara aktarılması sürecidir (Köse, 2007: 5). Denetim yönetimin bir fonksiyonu olmasının yanında muhasebenin de bir fonksiyonudur. Bu bağlamda denetim; iktisadi aktivite ve olaylarla alakalı savların daha öncesinden öngörölmüş ölçütlere göre uygunluklarını tespit etmek ve neticeleri ilgililere iletmek için tarafsız olarak delil toplama ve kanıtları değerlendirme faaliyetlerini yerine getiren sistematik süreçtir (Yakar, 2015: 252).

Denetimin iktisadi aktivitelerde bulunan birimlere uygulanması esastır. Denetim sürecinde denetçilerin savunduğu ilkeleri ve şirketlerin gerçekleştirdikleri faaliyetler ve olaylar sonucunda ortaya koyduğu bilgileri karşılaştırmaktır (Güney ve Sarı, 2015:3). Ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak muhasebeleştirilmenin karmaşık ve içinden çıkılmaz bir hale dönüşmesi sebebiyle çeşitli tahsilat ve ödemeleri izleme manasındaki muhasebe denetimi, bu manadan ayrılarak şu anda ileri seviyede deneyim ve bilgi gerektiren bir uzmanlık alanı haline dönüşmüştür (Karanfiloğlu, 1998: 28).

Denetim, tarihsel kökenleri çok eski çağlara kadar dayanan, bir yandan ticaretin yaygınlaşması ve özellikle denizaşırılması, öte yandan da devletin örgütsel yapısının gelişmesiyle birlikte kurumsal nitelik kazanmaya başlayan, ancak bugünkü anlamda siyasal, yönetsel ve sosyo-ekonomik boyutlara sahip niteliğini demokratik dört gelişim sürecinde kazanan, dinamik ve sürekli değişime açık bir olgudur (Köse, 2007: 1).

Denetim, iktisadi 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 (Güredin, 2007: 11).

Denetimin birçok tanımı yapılmıştır ve bu kapsamda denetimin özellikleri aşağıdaki gibi sunulabilir (Köse, 2007; Güredin, 2007; Güney ve Sarı, 2015):

-Denetim bir süreçtir.

-Önceden saptanmış ölçütler vardır. İşletmelerin finansal bilgilerini önceden saptanmış kurallar dahilinde doğruluğuna ve güvenilirliğine karar verirler.

-İktisadi faaliyet ve durumlarda işletmeler hakkında hazırlanmış olunan finansal beyanlara karşı bir nevi kanıt niteliğinde olduğunu söyleyebiliriz.

-İşletmelerin isteklerine göre değil tarafsız kanıt oluşturma ve değerlendirme yapılmalıdır. İşletmelerin finansal tablolarındaki durumları ve dökümanları sonucunda oluşturduğu görüşlerini tarafsız oluşturmak zorundadır.

-Denetçi tarafından oluşturulan sonuçları ilgilenen işletme, kurumlar veya şahıslara verebilir.

-İşletmenin ileri sürmüş olduğu iddialar hakkında denetçi görüşünü yazılı bir şekilde rapor ile açıklar. Bu görüş olumlu, olumsuz, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olarak taraflara beyan edilir. Bu aşama denetim sürecinin son aşamasını oluşturur.

Denetçi işletmenin finansal raporlarını, yapmış oldukları çalışmaların dökümanları neticesinde oluşturmuş oldukları raporları Uluslararası Denetim Standartları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ölçüsünde güvence verebilir, bunların doğruluğunun %100 olduğunu hiçbir denetçi garanti edemez. Denetim dendiğinde insanların aklına kontrol, teftiş ve revizyon gelebilmektedir. Ancak bu kavramlar birbirinden farklıdır. Kontrol dendiğinde denetime başlamadan önceki faaliyettir ve sonuçlara doğru şekilde ulaşılması için önlemler alınabilmesini sağlar. Teftiş ise, işlerin doğru şekilde yapılıp yapılmadığını, kurallara uygunluğunu anlamak için yapılan dar kapsamlı ve özel bir çalışmadır. Revizyonda da genel olarak muhasebe ve finansal çalışmaların ve hesaplamaların denetlenmesi açısından kullanılır. Denetim iç ve dış olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır (Güredin, 2007).

İç denetimde işletmelerin yönetim kuruluna, yöneticilerine ve çalışanlarına ileriye görmeleri ve çalışma şeklinin doğruluğu yönünden fikir vermesini ve hedeflere ne ölçüde vardıklarını göstermektedir. Dış denetimde ise finansal açıdan mali ve finansal verilerin doğruluğu önem arz etmektedir. İşletmenin mali yapısının devletin

belirlediği yasalara ve mevzuatlara uygunluğunun doğru olup olmadığını anlayabilmenin yolu bağımsız denetimle gerçekleştirilir. Denetim kavramı, ekonomik işlemler neticesinde elde edilen rakamsal veriler aracılığıyla hazırlanan mali tabloların ve bilgilerin elde edilen çalışmalarla ve kanıtlarla önceden belirlenmiş olan ölçütlere uygunluk derecesinin tespit edilmesi ve raporlanması süreci olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda yürütülen denetim faaliyetleri ise bağımsız, alanında uzman ve mesleki yeterliliğe sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir (Gürbüz, 1995: 5).

Denetim kavramı ise belli bir döneme veya belli bir iktisadi birime ait olan finansal tabloların yasaların düzenlendiği ölçütlere uygunluğunu, güvenilirliğini ve doğruluğunu yeterli bilgi ve beceriye sahip bağımsız denetçi tarafından belirlemek amacıyla kanıt toplama, değerlendirme ve raporlama süreci olarak tanımlanmaktadır (Haftacı, 2014: 2).

Genel olarak denetim; denetim konusu olan olayın, durumun veya işlemin geçerlilik, doğruluk ve uygunluk açısından daha önceden belirlenen kurallara ve yöntemlere göre incelenerek, araştırılarak gerçeği yansıtır yansıtmadıklarına yönelik olarak bir sonuç elde etme sürecidir (Baklacioğlu, 1992: 23). Denetim, mali verilerin örnekleme yöntemi kullanılarak incelenmesi sonucunda söz konusu mali tabloların doğruluk ve güvenilirlik ile ilgili kapsamlı bir görüş oluşturulması olarak tanımlanmaktadır (Özbirecikli ve Süslü, 2005: 68).

2.3. Denetim ve Muhasebe İlişkisi

Muhasebe işletmenin belirli bir dönemin sonu itibarıyla finansal durumunun, finansal performansının, nakit akışının kaynaklara göre dağılımının ve özkaynak yapısının nasıl olduğunu finansal tablolar aracılığıyla ortaya koymaktadır. Burada ayrıca finansal olmayan veriler de dahil olmak üzere tüm bu konularda meydana gelen değişim önceki yıllarla mukayeseli bir şekilde sunulmaktadır. Söz konusu bilgilerin Muhasebe Standartları'na göre düzenlenmesi durumunda işletmenin finansal tablolarındaki bilgilerin ihtiyaca ve gerçeğe uygun şekilde olması mümkün olabilmektedir. Bu bilgilerin hazırlanması ve sunulması muhasebenin görevi olmakla birlikte bu bilgilerin yürürlükteki yasal mevzuata uygunluğunun denetimi ve bu

konuda makul bir güvence sağlanması denetimin görevidir. Muhasebe ve denetim kavramlarının karşılaştırması Tablo 4’te yer almaktadır.

Tablo 4

Muhasebe ve Denetimin Karşılaştırması

MUHASEBE	DENETİM
Finansal nitelikteki verilerin kaydedilmesi	Finansal nitelikli verilerin doğruluğunun incelenmesi
İşlemlerin GKGMİ ve yasal mevzuata uygun yapılması	İşlemlerin GKGMİ ve yasal mevzuata uygunluğunun incelenmesi
Muhasebe Standartlarından yararlanılır	Denetim Standartlarından yararlanılır
Finansal tabloların hazırlanması	Finansal tabloların doğruluğunun güvenilirliğinin değerlendirilmesi
Finansal tabloların ilgililere sunulması	Denetim raporunun ilgililere sunulması

Kaynak: Kavut vd., 2009: 19.

2.4. Denetim Kavramına Benzer Kavramlar

Denetim genellikle kontrol, teftiş veya revizyon gibi kelimelerle eş anlamlı kullanılıyor olsa da denetim bunların dışında farklı çalışma ve amaçları ortaya koymaktadır. Denetim kavramı yerine kullanılan kavramlara aşağıda yer verilmektedir.

2.4.1. Kontrol

Kontrol çalışması, denetim yapılmadan önceki çalışmadır. Bir çalışmanın amaçlanan biçimde sonuçlanması veya amaca ulaşması için birtakım tedbirlerin alınmasıdır. Bu tedbirler çalışmayı kontrol altına almak için yapılmaktadır. İlk olarak sistem oluşturulur, tedbirler alınır ve uygulamaya geçilir. Uygulamaların neticeleri için ölçme yapılır, amaçlanan neticelere uygun olup olmadığı tespit edilmeye çalışılır. Bu aşamalar içerisinde amaçlara varmak için uygulanan tedbirler bir kontrol çalışmasıdır. Bu amaçlara varma düzeyini ya da meydana gelen sapmaların belirlenmesi denetimin çalışmasıdır (Başpınar, 2005: 36).

Denetim faaliyeti ve kontrol arasındaki fark kontrolün genellikle işlemlerin uygulanması esnasında aşamaların içinde olmasıdır. Denetim işlemler, faaliyetler veya süreçler gerçekleştirildikten sonra bağımsızca gerçekleştirilmektedir. Denetim ve kontrol arasındaki başka bir fark kontrolde devamlılığın olmasıdır. Denetim faaliyetlerinin sadece başlangıcından ve sonundan bahsetmek mümkünken kontrol

devamlıdır. Kontrolün denetime nazaran daha soyut olduğunu söylemek mümkündür. Denetimde bu durumu somut bir şekilde gözlemleyebiliriz. Kontrol firma içindeki herkesle ilgilidir, denetimde ise firma içindeki yalnızca bazı kişiler üzerine faaliyet sürdürülmektedir (Yılancı vd., 2012: 4).

2.4.2. Teftiş

Ülkemizde teftiş yapanlara aynı zamanda müfettiş de diyebiliriz. Ülkemizde zaman içinde teftiş ve denetim kavramlarının anlamları zaman içinde farklılık göstermeye başlamıştır. Önemli olan bu iki kavramın hangi amaçlar doğrultusunda kullanılmasıdır. *“Denetim, tanımlanmış ve standartlara bağlanmış bir faaliyet olduğuna göre, teftişin de tanımlanması ve işlevinin ortaya konulması, uluslararası yaklaşımlar da göz önüne alınarak özellikle kamuda hangi yapıda ve düzeyde yürütüleceğinin belirlenmesi gerekmektedir”* (Örenay, 2012: 92-93).

2.4.3. Revizyon

Revizyon yapılan çalışmanın tekrar olarak incelenmesi veya başka deyişle gözden geçirilmesidir. Revizyon işletmede finansal çalışmaların ve vergi durumlarının tekrar incelenmesidir. Muhasebe kayıtları tamamlandıktan sonra vergisel kayıtlara uygun olup olmadığı ve muhasebe sisteminde uygunluğuna bakılarak yapılan çalışmadır (Tarmur, 1997).

2.5. Denetim Unsurları

Denetim kavramını oluşturan unsurlar aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Süreç; Denetim sürecinde belli çalışmalar yapılır. Bu çalışmalar bilgi ve belgelerin toplanması, delillerin bir araya getirilmesi, işletmenin belgeler nezdinde değerlendirilmeye alınması gibi çalışmalar yapılır. Bunların neticesinde işletme bu yapılan değerlendirme sonucunda görüş oluşturulur ve sunulur.

Denetim sürecine, bilginin üretilmesi ve karar alma süreci şeklinde bakılır. Denetim sistematik bir süreçtir. Bu sistematik süreç akılcı olarak birbirini takip eden sistemleştirilmiş safhalardan oluşur. Denetim süreci; anlama, akılcı olma, planlı bir şekilde yürütme ve bilimsel olma durumudur (Güredin, 2014: 11).

Firma yetkilileri finansal ve iktisadi faaliyetlere ilişkin tablolar hakkında eksik, tam olması veya doğru gibi iddialarda bulunabilirler.

Muhasebe denetimiyle aynı anlama gelen mali tablo denetiminde, denetime konu olan firmanın savlarıdır (Yılancı vd., 2012: 4).

Önceden Saptanmış Ölçütler: Denetçi firmanın sunduğu çalışma niteliğindeki mali tabloları belirlenmiş niteliklere göre mukayese edebilir. Bu niteliklerin doğru veya güvenilir olup olmadığına bakılır ve bunun neticesinde karar verilir. Denetçi belirlenmiş kriterlere göre hareket ettiği durumlar bulunmaktadır. Bunlar; yasalar, sözleşmeler, şirketin hedefleri veya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir.

Tarafsızca Kanıt Bulma Değerlendirme: Tarafsızlık denildiğinde denetimle ilgisi olmayan kişi veya kişilerin yapmasıdır. Bu denetim şekli çalışma unsurlarıyla ilgisi olmayanlar tarafından tarafsızca bilgileri elde etmesi, konuyla ilgili çalışma yapmasıdır.

İlgi Duyanlara Bildirme: Denetim yapıldığı zaman firmaya birçok kişi ilgi duyabilir. Bunlar direkt çalışan kişiler ve endirekt kişiler olabilir.

Denetçi, ilgililere firmanın mali bilgileriyle ilgili gerçekleştirdiği denetimin sonucunda vardığı neticeyi yazılı bir şekilde raporunda sunması gerekmektedir. Bu işlem denetimin son aşamasında yapılmaktadır (Başpınar, 2005: 36).

2.6. Denetim Türleri

Denetim faaliyetleri türlerine göre ayrılır.

2.6.1. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri

Bu ölçüte göre denetim türleri ikiye ayrılmaktadır.

- Zorunlu (yasal) denetim
- İsteğe bağlı (ihtiyari) denetim

2.6.1.1. Zorunlu (Yasal) Denetim

“Yasal hükümler gereğince yapılması zorunlu olan denetim çalışmalarına “Zorunlu (Yasal) Denetim” adı verilir” (Dalak, 2011: 69). Zorunlu kapsamda olanlar Borsa İstanbul'da halka açılmış şirketler, sigorta şirketleri, bankalar, SPK'ya tabi şirketlerdir. Bağımsız denetim yaptırmak zorunda olanlar ise; enerji sektöründe faaliyet gösteren şirketlerdir. 2012 yılında Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikle daha çok firmaya ulaşılacak hedeflenmiştir.

2.6.1.2. İsteğe Bağlı (İhtiyari) Denetim

İşletmelerin herhangi bir yasal zorunluluk olmadan kendi istekleri doğrultusunda gerçekleştirmek istedikleri denetimlerdir. Genel olarak işletmenin çıkarları doğrultusunda yapıldığından kredi veren kuruluşlar, işletme yöneticileri, yaptırımcılar gibi taraflar arasında yer almaktadır.

2.6.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

İşletme ve bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına istinaden yapılan çalışmalardır.

2.6.2.1. Mali Tablolar Denetimi (Finansal Tablo Denetimi, Muhasebe Denetimi)

En gelişmiş denetim türüdür. İşletmenin finansal tabloları hakkında görüş oluşturmalarını sağlamaktadır. Bu denetim türü işletmenin mali yapısı, finansal tabloların doğru ve yasalara uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını tespit etmek için yapılan denetim türüdür. Mali piyasalarda esas olan şey güvenilir ve doğru bilgidir, ancak birçok etkenden dolayı bu doğru ve güvenilir bilgi durumu azalmaktadır. Bu risk mümkün olduğunca azaltılmalıdır bu da bağımsız bir denetimin yapılmasıyla mümkündür. Finansal denetim yaptırmanın amacı finansal tablolardaki uyumun araştırılmasıdır (Köse, 2007: 15).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (GKGMI) göre oluşturulması gerekli olan finansal tablolar, bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, özsermaye değişim tablosu ve kar dağıtım tablosudur (Güredin, 2014: 16).

Denetçi işletmelerin denetimini yaparken mali tablolardan yararlanır. Mali tablolar denetimine “Bağımsız Denetim” veya “Dış Denetim” de denilmektedir. Örgütsel bir yapının, kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimi ifade eder. Genellikle özel sektörde söz konusu olan bu tür denetimlerde, örgütün iç kontrol ve iç kontrol sistemleri, mali yapıları ve buna ilişkin dönem sonu finansal tabloları, yönetimin verimliliği ve etkinliği değerlendirilir ve sonuçları raporlanarak tüm ilgili taraflara sunulur (Köse, 2007: 16).

2.6.2.2. Uygunluk Denetimi

İşletme faaliyetleri yönetime ve yetkili kuruluşlara belirlenen kurallara çerçevesinde hukuka uygun şekilde olup olmadığına dair yapılan denetimdir. İşletmelerin prosedürlere, mevzuata, belirli yöntem ve kurallara uygun olup olmama adına yapılan denetimdir. Bu denetimde otorite tarafından belirlenen kurallara uyulup uyulmadığıyla ilgili yapılan çalışmadır. İlgili otorite devlet kurumunda olabilir, firma üst yönetiminde olabilir. Örneğin; bir şirkette sermaye olarak tutulması istenilen bir tutar konmuş olabilir veya farklı şartlarda da konulmuş olabilir. Burada amaç denetim yapan kişinin kurallara uygun olup olmama durumunu değerlendirmesidir. Bu değerlendirmeleri kim tarafından istenmişse doğru ve etkili bir şekilde tespit etmeli ve gerekli yere bildirmelidir. Otoritenin belirlemiş olduğu kurallara ne ölçüde uyulup uyulmadığını belirlemek için yapılan çalışmadır. Örnek olarak bir holdingin herhangi bir şirketinde belirlenen kurallara, mevzuata, misyon, vizyona ne ölçüde bağlı kalındığını ve bunlara karşılık uygunlukları tespit edilmektedir. Uygunluk genellikle işletmenin kendi denetçileri tarafından yapılır. Denetimi yapan kişi direkt işletme yönetimine, en üst yönetime bağlıdır ve genellikle yönetimin görevlendirdiği iç denetçiler tarafından yapılır (Bozkurt, 2012).

2.6.2.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetiminde amaç işletmenin koymuş olduğu hedeflere yakınlık derecesini ölçmek, politikalarının uygulanıp uygulanmadığını tespit etmek, böylece eksik görülen hususlarda üst yönetime öneriler sunmaktır.

Etkinlik, firma bölümleri esasında belirlenen hedeflere varmanın ölçüsüdür. Verimlilik kavramı ise tespit edilen hedefler ile bu hedeflere varmak amacıyla faydalanan kaynaklar arasındaki orandır. Faaliyet denetiminde amaç, başarı

denetimiyle ilgilidir ve geliştirme yapılacak ve/veya düzeltilmesi gereken bölümleri belirlemek ve önerilerde bulunmaktır. Faaliyet denetimi, firmanın başarısına yönelik olarak yapılan denetimdir ve çoğunlukla finansal tablolarda yapılan denetimden veya uygunluk denetiminden nispeten daha zor bir denetim olduğu söylenebilir. Çünkü etkinlik ve verimlilik kriterlerini tespit ederek değerlemek ve bunlarla ilgili tanımlanan amaçlara ne kadar uygun olduğunu belirlemek gerekir bu da oldukça zor bir süreci gerektirmektedir (Erdoğan vd., 2012: 6).

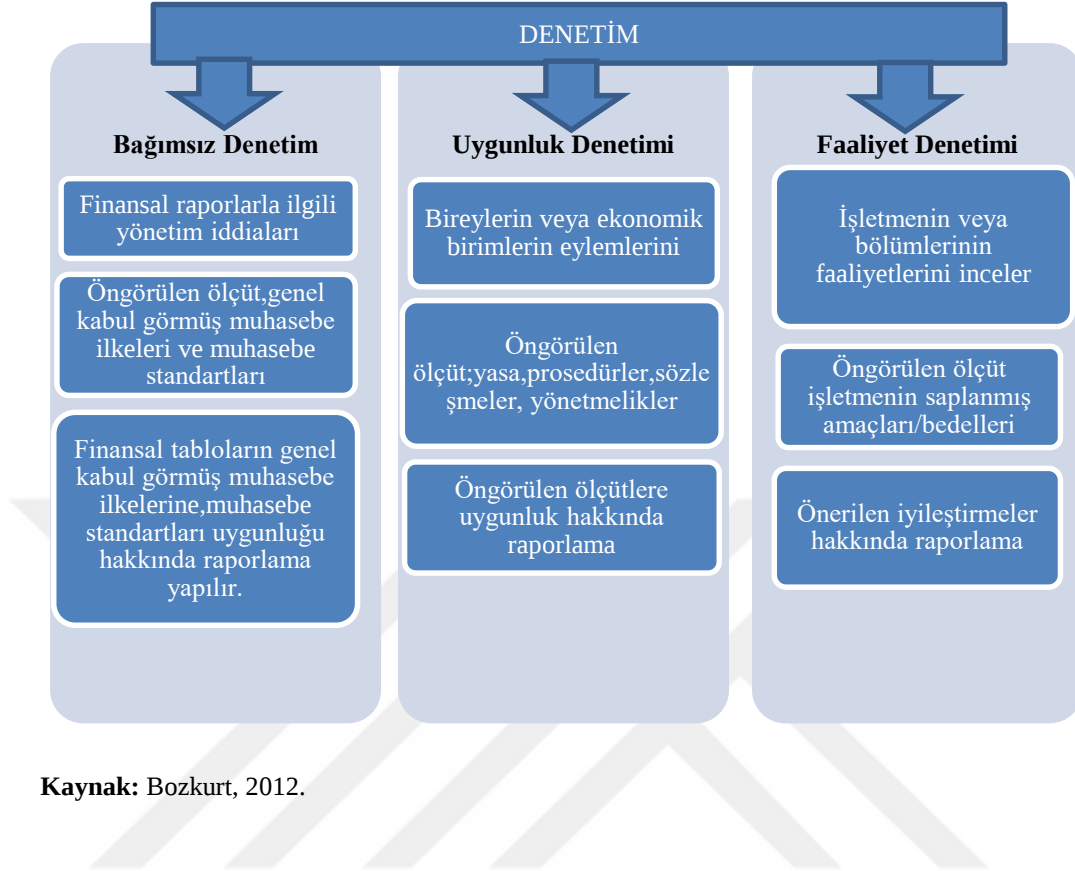
Örnek olarak bir holdingin aylık olarak hazırlanan faaliyet raporlarındaki değişimi ve planlanan hedeflerle yapılan çalışmanın karşılaştırmasını basit şekilde görmemizi sağlar. Mali sonuçlarının açık şekilde görülmesini sağlar, ayrıca işletmenin bölümleri arasında ayrı ayrı denetleyebilme ve değerlendirme imkanı sunar (Bozkurt, 2012).

Öte yandan işletmelerin verimliliğine ve performansına yönelik olarak gerçekleştirilen faaliyet denetimi sadece muhasebe işlemlerinin denetimiyle sınırlı değildir. Söz konusu faaliyet denetimi kapsamında işletmenin örgüt yapısı, bilgi işlem, pazarlama ve üretim yöntemleri gibi faaliyet alanların denetimi de yer almaktadır (Bozkurt, 2012).

Denetim türlerine yönelik farklılıklar Şekil 1’de yer gösterilmektedir.

Şekil 1

Denetim Şeması



Kaynak: Bozkurt, 2012.

2.6.2.4. Özel Amaçlı Denetim

Bir işletmede karar veren yönetime yol göstermek ve önemli bir konuda karar alabilmesini sağlamak amacıyla firmanın hesaplarını, finansal çalışmalarını belli çalışmalar düzeyinde belgeler sunarak yapılan çalışmalardır. Özel amaçlı denetime yönelik incelemeler (Karanfiloğlu, 1998: 31):

-Firmaların satın alınması, devredilmesi ve firmalardaki birleşme işlemlerinden önce gerçekleştirilen incelemeler,

-Kredi kurumlarında kredi vermeden önce gerçekleştirilen incelemeler,

-Tespit edilen yolsuzlukların veya ihmallerin incelenmesi,

-Vergiyle ilgili incelemeler,

-Kamu kurumlarınca gerçekleştirilen incelemeler,

-Mahkemeler tarafından yaptırılan bazı özel incelemeler şeklinde özetlenebilir.

2.7. Denetim Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetini yerine getiren kişilere denetçi denir. Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan kariyer sahibi uzman bir kişidir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 16). Muhasebe denetimiyle ilgili bir başka önemli konu ise “denetçi” kavramıdır. Denetçileri sınıflandırmak mümkün olmakla birlikte en genel sınıflama; iç – dış (bağımsız) denetçi, kamu-özel sektör (serbest çalışan) denetçi ayrımıdır. Bu denetçi türlerinin çalışma şartları, mesleki organizasyonları birbirinden farklıdır (Yılancı vd., 2012: 7). Denetçi olmak isteyen kişi aşağıdaki beş özelliğe sahip olmalıdır:

- Denetim faaliyetini yerine getirme,
- Yeterli seviyede mesleki bilgi birikime ve deneyime sahip olma,
- Mesleğin gerektirdiği ahlaki niteliklere sahip olma,
- Çalışmalarına yeterli özeni gösterme,
- Bağımsız ve tarafsız davranabilme

Bu beş özellik denetçi olmanın temel koşuludur.

Denetçinin statüsüne göre bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olarak ayrılmaktadır.

2.7.1. Bağımsız Denetim

İşletmelerin finansal verilerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun olarak, güvenilir ve doğru şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda güvence sağlamak amacıyla işletme yönetiminden bağımsız olarak yerine getirilen denetimdir. Bağımsız denetçiler denetledikleri firmaya karşı olan sorumluluklarının yanı sıra topluma karşı da sosyal bir sorumluluk taşırlar (Karasu, 2014). Bağımsız denetçiler,

Türkiye Denetim Standartları doğrultusunda güvenilir, nitelikli ve bağımsız şekilde denetim faaliyetini gerçekleştirirler (Dölen, 2015: 176).

Bir diğer tanıma göre bağımsız denetim uygun ve yeterli derecede delilleri bulmak amacıyla, denetim standartlarında belirtilen bağımsız denetim metotlarını kullanarak kayıt, defter ve belge çerçevesinde denetim yapmak ve bunları değerlendirme işlemine tabi tutarak raporlamayı ifade etmektedir (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014: 30).

Türkiye’de bağımsız denetçi değişikliği ve denetim görüşüne ilişkin yasal düzenlemelere bakıldığında; BDDK, SPK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılan düzenlemelerin, 2 Kasım 2011 tarihinden sonra KGK tarafından yapılan düzenlemelerin ve daha sonra 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’yla yapılan kanuni düzenlemelerin bu konuda etkisinden bahsetmek mümkündür (Yaşar, 2015).

Dünyada meydana gelen denetim ve muhasebe skandalları neticesinde muhasebe mesleğine duyulan güven azalmıştır. Türkiye’de bu güvenin yerli yerinde olması ve bağımsız kalabilmesi için 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) KGK oluşturulmasına karar verilmiş ve bağımsız denetimle ilgili bütün sorumluluk bu kuruma devredilmiştir. KGK yayımladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde belirtilen şartları sağlamaları durumunda muhasebe meslek mensuplarına “bağımsız denetçi” ünvanını vermektedir. Ayrıca bağımsız denetimle alakalı yaptırım, ceza ve diğer düzenlemeleri de belirtmektedir (Dölen, 2015: 176).

660 Sayılı KHK’nın 2. maddesine göre bağımsız denetim “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 bağlanmasını ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

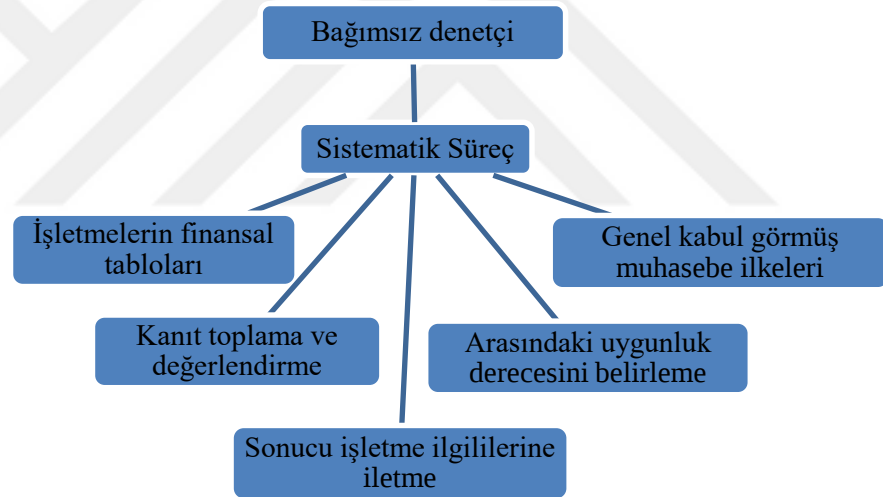
Bağımsız denetimin doğru bir şekilde tamamlanabilmesi için bağımsız ve güvenilir bir denetçi tarafından yapılması gerekir. Denetimin bağımsızlığı ancak bağımsız denetçi kuruluşlarıyla güvenilir bağımsız denetçi tarafından yapılmasına

bağlıdır. Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre; “*Bağımsız denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 1/611989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından kurum tarafından yetkilendirilen kişilerdir*” şeklinde tanımlanmaktadır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, (22/12/2015 Tarihli Değişiklikler İzlenmiştir), Resmi Gazete Tarihi: 26.12.2012, Resmi Gazete Sayısı 28509.) Bağımsız Denetim Yönetmeliği 26.12.2012 tarihinde KGK tarafından hazırlanmış ve yayınlanmıştır.

Bağımsız denetim Şekil 2’de gösterildiği gibi birbirini izleyen evrelerden oluşur.

Şekil 2

Bağımsız Denetim Sürecinin Genel Yapısı



Kaynak: Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 12

Muhasebe meslek mensuplarının yasal anlamda temel işlevleri işletmelerin vergiye esas kazancının tespitinin yapılmasıdır. Ancak ülkemizde mesleki unvanında mali müşavir ifadesi yer alsa da muhasebecilerin müşavirlik fonksiyonu, vergisel sorumluluklarının vergi odaklı faaliyetlerin yoğunluğunun gölgesinde kalmıştır. Gelişmiş ülkelerde yönetim muhasebesi kapsamında sunulan muhasebe hizmetinin ülkemizde hayat bulamaması, muhasebe verilerinin işletme yönetimine yarar sağlama

potansiyelinin kullanılamamasına neden olmuştur. Öte yandan her ne kadar 1990 lardan bu yana muhasebe meslek mensuplarının halka açık şirketlerin bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunmaları mümkün olmuş olsa da bu faaliyet alanı çok az sayıdaki halka açık şirketlere yönelik sunulan denetim faaliyetleri ile sınırlı kalmıştır. Küresel ölçekteki büyük denetim firmalarının pazardaki payının büyüklüğü de dikkate alındığında yerel muhasebe firmalarının denetim faaliyetlerinin ne ölçüde zayıf kaldığını tahmin etmek güç olmamaktadır. Dolayısıyla muhasebe ve bağımsız denetim pazarında büyük denetim firmalarının hakim olduğu bir ortamda yoğun bir rekabet yaşanmaktadır. Türk Ticaret Kanunu (TTK) 6102 sayılı kanunla 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte muhasebe mesleğinin vergi odaklı faaliyetlerden farklı bir alana genişlemesinde önemli bir kilometre taşı olarak kabul edilebilir.

Bağımsız denetimin önemi TTK ile son derece artmıştır. Bu çerçevede 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Türkiye’de KGK bağımsız denetime yönelik bütün yetkileri elinde tutan tek kuruluştur (Dal ve Çalış, 2013: 88).

Nitekim TTK gereği belirli büyüklükteki limited ve anonim şirketlerin muhasebe standartlarına uygun finansal raporlama yapma ve bu finansal raporları bağımsız denetim firmalarının denetiminden geçirme zorunluluğu bulunmaktadır. Finansal raporlama standartlarının içeriğine ve ruhuna bakıldığında şirketlerin finansal durumunu gerçekçi bir şekilde ortaya koyma özelliğine sahip olduğu için işletme yönetiminin karar verme sürecine çok önemli ve gerçekçi bilgiler sunabilecek nitelikte olduğu görülmektedir. Aktif toplamı 35 milyon TL, hasılat toplamı 70 milyon TL ve çalışan sayısı 175 işgören şeklindeki üç kıstasdan ikisini iki yıl üst üste aşan şirketler bağımsız denetim kapsamına girmektedir. Bu kıstasların seviyesi tedrici olarak düşürülmekte ve bağımsız denetim kapsamına giren şirket sayısı artmaktadır. Ancak gerek bu yasal zemin oluşurken gerekse muhasebe verilerinin yeni formunun önemi şirket yöneticileri tarafından anlaşılmaya başlanırken Türkiye genelinde sayısı 18.000’e yaklaşan bağımsız denetçi belgesine sahip muhasebe meslek mensubu bu gelişmeleri takip etmelidir. Muhasebe meslek mensupları gerek muhasebe

standartlarına uygun finansal tablo hazırlama gerekse bu finansal tabloların denetiminin gerçekleştirilmesi bağlamında mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.

Tablo 5

Bağımsız Denetim, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi Karşılaştırması

	Bağımsız Denetim	Uygunluk Denetimi	Faaliyet Denetimi
Denetimin Konusu	Finansal Tablolar	Bireylerin yaptığı işlem ve faaliyetler	Örgütün veya bir birimin faaliyet sonuçları
Ölçüt	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve ilkeleri veya muhasebe standartları	Yetkili otoritelerin koyduğu yasa, kural veya politikalar	Etkinliği veya verimliliği ölçmek için önceden belirlenmiş performans göstergeleri
Sonuç ile ilgili taraf	Finansal tabloları kullanan tarafların tümü	Üst yönetim	Bir üst yönetim veya değerlendirme yapan birimin kendi yöneticileri

Kaynak: Yılancı vd., 2012: 6.

2.7.2. İç Denetim

İç denetim işletmedeki iç denetçiler tarafından mali nitelik taşıyıp taşıyamamasına bakılmaksızın bütün faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirildiği ve işletme yöneticilerine elde edilen sonuçların sunulduğu denetim türü olarak tanımlanmaktadır. Yönetimin bizzat personeline veya oluşturduğu bir birime yaptırdığı denetim olarak tanımlanabilir (Okur, 2010: 576).

İşletme için denetimin yapılması konulmuş kriterleri ve bu kriterleri esas alan durumlara uyulup uyulmadığını düzenli bir şekilde gözden geçirilmesidir. İşletme için iç denetim önemlidir, çünkü iç denetimin vereceği kararların sonucunda yönetimi etkileyecek ve ona göre adımların atılmasına neden olacaktır. İç denetimle ilgili faaliyetler firmanın yönetim ve kontrolle ilgili yapıları finansal faaliyetlerinin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçleriyle alakalı etkinlikler hakkında değerlendirme yapma ve geliştirme amacıyla sistemli, devamlı, disiplinli ve genel kabul görmüş standartlarla yerine getirilmektedir (Gönülaçar, 2010: 3).

İç denetçiler işletmelerin verimlilik ve etkinliklerinin hangi ölçüde yerine getirildiğini ve daha iyi bir sonuca ulaşmak için yaptıkları çalışmalar önemlidir. İç denetim işletmedeki çalışmaların sonuçlarını görmek amacıyla yapılan çalışmaları

karşılaştırır, eğer ortada bir fark varsa bunları belirler, analiz eder ve düzeltici tedbirler hazırlayıp ilgili yerlere sunar. Ancak küçük işletmeler iç denetime çok fazla ihtiyaç duymazlar. İşletmelerin büyüklük düzeylerine göre iç denetime olan ihtiyaç oluşur. Bu ihtiyaçta uzman personelle giderilebilir. Buna örnek olarak bankalarda iç denetimi yerine getiren banka müfettişlerini gösterebiliriz (Güney ve Sarı, 2015: 6).

İç denetçiler işletmede çalışma yaparken;

- İşletmedeki muhasebe faaliyetleri oluşturulurken raporların doğruluğunu belirler,
- İşletmedeki çalışmaların hedeflere olan uygunluğu belirler,
- İşletmede oluşturulan kurallar, politikalar, uygulamalara uygunluğu araştırır,
- İşletmelerdeki varsa hata ve hileleri ortaya çıkarır,
- İşletmedeki varlıkların korunmasını sağlar,
- İşletmedeki yönetmelik, politika, prosedürlere ve kurallara uyulup uyulmadığını sorgular,
- Finansal ve finansal olmayan nitelikteki faaliyetler ve işlemlerin verimlilik, etkinlik ve yeterliliğini kontrol eden ayrıca işletme içi faaliyetlerin, işlemlerin daha verimli ve etkin olmasında önemli rol oynar,
- İşletmelerin gelişme göstermeleri için faaliyet ve çalışmalarında önerilerde bulunurlar.

Günümüz koşulları işletmeleri daha çok çalışmaya aynı zamanda verimli bir durumda olmaya zorlamaktadır. Bağımsız denetim, işletme tarafından üçüncü kişilere sunulan mali tabloların doğruluğunun tespit edilmesini amaçlamaktadır. İç denetim ise işletme tarafından yürütülen faaliyetlerinin etkinliğine ve verimliliğine odaklanan bir denetim türüdür (Güredin, 1999: 15).

İç denetim faaliyetinin uygulanabileceği alanlar şunlardır (Pickett, 2000: 10):

- Yönetim bilgi sistemi,
- Kanunlar, politikalar, prosedürler ve düzenlemeler ile ilgili uyumsuzluklar,
- Varlıkların ve yatırımların korunması,
- Etkili ve ekonomik kaynak kullanımının sağlanması,
- İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesi.

2.7.3. Kamu Denetimi

Kamu kurumlarının denetim birimlerinde çalışan devleti temsilen denetim yapan kişilerin denetim raporlarını bağlı bulundukları birimlere sunarlar. Ayrıca idarenin öngördüğü kurallardan yola çıkarak bu kurallara göre durumunu ortaya koymak ve buna uygun tavsiyelerde bulunmaktır. Kamu kurumları yürütmenin eylem ve işlemlerini farklı şekilde çeşitli organ ve makamlarca denetlenme sürecidir. Devlet kurumlarında kurulmuş ve örgütlenmiş bu birimler kamu ve özel sektörde faaliyette bulunan firmalarının kanunlara, yönetmeliklere, devletin iktisat politikalarına ve kamu yararına bağlı olma seviyelerini takip eder ve denetlerler. Kamu denetçileri, çalıştırıldıkları kendi kuruluşlarının denetimlerini yapmanın yanı sıra vergi mükelleflerinin de sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini denetlerler (Erdoğan vd, 2012: 7).

Bu denetim biçimleri; kamuoyu denetimi, yasama organının denetimi, yargı denetimi ve idari denetim olarak sınıflandırılabilir (Akyel vd., 2012: 8). Kamu denetçisi, kamu kuruluşlarının denetiminde (teftiş) faaliyet gösteren, devleti temsilen denetimi gerçekleştiren ve denetim neticesinde oluşturduğu raporu ilgili birimlere ileten denetçilerdir. Örneğin; Sayıştay Denetçisi veya Maliye Müfettişi gibi (Selimoğlu vd., 2012). Kamu denetçileri özel sektörde faaliyet gösteren firmaların veya kamu adına faaliyet gösteren yerlerin yönetmeliklere, devletin ekonomi politikalarına, yasalara ve kamu yararına çalışıp çalışmadıklarını gözlem yapar ve denetlerler.

Aynı zamanda 2012 yılında TBMM’de oluşturulan özel bir yasa ile Kamu Denetçiliği Kurumu oluşturulmuştur. Bu kurum ile kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizmasının oluşturulması amaçlanmıştır (Kanun Numarası: 6328, Kabul Tarihi: 14/6/2012, Yayımlandığı R. Gazete: Tarih: 29/6/2012 Sayı: 28338, Tertip: 5, Cilt: 52).

Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile bu kurum ve kuruluşlara bağlı birimlerce yürütülen denetim faaliyetleri olarak ifade edilmektedir. Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşlarda görev alan kişiler tarafından yapılmaktadır. Türkiye’de kamu denetimi yapan kurumlar arasında Maliye Bakanlığı, Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Denetleme Kurulu bulunmaktadır (Bakır, 2002: 24).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

3.1. Bağımsız Denetimin Önemi

İşletmenin ortakları, yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar, şirket çalışanları gibi geniş bir paydaş kitlesi işletme ile ilgili bir karar verirken işletmenin hazırladığı ve sunduğu finansal bilgilerden etkilenmektedir. Bu nedenle işletmelerin sunduğu finansal bilgilerin güvenilir olması büyük önem taşımaktadır.

İşletmeyle ilgili taraflardan bir diğeri olan devlet, ülke ekonomisinin önemli birimleri olan işletmelerin finansal durumunu doğru değerlendirebilmek, doğru vergi ve ekonomi politikaları oluşturabilmek için güvenilir finansal verilere ihtiyaç duymaktadır. İşletmelerin ürettiği finansal nitelikli bilgilere güven derecesi sorusuna verilen cevabında denetim olgusu önemli bir görev üstlenmektedir. Güvenilir bilgi ihtiyacını karşılamak için çeşitli denetim mekanizmaları oluşturulmasına ihtiyaç vardır. Denetim işlevi bilgilerin güvenilir ve doğru olup olmadığını ortaya çıkarmaya yönelik çalışmaların bütününden oluşmaktadır (Kavut vd., 2009: 11-12).

Türkiye’de bağımsız denetim süreci 90’lı yıllarda profesyonel anlamda başlamıştır. Gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetleri 5 değişik alanda geliştiğini ifade edebiliriz; Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen denetim, SPK tarafından yapılan denetim, BDDK tarafından bankalara ve finansman şirketlere yapılan denetim, Sigorta şirketlerine olan denetim ve EPDK tarafından enerji şirketlerine olan denetim olarak söylenebilir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011).

Türkiye’de bağımsız denetim, 1987’de sermaye piyasalarıyla ilgili düzenlemeler sonucunda ekonomik hayatımıza girmiştir. 2012’de yürürlüğe giren TTK ile halka açık olmayan ve belirli kıstaslara uyan işletmeler için zorunlu olmuştur. Şöyle ki; 19 Mart 2016 tarihli Resmi Gazete’de 2019/8549 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar” ile aşağıdaki şartlardan en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan

şirketlerin (2014 ve 2015 hesap dönemlerinde) 01.01.2016 tarihi itibarıyla bağımsız denetime tabi olacakları belirlenmiştir.

- Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası
- Çalışan sayısı 200 ve üstü

26.05.2018 tarihi ve 30432 sayılı Resmi Gazetede Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesi'ne ilişkin karar güncellenmiştir.

Orta boy işletme

- Aktif toplamı 35 milyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon ve üstü Türk Lirası
- Çalışan sayısı 175 ve üstü

Büyük boy işletme

- Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası
- Çalışan sayısı 250 ve üstü

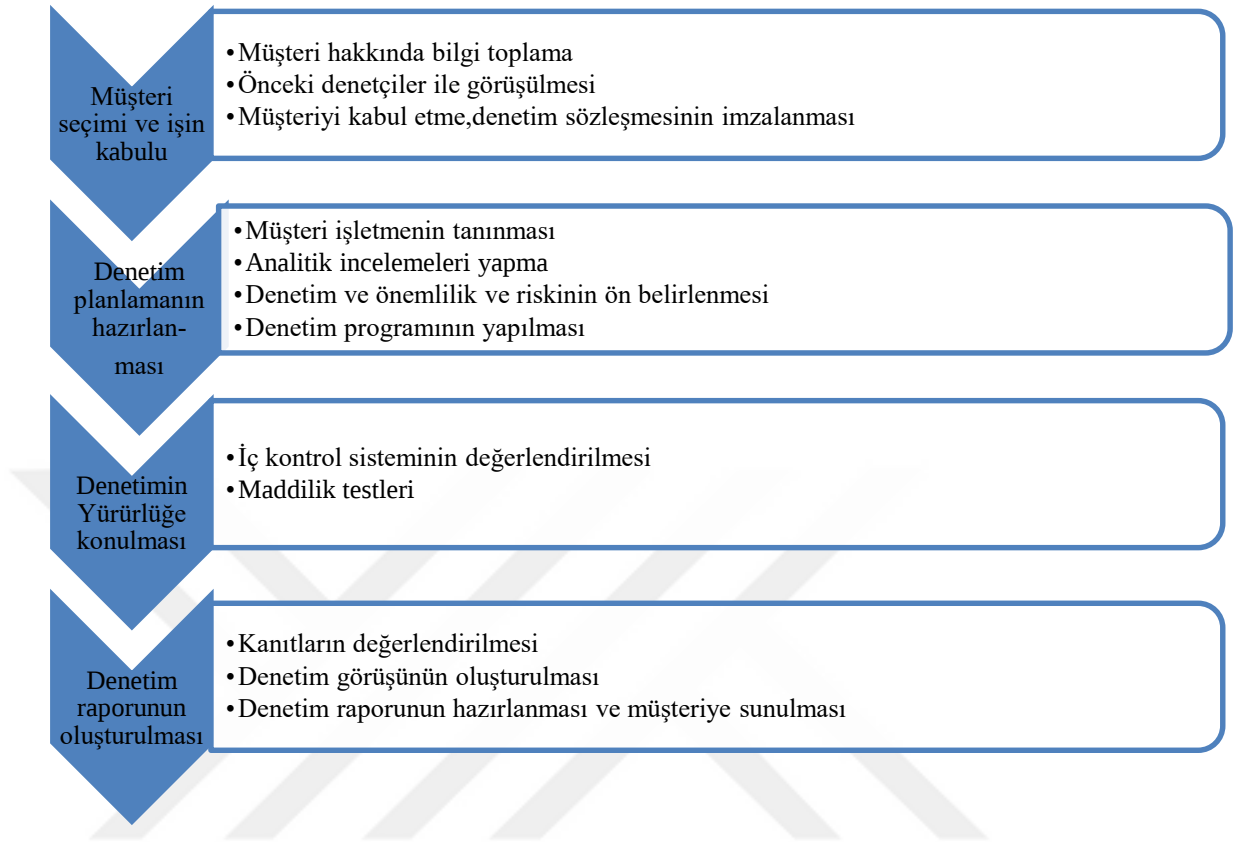
KGK'nın EFR (Elektronik Finansal Raporlama) sisteminden aldığı veriler çerçevesinde; zorunlu olarak TFRS uygulayanlar hariç bağımsız denetime tâbi olan işletmelerin önceki eşik değerlere göre yaklaşık olarak %67'sinin büyük işletme tanımını karşıladığı görülmüştür. Eşik değerlerin Kurul Kararına göre güncellenmesi (Büyük boy işletme: Aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası ve Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü Türk Lirası) sonucu bu oranın yaklaşık olarak %34'e düşeceği tahmin edilmektedir. Böylece, BOBİ FRS'de büyük işletmelere yönelik; ertelenmiş vergi tutarının sunumu, konsolide finansal tabloların hazırlanması ve ek dipnot açıklamaları yapılmasına ilişkin ilave yükümlülükler daha az sayıda işletme için zorunlu olacaktır (kgk.gov.tr).

3.2. Bağımsız Denetim Süreci

Şekil 3'de özetlendiği üzere denetim müşterinin seçilmesi, kabul edilmesi, denetimin planlanması, denetimin yürütülmesi ve raporun hazırlanması şeklinde temel aşamalardan oluşmaktadır.

Şekil 3.

Bağımsız Denetim Süreci



Kaynak: Yılancı vd., 2012: 45.

Her denetim sürecinin denetçiye mutlaka bir maliyeti vardır. Bu maliyet, sürecin etkili ve verimli bir şekilde yönetilmesi bakımından önemlidir. Denetim faaliyeti iyi bir şekilde yönetilemediği zaman insanın ve maddi kaynakların amacına uygun şekilde kullanılamadığı anlamına gelmektedir. Buna bağlı olarak denetim kalitesi düşer ve denetimden beklenen faydalar azalır (Alparslan ve Haksever, 2013: 48).

3.3. Bağımsız Denetim Gerekliliği

Bağımsız denetim finansal bilgilerin doğruluğu konusunda bize bilgi vermektedir. Bilgilerin doğruluğunu en iyi şekilde ifade edebilmek için bağımsız denetim gereklidir. İşletmelerde taraflar veya ortaklar vardır bunların birbiriyle çatışan çıkarları vardır. İşletme içinde oluşan bu durum finansal bilgiler açısından karmaşıklık

yaratabilir aynı zamanda etkileyebilir. Bilgilerin doğru ve güvenilir şekilde ortaya konması çok önemlidir. Bağımsız denetimin yapılmasını gerektiren nedenleri 4 başlıkta ifade edebiliriz (Kavut vd., 2009: 13):

- Güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacı,
- Çıkar çatışması,
- Muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı,
- Diğer nedenler.

3.3.1. Doğru ve Güvenilir Bilgi İhtiyacı

Denetim gereksinimini meydana getiren ve/veya mecbur eden en önemli unsur ilgililerin doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duyma isteğidir. Bu istek denetim gereksinimini meydana getiren en önemli unsurdur. Muhasebe sürecinde ortaya çıkan finansal veriler, bu verileri kullananların ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde olabilmesi için; güvenilir, anlaşılır, doğru ve birbiriyle uyumlu sonuçlar olmalıdır (Kavut vd., 2009: 14).

Kaynağı belli olmayan görüşlerin veya bilgilerin işletme yöneticilerini yanlış karar almalarına ve işletmeyi zarara götürecek adımlar atmalarına neden olabilir. Muhasebede oluşan finansal verilerin bu verileri talep edenlere doğru şekilde sunulması gerekir. Sonuçlar anlaşılır, güvenilir, ihtiyaca cevap veren bir durumda olmalı ve karşılaştırma yapma olanağı sağlamalıdır.

3.3.2. Çıkar Çatışması

Finansal tabloların kullanıcıları ile finansal tabloların hesaplanmasından sorumlu olan şirket yöneticileri arasındaki çıkar çatışması, bilgilerin kasıtlı olarak gerçeği ve doğruyu göstermekten uzaklaştırılmasına yol açabilir. Bu durum, bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar vermesine ve zarar görmesine yol açacaktır. Çıkar çatışması şirketi yöneten ve finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan yöneticilerle hissedarlar arasında yaşanabilir (Kavut vd., 2009: 15)

Vekâlet teorisi olarak isimlendirilen teoriye göre; asil-vekil arasındaki ilişkiler ortaklık yapısını haiz bütün firmaları etkilemektedir. Yönetim faaliyetinin profesyonel

yöneticilere devredildiği firmalarda asil-vekil sorunlarıyla karşılaşmaktadır. Bunun sebebi ise asil ve vekilin amaçlarındaki farklılıklardır (Çelik ve Bedük, 2013: 62-63).

İki grup arasında gerçekleşen bu farklılıklardan birincisi finansal tabloyu kullanan kişilerle sunulmasını isteyen işletme yöneticileri arasındaki çatışmadır. Şöyleki, işletme yöneticileri yatırım yapmak isteyen kişilere finansal tabloları olduğundan farklı göstererek onların yatırım yapmalarını teşvik etmek isterler. İkincisi finansal tabloları hazırlayan ve sunan işletme yönetimi ile işletmede pay sahibi olan kişiler arasındaki çıkar çatışmasıdır.

3.3.3. Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı

Muhasebe sistemi, firmaların finansal çalışmalar yaparken raporların oluşturulması, özetlenmesi ve sunulmasını gerektiren bir süreçtir. Ulusal ve uluslararası işletmelerde siyasi ilişkilerin olması, küreselleşme, göçler ve iktisadi çalışmaların sürekli değişmesi, artan rekabet ve teknolojiye bağlı değişimler olumlu ve olumsuz şekilde etkilemektedir. İş alanlarının artması finansal ve muhasebesel anlamda yük getirerek denetlemeyi daha zor hale getirmiştir (Kavut vd., 2009).

Muhasebe sistemi işletmelerin finansal işlemlerini düzenler ve sınıflandırır, ancak finansal ekonomilerin büyümesi, teknolojinin gelişmesi muhasebe sistemi alanında karmaşıklığa neden olmaktadır ve bu da hatalara zemin hazırlamaktadır. Öte yandan muhasebe işlemlerinin ve mali tabloların hazırlanma sürecinin karmaşık olması hata olasılığını artırmaktadır. Bu durum hatanın saptanmasını da güçleştirmektedir (Durmuş ve Taş, 2008: 7).

3.3.4. Diğer Nedenler

Her bir kullanıcının güvenilir bilgiye kendisinin doğrudan erişebilmesindeki zorluklar da denetim mekanizmasının kurulmasını gerekli kılmaktadır. Çünkü farklı özellikler taşıyan bilgi kullanıcılarının denetim yapma yetisine sahip olması, denetim yetisine sahip olsalar bile, zaman ve maliyet yönünden böyle bir çalışmanın rasyonel olması söz konusu değildir. Bu nedenle bağımsız denetim mekanizmasının oluşumu kaçınılmaz olarak ortaya çıkmaktadır (Kavut vd., 2009: 16).

Örnek olarak; bağımsız denetim yaptırmak isteyen kişileri düşünürsek, bir yatırımcının firmanın mali bilgileri için denetim yapmaya yetkisi yoktur. Bu durumda, mali bilgilerin oluşturulması ile bu bilgileri kullananlar arasında bağımsız bir denetçinin denetim faaliyetini yerine getirmesi en doğru seçimdir (Yılancı vd., 2012: 15).

3.4. Bağımsız Denetimde Yapılan Değişiklikler

Türkiye'nin AB uyum süreciyle birlikte denetim alanında daha güvenilir ve şeffaf olması açısından birtakım değişikliklere gidilmiştir. Bu değişikliklere gidilmesinin sebebi farklılıkları ortadan kaldırmaktır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu adıyla kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Kamuoyunun sonuçları şeffaf ve aydınlatıcı bir çerçevede görebilmeleri için birçok değişiklik yapılmıştır. Böylece şirketlerin muhasebe kayıtlarında ve finansal tabloların oluşumunda değişiklik yapılmıştır. Şirketlerin rekabet gücünü artırmak, sürdürülebilirliği ve kurumsallaşmayı sağlayabilmek için birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmaların sonucunda kamu güveni sağlanmaya çalışılmıştır. Eski TTK'ya göre şirketlerin kendi bünyesinde çalışan kişilerin herhangi bir uzmanlık bilgisine sahip olma zorunluluğu olmadığı halde denetim çalışmaları yapılabiliyordu. Yeni TTK ile bu sakıncalar ortadan kaldırılmış, denetçilerin mesleki sorumluluk bilincinde olması, gerekli bilgi donanımına ve deneyime sahip olmaları istenmiştir. Bağımsız denetimde yapılan değişimler şeffaflığı, ulusal ve uluslararası piyasalarda güvenilirliği sağlamaya yöneliktir. Yeni düzenlemeyle birlikte şirketlerin denetiminin şirketin yapısında olan kişilerden alınıp, SMMM ve YMM'lere verilmiştir (Durgut, 2016).

3.4.1. Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı

Yeni TTK düzenlemesine göre bağımsız denetimi yapılan şirketlerin finansal tablolarının Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetlemeleri gerekmektedir. Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu, finansal tablolar, envanter denetim kapsamındadır. İşletmelerin finansal bilgilerinin işletmenin niteliği ile uyumlu, dürüst ve gerçeği yansıtacak şekilde düzenlenmeleri gerekmektedir (TTK, m. 515/1).

Denetçilerin diğer görevi şirket içerisinde bulunan ve gelecekte ortaya çıkabilecek riskleri şirketin yetkili kurullarına bildirmektir.

3.4.2. Bağımsız Denetçi ve Görevlendirilmesi

6762 sayılı eski TTK'ya göre denetim faaliyetinde en az bir en fazla beş kişiden oluşan murakıplık sistemi bulunmaktaydı Söz konusu kişiler herhangi bir özellik aranmadan seçilebilmekteydi. Bu durum doğruluk ve şeffaflığın tartışılır hale gelmesine neden olmaktaydı. Yeni düzenlemeyle birlikte TTK'da murakıplık sistemi kaldırılmıştır. Yeni düzenlemeyle birlikte bağımsız denetçi olabilecek kişiler; SMMM veya YMM belgesi almış ve KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçi olan sermaye şirketleri olarak belirlenmiştir. Süre olarak 10 yıl içinde aynı şirkette toplam 7 yıl denetçi olarak seçilen, 3 yıl geçmedikçe yeniden denetçi olarak seçilememektedir.

Bağımsız denetçi üç şekilde belirlenebilir:

- Şirket kurulunca seçilme,
- Şirket yönetim kurulunca seçilme,
- Atamasının mahkeme tarafından yapılması gibi.

Bu görevlendirmeler şirket genel kurulu tarafından seçilen asıl yönetimi ifade etmektedir. Yönetim kurulu tarafından seçim ve mahkeme tarafından atama ise istisnai durumlarda uygulanır. Şirket genel kurulunun seçtiği denetçiye üç ay boyunca ücret ödenmemesi veya belgelerin giriş çıkışını engellemeleri sözleşmenin feshedilmesine ve yeni denetçinin şirket yönetim kurulu tarafından seçilmesine neden olur.

3.4.3. Kamu Gözetimi Altında Muhasebe Denetim Standartları Kurumuna Göre Bağımsız Denetçinin Seçilmesi

2002 yılında ABD'de Sarbanes-Oxley yasası kabul edilmiş ve AB bağımsız denetime yönelik 8. Direktifi'ni 2006 yılında güncellemiştir. Bunun sonucunda Türkiye'de bağımsız denetim ve bu denetimin gözetimi yoğun bir şekilde tartışılmaya başlanmıştır. Bu konuda pek çok somut adım atılmıştır. Bu çerçevede yeni TTK'da

öngörülen nitelikli denetim amacınının gerçekleştirebilmesi ve AB ile yapılan müzakereler çerçevesinde ticari hayatın ve sermaye piyasalarının yapısının daha güvenilir bir hale getirilebilmesi amacıyla bağımsız denetim gözetimine yönelik kurumsal düzenlemelerin yapıldığı belirtilmektedir (Özulucan ve Diğ. 2016: 26). Bu bağlamda 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 660 Sayılı KHK ile KGK kurulmuştur. Böylece bağımsız denetime kamu gözetimi sistemi getirilmiştir (Yavuz, 2011: 148). 660 Sayılı KHK gereğince KGK’nın, bağımsız denetimde gerekli olan kaliteyi ve güveni sağlama, denetim standartlarını belirleme görevi bulunmaktadır. Ayrıca KGK bağımsız denetçileri yetkilendirme, faaliyetlerini denetleme, bağımsız denetim alanında kamu gözetiminde bulunma yetki ve sorumluluğuna sahiptir. Söz konusu yetki ve sorumluluğu yerine getirmek amacıyla KGK tarafından Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY) yayınlanmıştır. BDY 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. BDY kapsamında bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerin yanı sıra esas itibarıyla KGK’nın bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi, bu denetçilerin sicil kayıtlarının tutulması ve denetlenmesine yönelik ayrıntıların düzenlenmesi de yer almaktadır (Keleş, 2013: 116).

KGK, bağımsız denetimi yapacak meslek mensuplarını ve denetim kuruluşlarını yetkilendirme işlemlerini yapabileceği belirtilmiştir. KGK’nın hazırlamış olduğu BDY kapsamında denetçilik sınavında başarılı olan, istisnalardan faydalanarak denetçiliğe hak kazanan meslek mensupları veya denetim kuruluşlarının yetkilendirilmelerine yönelik düzenlemeler de yer almaktadır. Söz konusu yetkilendirme işlemleri BDY dışında nasıl yapılacağı ile ilgili ayrıntıların yer aldığı Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği (BDYT) 25 Ocak 2013 tarih ve 28539 Sayılı Resmi Gazetede de yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kişilerde aranan nitelikler şöyle sıralanmaktadır:

-Maliye, Bankacılık, Hukuk, İşletme, İktisat, Siyasal Bilgiler ve Kamu Yönetimi alanında fakülte ve yüksekokullar denkliği olan Yükseköğretim Kurumu tarafınca onaylanmış yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde veya lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,

-Türkiye’de yerleşik olmak,

- Meslek mensubu olmak,
- Denetçilik sınavında başarılı olmak
- Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlaması,
- Faaliyet izni herhangi bir kurum tarafından iptal olmamış olması

Bu şartları sağlayan kişilerin belgeleriyle KGK'ya başvurmaları gerekir, inceleme sonucunda KGK tarafından onaylandığı takdirde ilan edilir, yetkililik belgeleri ve mührü verilir.

Faaliyet denetimde bulunmak isteyen kuruluşların yetkilendirme alabilmesi için bazı şartlara sahip olmaları gerekmektedir.

- Hisselerinin veya paylarının nama yazılı halde olması,
- Faaliyet izni talep eden kuruluşun sermaye şirketi olması,
- Faaliyet konusunun bağımsız denetime ya da bağımsız denetimle birlikte 3568 Sayılı Kanun kapsamında yer alan mesleki alana özgü olması,
- Esas sözleşmenin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı bir hususu içermemesi,
- Bağımsız denetim ibaresinin ticaret ünvanında olması,
- Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmesi,
- Oy haklarının yarısından fazlasının ve sermayesinin denetçilerine ait olması ve ortaklarının da meslek mensubu olması,
- Her bir denetçinin Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,

- Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması,
- Sorumlu denetçi sayısının en az iki olması,
- Denetim kadrosunun denetim ekiplerini oluşturabilecek genişliğe ve niteliğe sahip olması,
- Tüzel kişiliğin ve ortaklarının itibarının olumsuz olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gereği olan haysiyete ve şerefe uymayan bir durumunun söz konusu olmaması,
- Denetçilerinin, ortaklarının ve yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda ortak ya da denetçi olmaması ve kendi adına denetim faaliyeti yapmaması,
- Yazılı olarak KGK tarafından esasları belirlenen kalite kontrol sistemine yönelik politika ve süreçleri oluşturması,
- Denetim faaliyetini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen,
- KGK'nın uygun göreceği düzeyde mekân, organizasyon, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin bulunması,
- Önceden KGK tarafından faaliyet izninin iptal edilmemiş olması son derece önemlidir.

Denetçilerde olduğu gibi denetim kuruluşlarının gerekli şartları sağlayarak KGK'ya başvurmaları gerekmektedir.

Denetçi olmak isteyen kişilerin 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete de yayınlanan yasa gereği en az 3 yıl süreyle mali tablo denetimi de dahil olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında veya bir denetim kuruluşunda çalışmış olmaları ve bu konuda eğitim almış olmaları gerekmektedir.

Öte yandan uygulamalı mesleki eğitim alan kişiler, uygulamalı mesleki eğitim döneminde denetçi yardımcısı sayılmaktadırlar. Bu kişiler aynı zamanda denetim

alışmalarına denetçilerin refakatinde katılabilmektedirler. Bu bağlamda teorik bilgilerin uygulamaya geçirilebilmesi için yanında denetçi yardımcısı çalıştıran denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından denetçi yardımcılarının gereken mesleki yeterliliğe sahip olmaları için her türlü tedbiri almaları gerekmektedir (BDY, m. 15/1-4). BDY'nin 15. maddesinde uygulamalı mesleki eğitime ilişkin şartlar düzenlenmiştir. Bu kapsamda uygulamalı mesleki eğitim sresinden sayılacak hususlara yönelik bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde uygulamalı mesleki eğitim şartının 15 yıl mesleki tecrübesi bulunan muhasebe meslek mensupları için aranmadığı belirtilmektedir (BDY, m. 15/2-3).

Denetçi olmak isteyen kişilerin uygulamalı mesleki eğitim dışında denetçilik sınavına girmeleri ve başarılı olmaları gerekmektedir. Denetçilik sınavına girebilmek için ön şart; hukuk, iktisat, işletme, maliye, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulu tarafından onaylanan yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans düzeyinde mezun olunmasıdır. Bunun yanı sıra bir lisans seviyesinde eğitim veren yükseköğretim kurumlarından mezun olmakla beraber hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarından birinde en az lisansüstü seviyede öğrenim görülmesi ve mezun olunması şartı da aranmaktadır. Ayrıca eğitim şartını yerine getiren kişiler için KGK'nin yapacağı denetçilik sınavı kapsamında yer alan konular şöyle sıralanmaktadır (BDY, m. 16):

Muhasebe (Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi) Muhasebe Standartları Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim Denetim (Türkiye Denetim Standartları, Mesleki Etik Kuralları, Bağımsızlık, Risk Yönetimi, İç Kontrol ve Denetimle İlgili Diğer Mevzuat) Genel Hukuk Mevzuatı (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İcra ve İflas Hukuku, Medeni Hukuk, Vergi Hukuku, Sosyal Güvenlik Mevzuatı, İdare Hukuku) Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve zel Emeklilik Mevzuatı.

Bu sınavın değerlendirilmesine ilişlin olarak hazırlanan Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği'ne (BDST) göre, sınavda başarılı olabilmek için adayların bahsi geçen sınav konularının her birinden 100 puan üzerinden en az 60 puan alınması gerekmektedir. Ayrıca bütün sınav konularından alınmış olan notların aritmetik

ortalamasının ise en az 70 puan olması gerekmektedir (Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği, m. 13). Bağımsız denetçilik sınavından bazı şartları sağlayan meslek mensupları muaf tutulmuştur. Sınav şartı aranmayan söz konusu hususlar aşağıda ifade edilmiştir (BDY, g. m. 1).

BDY tarafından Resmi Gazete’de yayınlanmış olan 26 Aralık 2012 tarihinden önce ilgili mevzuat gereğince bağımsız denetime ilişkin lisans belgesi almaya hak kazanmış kişiler, Kamu kurumlarınca 31 Aralık 2012 tarihine kadar yapılacak tamamlayıcı sınavlar sonucunda lisans belgesi alma hakkı elde edenler, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatına ilişkin sınav konuları hariç tutularak 31 Aralık 2014 tarihine kadar başvurularını yapanlar. Bunların yanı sıra BDY’nin yayınlandığı 26 Aralık 2012 tarihinden itibaren YMM olmaya hak kazanan kişiler ile SMMM olmaya hak kazananlar arasından 15 yıllık mesleki tecrübesi olan kişiler ve 31 Aralık 2014 tarihine kadar müracaat etmiş olan kişiler olarak ifade edilmektedir. Yapılan son düzenlemeye göre söz konusu kriterlere sahip olan kişiler için bağımsız denetçilik sınav şartının aranmayacağı belirtilmiştir. Söz konusu kişiler belirlenen sürede KGK’ye başvurmaları halinde doğrudan denetçi olarak yetkilendirileceklerdir.

3.5. Bağımsız Denetimin Amaçları

Bağımsız denetim yönetmeliğinde denetimin amaçları şöyle belirlenmiştir (BDY Madde 5):

- Denetim, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara, TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır.
- Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatta veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir.
- Denetim, denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim

kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.

- Denetimin unsurlarını denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur.

Denetim faaliyetinin amacı mali tablolarda açıklanan bilgiler ile önceden belirlenmiş kriterler arasındaki uyumun derecesini tespit etmektir. Dolayısıyla denetim ölçülebilir bilgilerin ve kriterlerin karşılaştırılması sürecidir (Karanfiloğlu, 1998: 29).

Hazırlanmış olan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığını belirlemek, mali tablolar hakkında rapor vermek, var ise hata veya hileleri tespit etmek, oluşabilecek hata veya hileleri engellemektir (Güney ve Sarı, 2015: 7).

3.5.1. Firmanın Muhasebedeki Hata veya Hilelerini Ortaya Çıkarmak

Denetçinin karşılaştığı sorunlar hata veya hilelerdir. Muhasebe oluşan hatalar kayıtlar tutulurken bilgi eksikliği, dikkatsizlik, unutkanlık vb nedenlerden dolayı oluşmaktadır. Hilelerde ise; amaç fazla kar elde etmek veya başkalarını yanıltmaktır.

3.5.2. Finansal Tablolara Ulaşmak

Finansal tabloların kamu düzenine ve ekonomiye büyük etkileri vardır. Finansal tabloların doğru ve güvenilir olması çok önemlidir, buda denetimden geçer. Denetçi; işletmenin muhasebe kayıtlarını doğru ve düzgün bir şekilde, etik kurallar çerçevesinde kontrol etmelidir, eğer herhangi bir eksiklik görürse kontrolü genişletmelidir.

3.5.3. Yanlışları Düzeltmek

Bağımsız denetçi denetim çalışmaları esnasında bulduğu hataları yönetime bildirerek düzeltilmesini ister. Bu çalışmalar hem hataların en az seviyede olmasını hem de ileride oluşabilecek hataların önlenmesini sağlayabilir.

3.5.4. İşletmeye Görüş Bildirmek

Denetçi denetim sürecinde ulaştığı kanıtlara göre bir denetçi görüşüne ulaşır ve ulaştığı görüşü standart bir denetçi görüşü formatında işletme yönetimine bildirir.

3.6. Bağımsız Denetimin Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimin farklı kesimlere sağladığı yararlar bulunmaktadır.

3.6.1. Denetlenen Firmaya Sağladığı Yararlar

İşletme yöneticileri firma hakkında karar alırken doğru bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bu bilgiler finansal niteliklidir ve bu bilgilerin doğru olması gerekir; aksi taktirde sağlıklı kararlar alınmayabilir ve doğru sonuca götürmeyebilir. İşletme yetkilileri bilgilerin kullanımına önem verirler. İşletmenin kar zarar durumunu görebilmek adına bilgiye ihtiyaç duyarlar. Firma içinden başka bir bilgi kullanıcısı da firma çalışanlarıdır. Çalışanların iş devamlılığı ve ücretleri firma başarısıyla ilişkili olduğundan dolayı mali bilgiye ihtiyaç duyarlar (Yılancı vd., 2012: 14).

3.6.2. Kamu Otoritesine Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetim vergi gelirlerinin artırılmasında ve vergi problemlerinin çözümünde pozitif katkı sağlamaktadır. Vergiye esas matrahın firma mükelleflerince belirlenmesi muhasebedeki kayıtlara istinaden yapılmaktadır. Bağımsız denetimden geçen mali tablolar vergi denetimine yönelik daha az zaman harcanmasına, varsa vergi kayıp ve kaçakların oluşmasını engellemektedir (Esendemir, 2011b: 3896).

3.6.3. İşletmeyle İlgili Diğer Çıkar Gruplarına Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetime tabi olan işletmelerin finansal tabloları kredi kuruluşlarına ve bankalara karar almalarında, potansiyel yatırımcı veya mevcutta bulunan yatırımcılara yatırım kararı aşamasında, işveren ve işçi sendikalarına ücret konusunda, bir işletmenin satışı veya alımı yapılması aşamasında güvenilir bilgiler sağlayarak fayda sağlar. Firmayla ilgili olan taraflara, özellikle müşterilere denetimden geçen

firmanın kârlılık, faaliyetlerinin verimlilik durumu ve mali yapısı hakkında doğru bilgiler sunmaktadır (Güredin, 2014: 25).

Küreselleşme sonucunda uluslararası işletmelerin birleşmeleri, uluslararası yatırımların artması ve gelişmekte olan ülkelere kayması ekonominin lokomotifi olan firmaları farklı yönlerde uyum göstermeye mecbur bırakmaktadır. Firmaların rekabet güçlerini artırmak ve gelişen sermaye piyasalarına kolaylıkla girebilmek amacıyla mevcut muhasebe sistemlerini daha işler duruma getirmeleri gerekmektedir. Bunlar şeffaf, karşılaştırılabilir, doğru finansal tablolar hazırlama ve bağımsız denetime tabi tutularak güvenilirliğinin artırılmasını gerektirmektedir (Selimoğlu vd., 2012: 3).

3.7. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Faktörler

Denetim kalitesi, yapılan denetimin bağımsızlığıyla ilgilidir. Ödün verildiği takdirde güven konusunda ortaya farklı durumlar çıkabilir. Bu başlık altında bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörlere yer verilmektedir.

3.7.1. Kalite Kavramı

Kaliteyle ilgili çalışmalar milattan önceki yıllara “Hammurabi Yasalarına” kadar uzandığı bilinmektedir. Kalite kavramı olarak 19. yüzyıla denk geldiği söylenebilir. 1930’lu yıllarda kalitenin anlamı, kötünün iyiden ayrılması biçiminde Henry Ford tarafından yönetimin beş işlevi arasında incelenmiştir. Hata cinsleri ve miktarının saptanmasıyla ilgili olan bu kontrol, 1940’lı yıllarda istatistikî metotların uygulanması biçimine dönüşmüştür. Kalite kontrol, 1950’lerde bir şahsın ya da ekibin yükümlülüğüne bırakılmıştır (Aktaran: Taner ve Kaya, 2005: 355).

Kalite belli bir zaman ve süreç gerektirir. Kalite dediğimizde tüketiciyi en üst seviyede memnun eden ve optimum hizmeti satış öncesinde, sırasında ve sonrasında yapılacak aşamalardır. Amerikan Kalite Kontrol Derneğinin tanımına göre kalite, mükemmeli aramanın sistemli bir yaklaşımı anlamına gelmektedir. Japon Standartları Enstitüsü (JIS)’ne göre ise kalitenin tanımı, hizmet veya ürünü iktisadi bir yöntemle üreten ve tüketici isteklerini cevaplayan bir üretim sistemi anlamına gelmektedir. (Taner ve Kaya, 2005: 354).

Kalite, bir ürün üretilmeden standartların belirlenmesi ve oluşacak problemlere karşı önlem almadır. Ancak problemlerde çıkabilir, buna karşı ek önlemlerin alınması gerekir. Kalite müşterinin ihtiyacına vereceği tatminlik duygusudur. Memnuniyet oluşturan ürünlerde müşteri bağımlılığı artar ve bu da sadakate dönüşür.

3.7.1.1. Kalitenin Özellikleri

Kalite insanların kişisel ve genel görüşlerine göre farklılık gösterebilir. Genel görüşlerde oluşan kalite insan beğenisi dışındadır, ancak kişisel görüşe göre oluşan kalite anlayışı düşüncelerin, hislerin ve görme sonucunda oluşan durumdur. Subjektif beğeni sonucunda oluşan durum insanın kontrol edebilme imkanını sağlar. Standart veriler sonucunda oluşan durum ise genel görüşlere göre oluşmuştur. Kalite insanın kişisel beğenilerini genel beğenilerin içine eklenmesiyle oluşan durum kaliteyi gösterir. Standartta uygun ürün, asgari anlamda kaliteye sahip ürün anlamına gelmektedir. Ancak her standart ürün muhakkak en yüksek kaliteli ürün anlamına gelmez. Bununla birlikte kaliteli ürün de standartta uygun anlamı taşımamaktadır (Bilge, 2010: 4-5).

3.7.1.2. Muhasebe Hizmetlerinde Kalite Anlayışı

Muhasebe işletmenin içinde bulunan bütün hesapları kapsar ve kontrol eder. Düzenli şekilde işleyen belge vb durumlar işletme içindeki iç kontrol sisteminin kontrolünü basitleştirir ayrıca hata ve hilelerin oluşmasını engeller. Böylece kalite durumu artar ve bağımsız denetçinin karar oluşturmada olumlu katkı sağlar. Muhasebe ve denetim mesleğinde verilen hizmetlerin kalitesini ortaya koyabilecek faktörler aşağıda sıralanmıştır (Pekdemir, 2010: 53):

Güvenilirlik (Reliability): Müşteri bağlılığını sağlama ve hayata geçirilen performansta tutarlılık.

Cevap Verilebilirlik (Responsiveness): Hizmeti vermek için hazır bir durumda ve istekte olma.

Yetkinlik (Competence): Hizmeti sunabilmek için gereken yetenek, bilgi ve tecrübeye sahip olma.

Erişilebilirlik (Accessibility): Müşterilerinin meslek mensuplarına kolayca ulaşımına açık olma veya yaklaşılabilmek.

Naziklik (Courtesy): Müşterilerle nazik, saygılı, düşünceli ve dostça ilişkiler kurma.

İletişim (Communication): Devamlı bir biçimde müşterilerin anlayabileceği şekilde bilgilendirme.

İnanılrlık (Credibility): İnanılan, güvenilen ve dürüst bir yapıya sahip olma.

Sağlamcılık/Tutuculuk (Security): Kuşku, risk ve tehlikelerden uzak durma.

Anlama/Bilme (Understanding/Knowing): Müşterilerin gereksinimlerini anlamak, bilmek ve tanıyabilmek.

Somutlaştırma (Tangibility): Verileri somut ve hissedilebilir şekilde sıralamak.

3.7.2. Denetim Kalitesi Kavramı

Denetim faaliyetinin kalitesi finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olmasında rol oynayabilmektedir.

Francis'e (2011) göre aşağıda ifade edilen fonksiyon finansal raporlama kalitesi ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi açıklamaktadır (Aktaran: Balsarı ve Varan, 2014: 70).

Finansal Raporlama Kalitesi = f {denetimin özellikleri + denetim harici faktörler için kontrol değişkenleri}

Denetçiler güvenilir, bağımsız, uygun ve yeterli denetim delilleriyle desteklenen denetim raporları oluşturdıklarında kaliteli bir denetim hizmeti sunmuş olacaktırlar (Eroğlu, 2017: 896).

Denetim kalitesi; denetimin denetim kuruluğu tarafından kalite kontrol standartları, GKGDs ve kanuni düzenlemelere uygun şekilde yapılmasıdır.

3.7.2.1. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Bağımsız denetim kalitesini etkileyen firma içi ve firma dışı unsurlar bulunmaktadır.

3.7.2.1.1. Örgüt Kültürü

Örgütün kendine özgü bir yapısı ve oluşturduğu normları vardır. Bir nevi küçük ölçekte toplum olarak ifade edebiliriz. Küçük ölçteki toplumun kabullendiğı, geliştirdiğı, sahiplendiğı değerler, uygulamalar, semboller, inançlar, normlar, teknolojiler, süreçler, yapılar, yönetim tarzları, manevi ve maddi değerlerin bütünü o örgütün kültürünü oluşturmaktadır (Nişancı, 2012: 1279). İşletmelerinin kültürüne dürüstlüğü ve şeffaflığı yerleştirenler örgüt içinde iletişim zorluğu çekmeyebilirler. Bu tür işletmeler denetimin daha sağlıklı ve doğru şekilde yapılmasına doğrudan katkı sağlarlar.

3.7.2.1.2. Denetim Kültürü

Devlet ve toplumda gereken şekilde denetim faaliyetleri yoksa istenilen sonuçlara ulaşılamaz. Toplumun bağımsız denetimin önemini anlayabiliyor olması gerekir. Devletin, bireylerin, firmaların ve toplumun denetim bilincinin artırılması denetim kalitesi açısından önemlidir. Denetim kültürü; toplumun denetim kavramına karşı pozitif bir algı içinde olması ve denetimin topluma değer kattığına inanması anlamına gelmektedir.

3.7.2.1.3. Denetim Komitesi

Denetim komitesinin olması işletmenin iç ve dış denetim süreci açısından katma değerine, etkinliğine ve finansal raporlamasına büyük katkı sağlar. Denetim komitesi şirket yetkililerine önemli bir şekilde kılavuzluk eder. Denetim komitesi katkılarıyla kurumların, firmaların ve müşterilerin varlıklarını muhafaza edebilir, finansal bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlayabilir. İşletmeler

faaliyetlerinin, politikalarının ve planlarının yasa ve düzenlemelere uygunluğu hususunda makul güvenceye sahip olabilirler (Yakar, 2015: 260).

3.7.2.1.4. İç Denetim ve İç Kontrol Sistemi

İç kontrol sistemi işletmenin geleceği açısından büyük önem taşır. İşletmede alt üst ilişkisi vardır. Her üst alt birimi denetim içinde tutarak kontrol eder. Kayıtların düzgün bir şekilde tutulup tutulmadığı, belge ve kayıtların raporlanma süreci, hata ve hileleri engellemek, çalışanların sorumluluklarını belirlemek, kötü niyetli adımları önlemeye yöneliktir. İç denetçinin görevi firma içindeki uygulamaları kontrol etmektir; bağımsız denetçinin görevi ise etkili bir denetim planlaması ile denetim faaliyetini gerçekleştirmek, dosyalama sürecinde delil olabilecek hususların doğru bir şekilde belgelenmesini ve denetim raporlarının hazırlanmasını sağlamaktır (Göçen, 2010: 108). İç kontrol sisteminin güçlü olması mali raporlara olan güvenilirliği artırır, faaliyetlerde verimliliğin ve etkinliğin kurallara göre olmasını sağlar.

3.7.2.1.5. Denetim Firmasının Büyüklüğü

Denetim firmasının büyüklüğü denetime olan güveni ve kalitesini artırır. Bunlarla ilgili yapılmış çalışmalar vardır. Acar vd., (2011) yaptıkları çalışmada denetim firmasının büyük olmasının denetim kalitesini etkilediği sonucuna varmışlardır. Yapılan görüşmelerde bunun sebebinin büyük denetim firmalarının daha fazla kaynağa ve personele sahip olmalarına bağlamışlardır.

Abay (2013), çalışmasında bağımsız denetim firmalarının küçük veya büyük olması mali şeffaflığı etkilediği sonucuna varmıştır. Uluslararası çalışmalarda finansal şeffaflığı etkilemiş olduğu tespit edilmiştir. Küçük denetim firmalarının birleşme yoluyla büyümeleri muhasebe uygulamalarını ve mali şeffaflığı da olumlu olarak etkileyecektir. Gelecekte yapılacak kanuni düzenlemelerin bu konuyu dikkate alması ve bunu teşvik etmesi sermayedarların ve paydaşların uzun dönemde karlılığını olumlu bir şekilde etkileyecektir.

Bekçi ve Gör (2013), araştırmalarında denetim kalitesinin boyutu firma büyüklüğü ve çalışma süreleri, çıkar sahipleri, denetim ve denetçinin niteliği, pay ve

bilgi dağıtımı, müşteri firma özellikleri ve yönetim kurulunun bağımsızlığıyla ilişkili olduğu sonucuna varmışlardır.

Yukarıdaki çalışmalarda görüldüğü gibi denetim firmasının büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.

3.7.2.1.6. Denetçi Kalitesi ve Tecrübesi

Denetimin doğru şekilde yerine getirilebilmesi için ilk olarak doğru personelin seçilmesi ve görevini doğru bir şekilde yerine getirebilmesi zorunludur. Personellerin kariyerleri boyunca da denetimdeki gelişmeler ve denetimin dış çevresel şartları (kamu yönetimindeki gelişmeler ve sosyal çevredeki değişimler, vb.) hususunda yeterli seviyede bilgilendirilmesi büyük önem arz etmektedir (Köse, 2007: 57).

Nitekim bağımsız denetçi olabilmek için gereken nitelikler BDY'nin 14. Maddesinde şu şekilde sayılmıştır:

- “a) “Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,
- b) Meslek mensubu olması,
- c) Türkiye’de yerleşik olması,
- ç) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,
- d) 15 inci maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,
- e) 16. maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması” ve devamında geçen nitelikleri haiz olmak gerekmektedir.”

Ayrıca Bağımsız Denetim Yönetmeliği“ nin 27. maddesinde; “(5) Denetim kuruluşları tarafından, denetçilere denetçi, kıdemli denetçi ve başdenetçi unvanları verilebilir. Denetçilikte altı yılını doldurmamayanlara kıdemli denetçi ve on yılını doldurmamayanlara başdenetçi unvanı verilemez.

3.7.2.1.7. Denetim Süreci

Denetim süreci müşterinin denetim firmasıyla bulunduğu andan raporun müşteriye sunulduğu ana kadar olan süreçtir. Denetimin her aşaması önemlidir. Oluşturulan raporlar finansal durum hakkındaki doğruluğu veya yanlışlığı ortaya koymalıdır (Köse, 2007).

3.7.2.1.8. Denetim Ücreti

Firmanın denetim çalışması sonucu bağımsız denetim kuruluşuna ödediği ücrete denir. Denetim ücretleri iki yönden denetim kalitesini etkiler. Birincisi denetlenen firmanın daha yüksek ücret alarak daha kaliteli denetim algısı olması, ikincisi ise denetim gelirleri içinde denetimin dışındaki hizmet gelirlerinin fazla orana sahip olmasından kaynaklanan bir durumdur (Köse, 2007).

Nitekim BDY'nin 32. Maddesinde denetim ücretlerine aşağıdaki şekilde üst ve alt sınırlar getirilmiştir.

- (1) “Denetim ücreti, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirlenir. Denetlenen işletmeye ilgili mevzuat uyarınca izin verilen hizmetlerin sağlanması durumunda denetim ücreti bundan etkilenmez.
- (2) Denetim hizmetleri için kurum tarafından ilgili yıl için ücret tarifeleri belirlenebilir.
- (3) Ücret tarifesinin belirlenmemiş olduğu yıllarda, yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan ücret tutarlarının Maliye Bakanlığı'na o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarlar uygulanır”

3.7.2.1.9. Denetim Firmasına Rotasyon (Değişim) Uygulaması

Rotasyon; belli bir süre denetim yapılan firmaya daha sonra meydana gelebilecek tehdidi engellemek suretiyle tekrardan müşteriye denetim hizmetinin verilmemesidir.

Denetçi rotasyonu genelde iki farklı açıdan ele alınır. Bunlar firma ve denetçi seviyesinde olan rotasyondur. Amaç denetim faaliyeti kamu faydasına yapıldığı için

denetçinin mesleki şüpheciliğine ve bağımsızlığına zarar verebilecek denetçi-müşteri firma ilişkisine engel olur. Denetçi rotasyonunu savunan taraflar bağımsızlığın bu şekilde artabileceğini savunurken; rotasyona karşı çıkanlarsa denetçinin aynı firmayla çalışma süresindeki azalmanın denetçinin o firmada uzmanlaşmasını sınırlandırabileceğini ve böyle bir durumun denetim faaliyetinde önemli hataların bulunmasına engel olabileceğini öne sürmektedir (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014: 80).

Denetçinin denetlediği firma ile çalışma süresinin uzunluğu bağımsızlık şüpheleri artırmış olmasından dolayı pek çok ülkede, denetçinin belli bir sürenin sonunda mecburi olarak rotasyonunu gündeme getirmiş ve bu konu tartışmaya açılmıştır. Bu tartışmalar, ABD’de meydana gelen muhasebe skandalları ve Arthur Andersen şirketi olayıyla 2002’deki Sarbanes-Oxley Yasasında, denetçi bağımsızlığının ve denetim kalitesinin sağlanması amacıyla denetim süresinin azami beş sene olabileceğine karar verilmiştir (Balsarı ve Varan, 2014: 74).

Türkiye’de KGG, BDDK, TTK, SPK gibi kurumlarla kalitenin artırılması ve zorunlu rotasyonla ilgili çalışmalar yapılmaktadır. BDY’nin 26.Maddesinde; “Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dâhil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda, beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemezler” diyerek rotasyonu hüküm altına almaktadır.

3.7.2.1.10. Denetim Dışı Hizmetler

Denetim dışı hizmetler firmalar açısından bazen tehdit oluşturabilmektedir. Bu tehditler şahsi yarar, bireysel denetleme veya taraflı tehdit olabilir. Bu tehditlere önlem alınamayacaksa bu gibi hizmetlerin yapılmaması önerilir.

Acar ve Diğ. (2011) yaptıkları araştırmada denetim firmalarının denetim dışı hizmetlerden elde ettikleri gelirlerin denetimden elde edilen gelirlere göre oranının daha yüksek olduğunu belirlemişlerdir. Böyle bir durumun bağımsızlığa zarar vermesi ve dolayısıyla bağımsız denetim kalitesinde azalma meydana gelmesi olasıdır (Acar vd., 2011: 302).

3.7.2.1.11. Yasal Sistem

Bağımsız denetim yapılırken kalitenin oluşabilmesi için yasal olarak da desteklenmesi gerekir. Bununla ilgili düzenleme ülkemizde 6102 Sayılı TTK kapsamında ihdas edilen KGK; muhasebe ve denetim hususlarındaki yetkileri kendi bünyesine almıştır. Kurul ABD, AB ve dünyada meydana gelen gelişmelere paralel bir biçimde oluşturulmuştur. 6102 Sayılı TTK’nda bağımsız denetime yönelik taleplerin karşılanması için önemli adımlar atılmıştır. Ülkemizde de denetim hizmetlerinin hukuksal olarak güvence altına alınmış olması denetimin kalitesini olumlu yönde etkilemesi açısından önemlidir.

3.7.2.1.12. Etik Kurallar

Etik kavramı hayatın her aşamasında insanların prensiplerini ve standartlarını belirlemek, yanlış ve doğruyu birbirinden ayırmak olarak algılandığından toplumlar kendilerine ait kurallar oluşturmuşlardır. Bu kuralların esasları bazen geleneklere, dine veya meslek gruplarına göre oluşabilmektedir.

Etik ve meslek etiği kavramı ülkemizde ve dünyada hemen hemen her alanda gündem olmakta bunun neticesi olarak da çeşitli seviyelerde de olsa bütün meslek dallarında kendilerine özgü olarak “meslek etiği” ile alakalı kuralların konulması yönünde gayretlerin olduğu görülmektedir (Sakarya ve Kara, 2010: 57).

Denetimden fayda sağlayabilmek ve saygınlığını koruyabilmek için sorumluluk, gizlilik, tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik gibi mesleki etik kuralların olması önemlidir.

3.7.2.1.13. Kalite Kontrol Sistemi

2013 tarihinde, 28783 Sayılı Resmi Gazete’de “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri, Diğer Güvence Denetimleri ve ilgili Hizmetleri yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı” yayımlanmıştır.

Bağımsız denetim firmasında etkin bir kalite kontrol sisteminin varlığı düzgün bir raporlama sürecinin oluşması, kalitenin korunması, geliştirilmesi ve devamlılığının sağlanması açısından önemlidir.

3.7.2.1.14. Kalite Güvence Sistemi

Kalite güvence sistemi; bağımsız denetim firması ve bağımsız denetçi için belirlenmiş ilke ve kurallara uygun şekilde yapılmasını sağlamak ve güvenceyi oluşturabilmek adına oluşturulmuş bir sistemdir.

Ülkemizde 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye göre; bağımsız denetime tabi firmaların denetimini gerçekleştiren bütün bağımsız denetim firmalarının denetimi ve gözetimi, bunların kalite güvence sistemi denetimleri KGK tarafından yapılır.

3.7.2.1.15. Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim

Bağımsız denetim firmalarına ilişkin olarak KGK tarafından yapılacak olan denetimlerin niteliği ve sayısı kadar ilgili denetimler neticesinde uygulanması olası müeyyidelerin kararlı bir şekilde uygulanması, denetim faaliyetlerinde caydırıcılığın olması denetim kalitesinin sağlanması noktasında önemli olmaktadır (Yaşar, 2013: 478).

3.7.2.1.16. Denetim Standartlarına Uyum

KGK, denetim firmalarının denetim ve muhasebe standartlarına uygun faaliyette bulunup bulunmadığını kontrol etmektedir. Kurumun muhasebe, standartlar ve denetimde tek kurum olması; politikanın gölgesinde faaliyette bulunması, bağımsızlığının sağlanması konusu mesleki ve akademik alanda tartışılan hususlardandır (Sakarya ve Kara, 2010).

3.7.2.1.17. Denetçi Bağımsızlığı

Denetçi bağımsızlığı; raporlar oluşturulurken objektif ve etik kurallar çerçevesinde oluşması sağlanmalıdır. Bu şekilde oluşan tablolar insanlara karşı güven ortamı oluşturur. Denetçi, bağımsızlık gereğince mesleğini icra ederken tarafsız ve dürüst bir şekilde davranmalıdır (Köse, 2007). Bağımsızlık denetçinin maddi ve manevi şekilde işletme ile hiçbir ilişkisi olmamasıdır.

3.7.2.1.18. Mesleki Aidiyet

Bağımsız denetçilerin mesleklerine duydukları aidiyet durumları kaliteye etki etmektedir. Bu durum duygu ve davranışlarına etki ederek iş verimliliği ve motivasyona olumlu yönde etki edebilir.

Yapılan bir araştırmada; 103 bağımsız denetçiden elde edilen veriler ışığında mesleki aidiyetle bağımsız denetim kalitesi arasında doğrudan bir ilişki olduğu neticesine ulaşılmıştır. Bunun nedeni bağımsız denetçinin, denetim faaliyetini severek yapması neticesinde daha özenli ve dikkatli olmasının, kaliteli bir denetim faaliyetini gerçekleştirmesini sağlamasıdır (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014: 47).

3.7.2.1.19. Denetim Ekibinin Nitelikleri

“Denetim Ekibi” kavramı bağımsız denetim yönetmeliğinde şu şekilde tanımlanmıştır (BDY madde 4):

Denetim ekibi; bağımsız denetim kuruluşu adına belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan bağımsız denetçilerden oluşan ekiptir. Denetçiler; bilgi ve tecrübelerini mesleğe yeni başlamış denetim elemanlarına, denetçi yardımcılara aktarmak suretiyle onların mesleki yönden üstün özellikli, denetim hususunda ileri uzmanlık düzeyine sahip bağımsız denetçiler olarak yetiştirmelerine gayret ederler. Böylece meslek mensupları mesleki tecrübelerini ve bilgilerini birbirlerine aktarmış olurlar (Akyel vd., 2012: 16).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

4.1. Bağımsız Denetçi Tanımı

Bağımsız denetçi; eğitim, mesleki deneyim ve bağımsızlık ilkesiyle denetçiliği kendisine meslek edinen bireysel veya denetim şirketi bünyesinde görevlendirilen kişi olarak tanımlanmaktadır (Sağlar ve Tuan, 2009: 350). Bağımsız denetçi işletmelerdeki mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve bu doğrultuda rapor oluşturması açısından önemlidir. Bağımsız denetçi her zaman şüphecilik ilkesinden yola çıkarak finansal tabloları doğru şekilde oluşturmalı ve kullanıcılara güven vermelidir. Bağımsız denetçi KGK tarafından bağımsız denetim amacıyla yetki verilen YMM veya SMMM ruhsatı almış meslek mensupları ile ortakları YMM ve SMMM olan bağımsız denetim kuruluşları olarak tanımlanmaktadır (Dal ve Çalış, 2013: 98).

Bağımsız denetçilerde aranacak şartlar KGK tarafından 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ve 25 Ocak 2013 tarih ve 28539 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanmış olan “Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği” ile düzenlenmiştir. Bu çerçevede bağımsız denetçi olmak isteyen kişilerin taşıması gereken şartlar şöyle sıralanmaktadır (28509 Sayılı Resmi Gazete, Md:14):

- Hukuk, iktisat, işletme, muhasebe, maliye, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan ya da Yükseköğretim Kurulu tarafından denkliği tasdik edilen yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans düzeyinde mezun olması ya da diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmasının yanı sıra söz konusu bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diplomaya sahip olması,
- Türkiye’de yerleşik olması,
- Meslek mensubu olması, (SMMM veya YMM olmak)
- Medeni hakları kullanma ehliyetinin bulunması,
- Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlaması,
- Denetçilik sınavında başarılı sayılması,

- 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten bir suç işlemekten dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına veya affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, zimmet, dolandırıcılık, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, edimin ifasına fesat karıştırma, kaçakçılık ve suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçlarından mahkûmiyeti olmaması,
- Bağımsız denetim mesleğinin gerektirmiş olduğu şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması,
- Olumsuz bir itibarının olmaması şartlarını taşıması gerekmektedir.

4.2. Bağımsız Denetçilerin Taşınması Gereken Özellikler

Bağımsız denetçilerin mesleğe giriş aşamasında uygulanan sınav, staj ve uygulama eğitimlerini başarılı bir şekilde tamamlayarak bağımsız denetçi ünvanını almaya hak kazanmış mesleki yeterliliğe sahip uzman kişiler olmaları gerekmektedir (Sağmanlı ve Cömert, 2010: 44). Bağımsız denetçi mesleki olarak kendini sürekli geliştirmeli, tarafsız olmalı aynı zamanda tecrübeli olmalıdır. Bu şekilde olan bir denetim doğru, güvenilir ve yenilikçi olmaktadır.

Bağımsız denetçinin sahip olması gereken özellikler,

- Kişikli ve ahlaki değerlere sahip olmalıdır
- Bağımsız olmalıdır
- Mesleğin vermiş olduğu kurallar doğrultusunda hareket etmelidir
- Gerekli bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır.

4.3. Bağımsız Denetçinin Bağımsız Denetim Yaparken Ortaya Koyduğu Görüş Türleri

Bağımsız denetçinin denetim yaparken üç şekilde görüş bildirir.

4.3.1. Olumlu Görüş

Mali tabloların toplanması aşamasında matematiksel veya yazımsal bir hatanın olmaması, herhangi bir hataya rastlanılmaması sonucu varıldığı takdirde bildirilen görüştür. Sadece görüş bildirilir, eğer bildirilen görüş olumlu ise işletme açısından faaliyetlerinin doğru şekilde olduğunu ve onaylanacağını gösterir.

BDS 700’de olumlu görüşün verilmesi için gerekli durumlar; “bağımsız denetçi uygulamış olduğu denetim çalışmasının sonucunda finansal tablolarda gösterilen bilgilerin gerçeğe uygun olduğu, tabloların finansal bilgi kullanıcıları tarafından önemli sayılabilecek hatalar içermediğini ve bu tabloların finansal raporlama çerçevesinde hazırlandığını tespit ettikten sonra olumlu görüş vereceğini bildirmiştir” şeklinde açıklanmıştır.

Denetçi olumlu görüş bildirdiği yazısında ilk önce TTK’nın ve Türk Denetim Standartları (TDS) uyarınca uygulanan denetimde, TMS ve diğer önemli sayılacaklar bakımından herhangi bir aykırılıkla karşılaşmadığını belirtir. İşletmeye olumlu görüş verilmesi yönetim kuruluna ve diğer kurulların kararlarını destekleyici niteliktedir.

4.3.2. Olumsuz görüş

Bu görüş işletmenin dokümanlarını yeterli seviyede inceledikten sonra tarafsız bir şekilde değerlendirme yaparak yanlışlık görmesi sonucunda denetçinin olumsuz görüş bildirmesidir. Bunun için denetçinin yeterince kanıt oluşturması ve belirsizliğin olmaması gerekir.

Olumsuz görüş bildirmeğe sebep olabilecek durumlar aşağıda açıklanmıştır.

-İşletme yönetimince finansal tablolar GKGMİ’ye ve Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanıp sunulmamıştır.

- Tam açıklama kavramı göz ardı edilmiştir.

- Muhasebe politikaları üzerinde kabul edilemeyecek değişiklikler yapılmıştır.

4.3.3. Sınırlı Şekilde Görüş Bildirme (Şartlı Görüş Bildirme)

Bu görüşü bildirmek için finansal tabloların genel olarak muhasebe standartlarına uygun hazırlanmış olması gerekir. Denetçi aşağıdaki durumlarda sınırlı olumlu görüş bildirebilir:

1. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu, ancak etkisinin yaygın olmadığı sonucuna varmıştır. Örneğin stoklar için yaygın olmayan önemli yanlışlık tespiti vardır.
2. Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varmıştır. Örneğin stokların sayımını sağlıklı gözlemleyememiştir ve varolma ve değerlendirme iddialar için şüpheleri vardır.
3. Önemli bir belirsizliğin olması durumunda; işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmak uygunsa ancak finansal tablo dipnotlarında yeterli açıklama yapılmamışsa ve belirsizliğin finansal tablolar üzerindeki etkileri yaygın değilse.

Gürbüz, denetlenecek olan işletme tarafından denetimin kapsamının sınırlandırılmasını da sınırlı olumlu görüşün verilme sebebi olarak belirtmiştir (Gürbüz, 1995):

4.3.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Bağımsız denetçi yaptığı denetim sonucunda görüş bildirmek zorundadır; ancak TTK gereği denetçi aşağıdaki bazı istisnai durumların gerçekleşmesi halinde görüş bildirmeyebilir.

1. Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermektan kaçınır.

2. Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki olası etkileri sebebiyle finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmaının mümkün olmadığı sonucuna varırsa görüş vermekten kaçınır.



BEŞİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ YENİ MUHASEBE UYGULAMALARI VE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ EĞİTİM İHTİYACININ TESPİTİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

5.1. Literatür Araştırması

Muhasebe eğitiminde klasik anlayış, muhasebeki gerekli olan tüm konuları ayrıntılı olarak açıklamak, muhasebe prosedürlerini ve muhasebe kayıtlarını öğretmektir. Bununla birlikte küreselleşmenin etkisi ile muhasebede düzenlemelerin artması, kurallar, muhasebe sisteminde yeni bilgilere olan talep, muhasebe eğitiminin klasik anlayışında bazı değişiklikleri zorunlu kılmıştır (Süer, 2007: 18).

Muhasebecilik ülkemizde 90'lı yılların başından itibaren yasayla tanımlanmasıyla bir meslek haline gelmiştir. Nitekim 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13 Haziran 1989'da, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 26 Aralık 1992'de çıkmıştır.

Muhasebe mesleğinde “Mesleki Eğitim Programına Giriş Koşulları”nın belirtildiği 1 nolu UMES’e (Uluslararası Muhasebeci Eğitimi Standardı) göre; muhasebe meslek mensubu yetiştirilmesine yönelik eğitim programlara kaydolmak için en azından bir fakülte veya meslek yüksekokulu mezunu olma şartı aranmaktadır. Muhasebeci adayları mezuniyet durumlarına göre bir programa başlamaktadır. Ayrıca bu programlara katılan kişilerin muhasebe alanında temel bilgilere sahip olması gerekmektedir (Özbirecikli, 1996).

Mesleğe giriş ile ilgili asgari koşulu ifade eden UMES 1'in ülkemizdeki karşılığı 26.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Kanun ile güncellenmiştir. Söz konusu Kanun'un 5. maddesinde meslek mensubu olabilmenin özel şartları sıralanmaktadır. İlgili bent şöyledir (Özbirecikli, 1996):

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.

5786 sayılı kanun ile aslında başka ülkelerde bulunmayan SM ve SMMM ikileminin giderildiği, staj süresinin uzatıldığı ve mesleğe sınavsız geçişlerin kaldırıldığı görülmektedir. SM olma hakkının Temmuz 2008'den itibaren kaldırılması, mesleğe sadece fakülte mezunlarının girmesini mümkün kılmaktadır. Bu anlamda 5786 sayılı Kanun, mesleğin eğitim düzeyini yükselterek IFAC standartlarını aşmaktadır. Çünkü IFAC yüksekokul mezunlarının da mesleğe girişini mümkün görmektedir (Özbirecikli, 1996).

Bu tür bir değişimlerin gerekliliğinden sonra muhasebe eğitiminin amacı; yaşamları boyunca çalıştıkları topluma ve alana olumlu katkılar sağlayacak şekilde profesyonel üyelik verilmesi olarak tanımlanabilir. Sürekli değişikliklerin yaşanması muhasebecilerin yeteneklerini sürekli geliştirme çabası içinde olmalarına, yeteneklerini geliştirmelerine, öğrenme tutumlarının geliştirilmesi ve sürdürülmesine bağlıdır. Muhasebe meslek mensuplarının eğitimleri onlara kariyerleri boyunca değişikliklere uyum sağlama ve öğrenme yeteneklerinin sürekliliği için gerekli bilgi, beceri ve mesleki değerleri sağlamalıdır (Subaşı, 2006: 28).

Akbulut'a (1997: 3) göre muhasebe eğitiminin temel amacı finansal bilgileri kullanması gerekenlere doğru ve güvenilir şekilde muhasebe bilgilerinin nasıl sağlanacağını, önemseyenleri eğitmek ve bu doğrultuda uygulamaya yön vermektir.

Muhasebe meslek mensupları; artan bilgiler, sürekli değişen teknoloji, ekonomik ve sosyal yapı ile yakından ilgilidir. Sektör üyelerinin bu değişikliklere ayak uydurabilmeleri için sağlam bir temele ve sürekli eğitime ihtiyaç duyarlar. Muhasebe eğitiminin amacı, öğrencilere kariyerlerinde gerekli olan bilgi, beceri ve tutumları sağlamaktır. Muhasebe endüstrisinde bilgi; işletme yönetimi performansını ölçmek, geleceğe yönelik yönetim planlarını formüle etmek ve plan performansını ölçmek için

kullanılır. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının en büyük sorumluluklarından biri olan mudilerin fonlarını kullanabilecekleri araçlar konusunda bilgi üreterek karar vermelerine yardımcı olmaktır. Müşterilerinin ilgilendiği şirketlerin yatırım durumlarını inceleyen mali analist ve danışmanlar, ekonomik faaliyetleri ölçen ve gelecekteki ekonomik koşulları planlayan ekonomistler, meslek alanlarında verileri analiz eden ve istatistiki veriler oluşturan ticaret odaları ve hukukçuların faaliyetlerini gözden geçirenlerdir. Mesleki konulardaki yayınlar, medya gibi kamuoyu tarafından üretilen muhasebe bilgilerinden yararlanır. Muhasebe uzmanları bilgi üretirken bu sorumluluğu üstlenirler. Bu nedenle kariyerlerine uygun olarak bilginin hızlı büyümesine, yayılmasına, teknolojik gelişmeye ve değişikliklere uyum sağlamalıdır (Subaşı, 2006: 28).

Teknolojinin ve iletişim araçlarının gelişmesiyle ülkeler arası mesafe kısalmış, ülkeler arası bilgi alışverişi artmaya başlamıştır. İş dünyası, operatörler ve muhasebe meslekleri de bu gelişmelerden etkilenmiştir. Ekonomik yapı geliştikçe ve değiştikçe muhasebe mesleğine görevler verilmiş ve ihtiyaç artmıştır. Bu görevleri yerine getirebilecek nitelikli muhasebecilere olan talep de artmıştır. İşletmenin ihtiyaç duyduğu bilgilerin adil bir şekilde elde edilebilmesi ve verilen görevlerin yerine doğru bir şekilde getirilmesi için muhasebe alanında iyi eğitim almış kişilere ihtiyaç duyulmuştur. Her departman gibi eğitim kurumları da muhasebe mesleğinin gerektirdiği nitelikli personel yetiştirme sorumluluğuna sahiptir (Süer, 2007: 17).

Hızla değişen dünyanın önemli bir parçası haline gelmek üzere olan ülkemizde muhasebe eğitimi veren eğitim kurumları eğitim planlarındaki bu değişimi göz ardı edemezler. Ülkemizin muhasebe eğitiminin yaşa uygun işgücü ihtiyacını karşılamak için eğitim kurumlarında değişikliğe gidilmiştir. Eğitim yöntemleri ve teknolojik yenilikler ders materyallere yansiyarak teknolojik değişimlerinden anlaşılmaktadır (Süer, 2007: 17).

Her faaliyet alanında olduğu gibi muhasebe alanında da yoğun bir rekabet ortamı yaşanmaktadır. Diğer sektörlerde olduğu gibi muhasebe sektöründe de nitelikli eleman yetiştirme çalışmaları giderek daha önemli hale gelmektedir (Yayla ve Ekrem, 2005: 153).

Değişen ekonomik koşullar, muhasebe eğitimleri gibi durumları ele alıp değerlendirmek her yönüyle açık, adil ve ekonomik bilgilere dayanarak işleyecek, yorumlayacak ve karar verecek bireylerin yetiştirilmesini gerektirmektedir (Çelik ve Kadir, 1999: 45).

Gelişmiş ülkelerde muhasebe eğitimini iyileştirmeye yönelik yeni yapıların odağı tüketiciler, muhasebe eğitimi alan öğrencileri istihdam eden bireyler ve şirketler üzerinedir. Eğitim önemlidir ancak yeni stratejiler akademik yaklaşımlardan ziyade tüketici üzerinden formüle edilmektedir. Sistemin sağlıklı işleyişini sağlayabilmek için öğrencileri bu ana dalı seçmeye yönlendirmeleri ve ana dala olan sevgiyi artırmalarına bağlıdır. Ekonomi ve iş dünyasının ihtiyaç duyduğu bilgi yükseköğretim kurumları tarafından sağlanmaktadır (Yayla ve Ekrem, 2005: 153).

Türkiye'de muhasebe eğitimi üniversiteler tarafından yoğun olarak yürütülmekte olan ve üniversitelerimizde mevcut muhasebe eğitiminin yeterliliği ve etkinliği sıklıkla sorgulanmaktadır. Ülkemizde eğitim seviyeleri artırılarak hukuk, iktisat, finans, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi, iktisat ve idare, siyaset bilimi ve diğer disiplinler, yükseköğretim kurumlarınca onaylanmış yabancı yükseköğretim kurumlarının kurulması ve bu bölümlere lisansüstü eğitim verilmektedir. Mezunlar meslek adayı olarak kabul edilmektedir (Çürük ve Doğan, 2001: 41).

Her alanda olduğu gibi muhasebe mesleğinde de değişim süreçlerinde ortaya çıkan taleplere doğru zamanda cevap verilebilmesi için iyi eğitim almış, nitelikli çalışanların bulunması temel bir gerekliliktir (Tazegül, 2011).

Özellikle muhasebe alanında iyi eğitilmiş bireylere duyulan ihtiyacın artmasıyla beraber mesleki eğitimin önemide artırmıştır (Süer, 2007). Muhasebede önemli iki unsur vardır. Bunlar doğru bilginin üretimi ve bu doğru bilginin doğru zamanda iletilmesidir. Bu nedenle eğitim faaliyetlerinin sürekli olması muhasebe mesleğinde hayati bir öneme sahiptir. (İskender, 2011)

Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün raporuna göre muhasebe mesleği eğitimindeki değişimi etkileyen faktörleri üç başlık altında toplamak

mümkündür. Bunlar; teknolojik gelişmeler ve değişimler, küreselleşme ve bilginin artmasıdır (Subaşı, 2006: 29).

Ülkemizde yaklaşık 30 yıllık geçmişe sahip olan muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyleri yasal düzenlemelerin etkisiyle artmıştır. 5786 Sayılı Kanun'un ilgili maddesinde de görüldüğü gibi mesleğe giriş ölçütlerinin yükseltilmesi eğitim düzeyini artırmış ve eğitim seviyesi düşük meslek mensuplarının toplam meslek mensubu sayısı içindeki payının düşme eğilimine girmesini sağlamıştır (Özbirecikli ve Kıymetli Şen, 2018). Nitekim Tablo 1 ve 2'de meslek mensuplarının eğitim seviyelerinin her geçen yıl arttığı görülmektedir.

Tablo 1
YMM'lerin Eğitim Durumları

Yıllar	Lisans		Lisansüstü		Total
	#	%	#	%	
1992-94	1,825	76	575	24	2,400
1994-96	1,819	75	588	25	2,407
1996-97	1,959	76	594	24	2,553
1997-98	2,143	77	633	23	2,776
1998-99	2,349	79	633	21	2,982
1999-00	2,502	79	680	21	3,183
2000-01	2,688	85	459	15	3,147
2001-02	2,802	85	493	15	3,295
2003-04	2,725	78	749	22	3,474
2005-06	2,766	78	795	22	3,561
2006-07	2,808	77	831	23	3,639
2007-08	2,957	77	883	23	3,840
2008-09	2,974	77	879	23	3,855
2009-10	2,976	77	882	23	3,858
2010-11	2,970	76	925	24	3,895
2011-12	3,142	77	955	23	4,097
2012-13	3,298	77	973	23	4,271
2013-14	3,577	78	1,001	22	4,578
2014-15	3,682	79	1,003	21	4,685
2015-16	3,722	79	1,001	21	4,723
2016-17	3,734	79	1,011	21	4,745

Kaynak: Özbirecikli ve Kıymetli Şen, 2018

Tablo 2
SM ve SMMM'lerin Eğitim durumları

Yıllar	Unvan	Eğitimsiz		İlkokul		Ortaokul		Lise		Meslek yüksek okulu		Lisans		Lisans üstü		Toplam	
		#	%	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%
1992-1994	SM	66	0,5	1,025	5,0	1,582	8,0	7,435	37,0	2,050	10,0	7,944	39,0	75	0,5	20,277	100
	SMMM											12,065	98,0	309	2,0	12,374	100
1994-1996	SM			1,199	5,0	1,874	7,0	10,521	42,0	2,915	11,6	8,386	34,0	97	0,4	24,992	100
	SMMM											14,507	97,0	440	3,0	14,947	100
1996-1997	SM			1,199	5,0	1,876	7,6	10,511	42,0	2,961	12,0	8,272	33,0	103	0,4	24,922	100
	SMMM											15,428	97,0	485	3,0	15,913	100
1997-1998	SM			1,013	4,0	1,852	7,2	10,795	42,2	3,254	12,7	8,544	33,5	103	0,4	25,561	100
	SMMM											16,393	97,0	533	3,0	16,926	100
1998-1999	SM			1,013	4,0	1,852	7,0	10,892	41,5	3,754	14,1	8,714	33,0	103	0,4	26,328	100
	SMMM											19,380	97,0	533	3,0	19,913	100
1999-2000	SM			1,107	4,0	1,922	7,0	11,458	42,3	3,629	13,4	8,869	33,0	79	0,3	27,064	100
	SMMM											22,052	98,0	421	2,0	22,473	100
2000-2001	SM			1,042	4,0	1,938	7,0	11,757	41,5	4,680	16,0	8,665	31,0	141	0,5	28,223	100
	SMMM											24,883	98,0	506	2,0	25,389	100
2003-2004	SM			860	3,0	1,656	5,5	13,177	44,0	5,536	19,0	8,343	28,0	150	0,5	29,722	100
	SMMM											29,690	96,0	1.267	4,0	30,957	100
2005-2006	SM			792	2,6	1,566	5,0	13,729	45,0	5,605	19,0	8,263	28,0	140	0,4	30,095	100
	SMMM											34,579	96,0	1.457	4,0	36,036	100
2006-2007	SM					2,381	8,0	13,899	47,4	5,383	18,2	7,497	26,0	131	0,4	29,291	100
	SMMM											38,171	96,0	1.608	4,0	39,779	100
2007-2008	SM					2,214	7,6	13,860	47,5	5,456	18,5	7,520	26,0	122	0,4	28,907	100
	SMMM											42,067	96,0	1.753	4,0	43,820	100
2008-2009	SM					2,091	7,2	13,883	48,4	5,010	17,0	7,564	27,0	117	0,4	28,665	100
	SMMM											45,719	96,0	2.010	4,0	47,729	100
2009-2010	SM					1,857	8,7	9,996	47,3	3,400	16,1	5,812	27,5	99	0,4	21,164	100
	SMMM					156	0,3	3,770	6,6	1,463	2,5	49,860	86,8	2,156	3,8	57,405	100
2010-2011	SM					1,376	10,4	6,009	45,2	1,966	14,8	3,848	29,0	80	0,6	13,279	100
	SMMM					343	0,5	7,011	10,0	2,546	4,0	54,905	82,0	2,330	3,5	67,135	100
2011-2012	SM					1,334	10,7	5,604	45,0	1,829	14,7	3,594	28,9	72	0,7	12,433	100
	SMMM					374	0,5	7,714	10,5	2,767	4,0	59,462	81,0	2,667	4,0	72,984	100
2012-2013	SM					1,248	11,0	5,234	45,0	1,696	14,5	3,343	29,0	65	0,5	11,586	100
	SMMM					383	0,5	7,906	10,0	2,819	4,0	62,485	81,5	2,968	4,0	76,561	100
2013-2014	SM					1,165	11,0	4,924	45,0	1,566	14,5	3,168	29,0	57	0,5	10,880	100
	SMMM					388	0,5	8,057	10,0	2,834	3,5	65,870	82,0	3,428	4,0	80,577	100
2014-2015	SM					1,096	11,0	4,592	45,0	1,454	14,5	2,952	29,0	50	0,5	10,144	100
	SMMM					395	0,5	8,210	9,5	2,853	3,0	70,132	82,0	4,150	5,0	85,740	100
2015-2016	SM					1,023	11,0	4,324	45,0	1,374	14,5	2,783	29,0	47	0,5	9,551	100
	SMMM					392	0,5	8,291	9,0	2,862	3,0	73,487	82,0	5,012	5,5	90,044	100
2016-2017	SM					955	10,6	4,098	45,3	1,305	14,4	2,639	29,2	46	0,5	9,043	100
	SMMM					392	0,4	8,293	8,8	2,855	3,0	77,244	81,5	5,958	6,3	94,742	100

Kaynak: Özbirecikli ve Kıymetli Şen, 2018

Bu bağlamda meslek mensuplarının gerek uluslararası eğitim standartlarına uyum çabaları doğrultusunda yapılan eğitim seminerleri, gerekse akademik eğitim açılarından yıllar itibariyle gelişme eğiliminde olduğu söylenebilir. Bu durum mesleki eğitimlerin etkinliği açısından önemli bir zemin olarak görülebilir.

Mesleki tecrübenin artmasıyla beraber mesleki görev ve sorumlulukları yerine getirmeye yönelik bilincin de arttığı söylenebilir (İşkender, 2011). Ancak bazı çalışmalar Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının muhasebe eğitiminin yetersiz olduğunu ortaya koymaktadır (Ulutan, 2019). Benzer şekilde Karlıklı (2016) araştırmasında ulusal düzeyde mesleki eğitimin yetersiz kaldığını ve bu durumun yetkinliğe ilişkin sorunları beraberinde getirdiğini belirtmektedir.

Dolayısıyla söz konusu eğitimlerin bağımsız denetim ve BOBİ FRS gibi mesleğin yeni genişleme alanları açısından gereken bilgi ihtiyacına katkı sağlayıp sağlamadığının ve meslek mensuplarının eğitim ihtiyaçlarını karşılamak için ne tür girişimlerde bulunulması gerektiğinin tespit edilmesinde yarar görülmektedir.

Bu bağlamda bu çalışmanın, diğer çalışmalardan farklı olarak TMS/BOBİ FRS ve bağımsız denetim gibi iş dünyasındaki önemi gittikçe artan uygulamalara ilişkin eğitim süreçlerinin meslek mensuplarının eğitim ihtiyaçlarını ne ölçüde karşıladığı ve meslek mensuplarının hangi konularda eğitim ihtiyacı olduğunun tespiti açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Araştırma sonuçları doğrultusunda elde edilen bulgulardan hareketle TMS/BOBİ FRS ve bağımsız denetim uygulamalarına yönelik eğitimler için öneriler sunulmaktadır.

5.2. Gereç ve Yöntem

5.2.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada, bağımsız denetçi belgesine sahip olan muhasebe meslek mensuplarının TMS/BOBİ FRS ve bağımsız denetim gibi ülkemiz iş dünyasındaki önemi gittikçe artan uygulamalara ilişkin eğitim ihtiyaçlarını hem içerik hem de eğitimin veriliş şekli açılarından tespit edilerek, belirli kurumlar tarafından verilen eğitimlerin etkinliğini artırmaya yönelik öneriler geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

Bu tespitlerin yapılması için hazırlanan anket formu ile meslek mensuplarından veri elde edilmiştir. Böylece meslek mensuplarının deneyim, iş kapasitesi, daha önce aldığı eğitim süresi, eğitimlerden beklentileri, denetime tabi mükellefe sahip olması ve

TMS/BOBİ FRS ve bağımsız denetim standartlarına bakış açısı gibi unsurların biri biriyle ve eğitim ihtiyaçları ile arasındaki ilişki inceleme konusu edilmektedir.

5.2.2. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini Doğu Akdeniz bölgesindeki Adana, Mersin, İskenderun ve Hatay SMMM odalarına kayıtlı olan bağımsız denetim belgesine sahip 327 faal muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Söz konusu meslek mensuplarının tümüne elektronik ortamda anket formu gönderilmiş olup geri dönüşü alınan geçerli anket sayısı 61 olmuştur.

5.2.3. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın hipotezleri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

H₀: Bağımsız denetçinin çalışan sayısı ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açısı arasında ilişki vardır.

H₁: Bağımsız denetçinin çalışan sayısı ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bilgi düzeyi arasında ilişki vardır.

H₂: Bağımsız denetçinin mesleki tecrübesi ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bilgi düzeyi arasında ilişki vardır.

H₃: Bağımsız denetçinin mesleki tecrübesi ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açısı arasında ilişki vardır.

H₄: Bağımsız denetçinin mesleki tecrübesi ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik eğitimlerden beklentileri arasında ilişki vardır.

H₅: Bağımsız denetçinin denetim ve muhasebe standartları eğitimi alma süresi ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bilgi düzeyi arasında ilişki vardır.

H₆: Bağımsız denetçinin denetim ve muhasebe standartları eğitimi alma süresi ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açısı arasında ilişki vardır.

H₇: Bağımsız denetçinin denetim ve muhasebe standartları eğitimi alma süresi ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik eğitimlerden beklentileri arasında ilişki vardır.

H₈: Bağımsız denetçinin bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olma durumu ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bilgi düzeyi arasında ilişki vardır.

H₉: Bağımsız denetçinin bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olma durumu ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açısı arasında ilişki vardır.

H₁₀: Bağımsız denetçinin bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olma durumu ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik eğitimlerden beklentileri arasında ilişki vardır.

5.2.4. Veri Toplama Araçları

Çalışmada kullanılan veri toplama aracı araştırmacı tarafından oluşturulmuştur. Veri toplama aracının ilk bölümünde katılımcının kişisel bilgilerine yönelik sorular bulunmaktadır. Bunlar yaş, cinsiyet ve eğitim durumudur. İkinci bölümünde muhasebe bürosundaki çalışan sayısı, muhasebe mesleğindeki tecrübe, bağımsız denetim ve muhasebe standartları konusunda alınan eğitimin süresi, bağımsız denetime tabi müşteriye sahip olup olunmaması durumu sorulmuştur.

Veri toplama aracının son bölümünde beşli likert tipte ölçekle meslek mensuplarının bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açıları sorulmuştur. Burada ayrıca meslek mensuplarının bilgi ve deneyim durumları ile meslek örgütleri tarafından düzenlenen eğitimlerden beklentileri de elde edilmiştir.

5.2.5. Verilerin Analizi

Araştırmada öne sürülen hipotezlerin test edilmesinde anketle sağlanan veriler kullanılmış ve bunlar arasındaki ilişki korelasyon analizi ile ortaya konulmuştur. Korelasyon analizi ile amaçlanan, incelenen iki metrik değişken arasındaki ilişkinin ve bu ilişkinin pozitif yönde mi yoksa negatif yönde mi olduğunun belirlenmesidir.

Katsayının işareti negatif ise iki değişken arasında ters yönlü bir ilişki; pozitif ise iki değişken arasında aynı yönlü bir ilişki söz konusu olmaktadır. Genel olarak 0,1 ile 0,3 arasındaki korelasyona zayıf; 0,3 ile 0,5 arasındaki korelasyona orta kuvvette; 0,5 ile 0,8 arasındaki korelasyona güçlü; 0,8'den büyük bir korelasyona ise çok güçlü korelasyon adı verilmektedir (İslamoğlu ve Alınışık, 2013: 340).

Toplanan verilerin analizi IBM SPSS 25.0 programı ile yapılmıştır.

Yapılan analizlerde öncelikle katılımcıların demografik bilgilerine ve çalışma bilgilerine yönelik bulgulara ilişkin frekans bulgularına yer verilmiştir.

Daha sonra meslek mensuplarının bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açıları, bu standartlara yönelik bilgi ve deneyim durumları ve meslek örgütleri tarafından yapılan eğitimlerden beklentilerine yönelik tanımlayıcı bulgulara yer verilmiştir.

Katılımcıların bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açıları, bilgi düzeyleri ve eğitimlerden beklentileri ile çalışma bilgileri arasındaki ilişkiler bağımsız örneklem t-testi ve tek yönlü varyans analizi ile incelenmiştir.

Tek yönlü varyans analizinde anlamlı sonuç bulunması durumunda gruplar arasındaki farklılıkları tespit edebilmek için Bonferroni Post-hoc testi uygulanmıştır.

Analizlerde anlamlılık sınırı 0,05 olarak belirlenmiştir.

5.3. Bulgular

Bu başlık altında araştırma sonucunda elde edilen bulgular tablo ve yorumlarla açıklanmaktadır.

5.3.1. Sıklık (Frekans) Dağılımı

Frekans tablolarında 61 meslek mensubundan elde edilen demografik özellik bilgileri ile çalışma ortamlarına ilişkin bilgilerin sıklığı yer almaktadır. Dolayısıyla frekans tablolarında araştırma çalışmasına katılan meslek mensuplarının cinsiyet, yaş,

öğrenim durumu, büroda çalışan personel sayısı, mesleki tecrübe süresi, bağımsız denetim ve muhasebe standartları eğitimi alma süresi ve bağımsız denetime tabi müşteriye sahip olma durumuna yer verilmiştir.

Meslek mensuplarının cinsiyetlerine yönelik sıklık dağılımına Tablo 6’da yer verilmektedir.

Tablo 6

Meslek Mensuplarının Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet	Sıklık	Oran
Erkek	49	80,3
Kadın	12	19,7
Toplam	61	100,0

Tablo 6’da görüldüğü üzere, katılımcıların %19,7’si kadın, %80,3’ü erkek meslek mensubundan oluşmaktadır.

Meslek mensuplarının yaşlarına yönelik sıklık dağılımına Tablo 7’de yer verilmektedir.

Tablo 7

Meslek Mensuplarının Yaş Dağılımı

Yaş	Sıklık	Oran
25-35	5	8,2
36-45	16	26,2
46-55	27	44,3
56 ve üzeri	13	21,3
Toplam	61	100,0

Tablo 7’de görüldüğü üzere katılımcıların %8,2’si 25-35, %26,2’si 36-45, %44,3’ü 46-55 yaş aralığında olup %21,3’ü ise 56 yaş ve üzerindedir.

Katılımcıların öğrenim durumlarına yönelik sıklık dağılımına Tablo 8’de yer verilmektedir.

Tablo 8*Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Yönelik Frekans Analizi Sonuçları*

Öğrenim durumu	Sıklık	Oran
Lisans	40	65,6
Yüksek lisans	17	27,9
Doktora	4	6,6
Toplam	61	100,0

Tablo 8’de katılımcıların %65,6’sının lisans mezunu, %27,9’unun yüksek lisans ve %6,6’sının doktora mezunu olduğu görülmektedir.

Katılımcıların bulunduğu ofiste çalışan sayısına yönelik sıklık dağılımına Tablo 9’da yer verilmektedir.

Tablo 9*Ofisteki Çalışan Sayısına Yönelik Frekans Analizi Sonuçları*

Büro çalışan sayısı	Sıklık	Oran
1-7 kişi	41	67,2
8 ve daha fazla	20	32,8
Toplam	61	100,0

Tablo 9’da katılımcıların %67,2’sinin 1-7 kişi arasında, %32,8’inin 8 ve üzeri personelle faaliyette bulunduğu görülmektedir.

Muhasebe mesleğindeki mesleki tecrübeye yönelik sıklık dağılımına Tablo 10’da yer verilmektedir.

Tablo 10*Mesleki Tecrübeye Yönelik Frekans Analizi Sonuçları*

Mesleki tecrübe	Sıklık	Oran
6-10 yıl	10	16,4
11-18 yıl	29	47,5
19 yıl ve üzeri	22	36,1
Toplam	61	100,0

Tablo 10’da görüldüğü üzere katılımcıların %16,4’ü 6-10 yıl, %47,5’i 11-18 yıl ve %36,1’i 19 ve üzeri yıl mesleki deneyime sahiptir.

Bağımsız denetim ve muhasebe standartları eğitimi alma süresine yönelik sıklık dağılımına Tablo 11’de yer verilmektedir.

Tablo 11

Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartları Eğitimi Alma Süresine Yönelik Frekans Analizi Sonuçları

Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartları Eğitimi Süresi	Sıklık	Oran
1-5 yıl	41	67,2
6 yıl ve üzeri	20	32,8
Toplam	61	100,0

Tablo 11’de görüldüğü üzere katılımcıların %67,2’si 1-5 yıl, %32,8’i 6 yıl ve üzeri bir süre bağımsız denetim ve muhasebe standartları eğitimi almıştır.

Bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olma durumuna yönelik sıklık dağılımına Tablo 12’de yer verilmektedir.

Tablo 12

Bağımsız Denetime Tabi Mükellefe Sahip Olma Durumuna Yönelik Frekans Analizi Sonuçları

Bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olma durumu	Sıklık	Oran
Evet	39	63,9
Hayır	22	36,1
Toplam	61	100,0

Tablo 12’de görüldüğü üzere katılımcıların %63,9’u bağımsız denetime tabi mükellefe sahip iken, %36,1’inin bağımsız denetime tabi mükellefi bulunmamaktadır.

5.3.2. Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartlarına Yönelik Bulgular

Araştırmanın bu bölümünde meslek mensuplarının bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açıları, bu standartlara yönelik bilgi ve deneyim durumları ve meslek örgütleri tarafından yapılan eğitimlerden beklentilere yönelik tanımlayıcı bulgular verilecektir.

Katılımcıların bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açılarına yönelik betimsel bulgulara Tablo 13’te yer verilmektedir.

Tablo 13

Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartlarına Bakış Açılarına Yönelik Betimsel Analiz Sonuçları

Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartlarına Bakış Açıları	Ort.	Std. Sapma
1- TMS BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar mevcut duruma göre daha anlaşılır ve yararlı bilgiler içermektedir.	3,79	1,34
2- TMS BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların bağımsız denetimi işletmenin paydaşları açısından önemli ve gereklidir.	3,80	1,29
3-TMS TFRS uygulamayan orta ve büyük boy işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunu doğru buluyorum.	3,70	1,24
4-Bağımsız denetim faaliyetinin maliyeti faydasından yüksektir.	3,69	1,43
5- TMS BOBİ FRS hizmetleri için ücret almamız, TMS BOBİ FRS'ye uyum sağlama ve öğrenme seviyemizi artırır.	3,95	1,24
6- TMS BOBİ FRS ve denetim uygulamaları işletmelerin kurumsallaşmasına katkı sağlayacak niteliktedir.	3,98	1,23
7- TMS BOBİ FRS iş yükümüzü artırmakta ancak gelirimize yansımamaktadır.	3,90	1,39
8- TMS BOBİ FRS uygulamalarının muhasebe mesleğinin gelişmesini ve geleceğini olumlu yönde etkileyeceğini düşünüyorum.	4,03	1,20
9- TMS BOBİ FRS uygulamalarına hakim olan meslek mensuplarının muhasebe mesleğinde rekabet avantajı elde edeceğini düşünüyorum.	3,90	1,22
10-Bağımsız denetim işini yapabilmek için TMS BOBİ FRS uygulamalarına hakim olmak gereklidir.	3,93	1,40
ORTALAMA	3,87	1,12

Tablo 13'te katılımcıların bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açılarına yönelik betimsel analiz sonuçları yer almaktadır. Bulunan sonuçlara göre katılımcıların en fazla katılım gösterdikleri maddenin $4,03 \pm 1,20$ ortalama ile "TMS|BOBİ FRS uygulamalarının muhasebe mesleğinin gelişmesini ve geleceğini olumlu yönde etkileyeceğini düşünüyorum." ifadesi olduğu görülmektedir. Bu maddeyi $3,98 \pm 1,23$ ortalama ile "TMS|BOBİ FRS ve denetim uygulamaları işletmelerin kurumsallaşmasına katkı sağlayacak niteliktedir." maddesi ve $3,95 \pm 1,24$ ortalama ile "TMS|BOBİ FRS hizmetleri için ücret almamız, TMS|BOBİ FRS'ye uyum sağlama ve öğrenme seviyemizi artırır." maddesi takip etmektedir. Katılımcıların en az katılım gösterdiği ifadenin ise $3,69 \pm 1,43$ ortalama ile "Bağımsız denetim faaliyetinin maliyeti faydasından yüksektir." ifadesi olduğu görülmektedir. Genel ortalamaya bakıldığında ise $3,87 \pm 1,12$ ortalama ile katılımcıların bağımsız

denetim ve muhasebe standartlarına karşı olumlu bir bakış açısına sahip oldukları söylenebilir.

Katılımcıların bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bilgi durumlarına Tablo 14’te yer verilmektedir.

Tablo 4

Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartlarına Yönelik Bilgi Durumlarına İlişkin Betimsel Analiz Sonuçları

Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartlarına Yönelik Bilgi Durumları	Ort.	Std. Sapma
1-Finansal tabloların BOBİ FRS’ye göre hazırlanması konusunda uygulamaya dönük bilgi ve deneyime sahip olduğumu düşünüyorum.	3,97	1,22
2-Finansal tabloların bağımsız denetim süreci konusunda uygulamaya dönük bilgi ve deneyime sahip olduğumu düşünüyorum.	3,95	1,19
3-Finansal tabloların BOBİ FRS’ye göre hazırlanması konusunda uygulamaya dönük bilgi ve deneyimimi yasal anlamda zorunlu olarak aldığım eğitimler sonucunda elde ettiğimi düşünüyorum.	3,82	1,34
4- Finansal tabloların bağımsız denetim süreci konusunda uygulamaya dönük bilgi ve deneyimimi yasal anlamda zorunlu olarak aldığım eğitimler sonucunda elde ettiğimi düşünüyorum.	3,67	1,31
5-Bağımsız denetim sürecinde olan mükellef firmam için denetçiye verilmek üzere BOBİ FRS doğrultusunda bilgi ve belge hazırlama tecrübem vardır.	3,95	1,33
6-Denetim standartları konusundaki bilgi ve deneyimimi kendi çabam ile edindiğimi düşünüyorum.	3,77	1,28
7-Muhasebe standartları konusundaki bilgi ve deneyimi kendi çabam ile edindiğimi düşünüyorum.	3,87	1,35
ORTALAMA	3,86	1,14

Tablo 14’te katılımcıların bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bilgi durumları yer almaktadır. Ulaşılan sonuçlara göre katılımcıların en fazla katılım gösterdikleri maddenin $3,97 \pm 1,22$ ortalama ile “Finansal tabloların BOBİ FRS’ye göre hazırlanması konusunda uygulamaya dönük bilgi ve deneyime sahip olduğumu düşünüyorum.” ifadesi olduğu görülmektedir.

Bu ifadeyi $3,95 \pm 1,19$ ortalama ile “Finansal tabloların bağımsız denetim süreci konusunda uygulamaya dönük bilgi ve deneyime sahip olduğumu düşünüyorum.” ifadesi ve $3,95 \pm 1,33$ ortalama ile “Bağımsız denetim sürecinde olan mükellef firmam

için denetçiye verilmek üzere BOBİ FRS doğrultusunda bilgi ve belge hazırlama tecrübem vardır.” ifadesi takip etmektedir.

Katılımcıların en az katılım gösterdiği ifadenin $3,67 \pm 1,31$ ortalama ile “Finansal tabloların bağımsız denetim süreci konusunda uygulamaya dönük bilgi ve deneyimimi yasal anlamda zorunlu olarak aldığım eğitimler sonucunda elde ettiğimi düşünüyorum.” ifadesi olduğu görülmektedir.

Genel ortalamaya bakıldığında $3,86 \pm 1,14$ ortalama ile katılımcıların bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik yüksek bilgi düzeyine sahip oldukları söylenebilir.

Katılımcıların meslek örgütleri tarafından düzenlenen eğitimlerden beklentilerine Tablo 15’te yer verilmektedir.

Tablo 15

Meslek Mensuplarının Meslek Örgütleri Tarafından Düzenlenen Eğitimlerden Beklentilerine Yönelik Betimsel Analiz Sonuçları

Meslek Mensuplarının Meslek Örgütleri Tarafından Düzenlenen Eğitimlerden Beklentileri	Ort.	Std. Sapma
1-Bağımsız denetim eğitimlerinin içeriği ve sıklığı, uygulamaya yönelik bilgi edinmem açısından yeterlidir.	3,67	1,45
2-TMS BOBİ FRS eğitimlerinin içeriği ve sıklığı, uygulamaya yönelik bilgi edinmem açısından yeterlidir.	3,74	1,41
3-Uzaktan eğitim programlarının yüz yüze eğitimlerden daha verimli ve yararlı olduğunu düşünüyorum.	3,77	1,40
4-TMS BOBİ FRS ve denetim eğitimlerinde uygulama örnekleri verilmesi, konuları anlamama katkı sağlamaktadır.	4,11	1,17
5-Uygulamaya dönük TMS BOBİ FRS ve denetim eğitimlerine ağırlık verilmelidir.	4,07	1,12
6-Bilanço ve gelir tablosunun TMS BOBİ FRS’ye dönüştürülmesi konusunda detaylı eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.	4,05	1,26
7-Bağımsız denetim sürecinin planlanması konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.	3,92	1,31
8-Bağımsız denetimde çalışma kâğıtları oluşturma konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.	3,87	1,30
9- Bağımsız denetimde kanıt toplama konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.	3,84	1,23
10-Bağımsız denetimde önemlilik seviyesi ve kilit denetim konularının tespiti konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.	3,92	1,19
11-Bağımsız denetimde analitik inceleme konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.	4,07	1,25
12-Bağımsız denetime tabi firmadan, denetime yönelik bilgi ve belgelerin istenmesi konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.	3,87	1,26

13- Bağımsız denetime tabi firmadan, denetime yönelik olarak alınan bilgi ve belgelerin inceleme süreci ve dosyalanması konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.	3,80	1,25
14-Denetime tabi olan muhasebesini tuttuğum firma için finansal tablo ve dipnot açıklamalarının nasıl yapılacağı konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.	3,89	1,21
15-Bağımsız denetçi görüşünün oluşturulması ve denetçi raporunun hazırlanıp KGK portalına yüklenmesi konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.	3,87	1,22
16-Denetim standartlarının teori ve uygulamasını, eğitimler olmaksızın kendi çabam ile öğrenebileceğimi düşünmüyorum.	3,74	1,32
17-TMS BOBİ FRS teori ve uygulamasını, eğitimler olmaksızın kendi çabam ile öğrenebileceğimi düşünmüyorum.	3,77	1,35
18-Denetim ve muhasebe standartlarına ilişkin uygulama bilgisini sadece KGK'nın internet sayfasındaki bilgi ve açıklamalardan edinebileceğimi düşünmüyorum.	3,69	1,37
ORTALAMA	3,87	1,09

Tablo 15'te katılımcıların meslek örgütleri tarafından düzenlenen eğitimlerden beklentilerine yönelik betimsel analiz sonuçları yer almaktadır. Bulunan sonuçlara göre katılımcıların en fazla katılım gösterdikleri maddenin $4,11 \pm 1,17$ ortalama ile "TMS|BOBİ FRS ve denetim eğitimlerinde uygulama örnekleri verilmesi, konuları anlamama katkı sağlamaktadır." ifadesi olduğu görülmektedir. Bu maddeyi $4,07 \pm 1,12$ ortalama ile "Uygulamaya dönük TMS|BOBİ FRS ve denetim eğitimlerine ağırlık verilmelidir." ifadesi ve $4,07 \pm 1,25$ ortalama ile "Bağımsız denetimde analitik inceleme konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum." ifadesi takip etmektedir. Katılımcıların en az katılım gösterdiği maddenin ise $3,67 \pm 1,45$ ortalama ile "Bağımsız denetim eğitimlerinin içeriği ve sıklığı, uygulamaya yönelik bilgi edinmem açısından yeterlidir." ifadesi olduğu görülmektedir.

Genel ortalamaya bakıldığında ise $3,87 \pm 1,09$ ortalama ile katılımcıların meslek örgütleri tarafından düzenlenen eğitimlere yönelik yüksek beklentiye sahip olduğu söylenebilir.

5.3.3. Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartlarına Yönelik Bulgular ve Çalışma Bilgileri Arasındaki İlişkiler

Araştırmanın bu bölümünde katılımcıların bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açıları, bilgi düzeyleri ve eğitimlerden beklentileri, katılımcıların çalışma ortamı bilgilerine göre karşılaştırılmıştır. Yapılan

karşılaştırmalarda bağımsız örneklem t-testi ve tek yönlü varyans analizi yöntemleri kullanılmıştır.

Bakış açısı, bilgi düzeyi ve beklenti değişkenlerinin katılımcıların çalıştıkları ofisteki çalışan sayısına göre karşılaştırılmasına yönelik bağımsız örneklem t-testi sonuçlarına Tablo 16’da yer verilmektedir.

Tablo 16

Bakış Açısı, Bilgi Düzeyi ve Beklenti Değişkenleri ve Çalışan Sayısı Arasındaki İlişkilere Yönelik Bağımsız Örneklem T-Testi Sonuçları

	Çalışan sayısı	N	Ort.	SS	t	p
Bakış açısı	1-7 kişi	41	3,71	1,07	-1,584	,118
	8 ve daha fazla	20	4,19	1,18		
Bilgi düzeyi	1-7 kişi	41	3,66	1,18	-2,002	,049
	8 ve daha fazla	20	4,26	,93		
Beklenti	1-7 kişi	41	3,77	1,05	-1,007	,318
	8 ve daha fazla	20	4,07	1,17		

Tablo 16’da, yapılan bağımsız örneklem t-testi analizine göre bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açısı ve eğitimlerden beklentilerin katılımcıların ofislerindeki çalışan sayısına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmadığı tespit edilmiştir. (Sırasıyla, $t = -1,584$, $-1,007$, $p > ,05$). Buna göre ofiste çalışan kişi sayısının meslek mensuplarının bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açısında fark yaratmadığı söylenebilir. Öte yandan bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bilgi düzeylerinin katılımcıların ofislerindeki çalışan sayısına göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı tespit edilmiştir. ($t = -2,002$, $p < ,05$). Buna göre ofislerinde 8 ve daha fazla kişinin çalıştığı meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin anlamlı bir şekilde fazla olduğu söylenebilir.

Bu bulgulara göre; “ H_0 : Bağımsız denetçinin çalışan sayısı ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açısı arasında ilişki vardır” hipotezi reddedilmekte, “ H_1 : Bağımsız denetçinin çalışan sayısı ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bilgi düzeyi arasında ilişki vardır.” Hipotezi kabul edilmektedir.

Bakış açısı, bilgi düzeyi ve beklenti değişkenlerinin katılımcıların mesleki tecrübelerine göre karşılaştırılmasına yönelik tek yönlü varyans analizi sonuçlarına Tablo 17’de yer verilmektedir.

Tablo 17

Bakış Açısı, Bilgi Düzeyi ve Beklenti Değişkenleri ve Mesleki Tecrübe Arasındaki İlişkilere Yönelik Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

	Mesleki tecrübe	N	Ort.	SS	F	p
Bakış açısı	6-10 yıl	10	3,12	1,41	3,165	,049
	11-18 yıl	29	4,12	1,04		
	19 yıl ve üzeri	22	3,88	,96		
Bilgi düzeyi	6-10 yıl	10	3,20	1,15	4,603	,014
	11-18 yıl	29	4,27	,95		
	19 yıl ve üzeri	22	3,61	1,19		
Beklenti	6-10 yıl	10	3,33	1,44	4,330	,018
	11-18 yıl	29	4,27	,93		
	19 yıl ve üzeri	22	3,59	,94		

Tablo 17’de yapılan tek yönlü varyans analizine göre bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açısı, bilgi düzeyi ve eğitimlerden beklentilerin, katılımcıların mesleki tecrübelerine göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı tespit edilmiştir. (Sırasıyla $F(2,58) = 3,165, 4,603, 4,330, p < ,05$).

Yapılan Bonferroni Post-hoc analizi sonuçlarına göre, 11-18 yıllık mesleki tecrübeye sahip katılımcıların bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açısı, bilgi düzeyi ve eğitimlerden beklentilerinin, 6-10 yıllık mesleki tecrübeye sahip katılımcılara kıyasla anlamlı bir şekilde daha yüksek olduğu görülmüştür.

Bu bulgulara göre; “ H_2 : Bağımsız denetçinin mesleki tecrübesi ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bilgi düzeyi arasında ilişki vardır.”, “ H_3 : Bağımsız denetçinin mesleki tecrübesi ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açısı arasında ilişki vardır.” ve “ H_4 : Bağımsız denetçinin mesleki tecrübesi ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik eğitimlerden beklentileri arasında ilişki vardır.” Hipotezleri kabul edilmektedir.

Bakış açısı, bilgi düzeyi ve beklenti değişkenlerinin katılımcıların bağımsız denetim ve muhasebe standartları eğitimi alma süresine göre karşılaştırılmasına yönelik bağımsız örneklem t-testi analizine Tablo 18’de yer verilmektedir.

Tablo 18

Bakış Açısı, Bilgi Düzeyi ve Beklenti Değişkenleri ve Eğitim Alma Süresi Arasındaki İlişkilere Yönelik Bağımsız Örneklem T-Testi Sonuçları

	Çalışan sayısı	N	Ort.	SS	t	p
Bakış açısı	1-5 yıl	41	3,71	1,23	-1,584	,118
	6 yıl ve üzeri	20	4,19	,79		
Bilgi düzeyi	1-5 yıl	41	3,72	1,26	-1,381	,172
	6 yıl ve üzeri	20	4,14	,77		
Beklenti	1-5 yıl	41	3,83	1,24	-,349	,728
	6 yıl ve üzeri	20	3,94	,71		

Tablo 18’de yapılan bağımsız örneklem t-testi analizine göre bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açısı, bilgi düzeyi ve eğitimlerden beklentilerin katılımcıların bağımsız denetim ve muhasebe standartları eğitimi alma süresine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmadığı tespit edilmiştir, sırasıyla, $t = -1,584$, $-1,381$, $-,349$, $p > ,05$.

Bu bulgulara göre; “ H_5 : Bağımsız denetçinin denetim ve muhasebe standartları eğitimi alma süresi ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bilgi düzeyi arasında ilişki vardır.”, “ H_6 : Bağımsız denetçinin denetim ve muhasebe standartları eğitimi alma süresi ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açısı arasında ilişki vardır.” ve “ H_7 : Bağımsız denetçinin denetim ve muhasebe standartları eğitimi alma süresi ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik eğitimlerden beklentileri arasında ilişki vardır.” Hipotezleri reddedilmektedir.

Dolayısıyla eğitimlerin zorunlu olarak ve yıllardır veriliyor olmasının, beklenenin aksine, meslek mensuplarının standartlara bakış açısını, eğitimlerden beklentilerini ve bilgi düzeylerini etkilemediği sonucuna varılmıştır.

Bakış açısı, bilgi düzeyi ve beklenti değişkenlerinin katılımcıların bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olma durumuna göre karşılaştırılmasına yönelik bağımsız örneklem t-testi analizine Tablo 19’da yer verilmektedir.

Tablo 19

Bakış Açısı, Bilgi Düzeyi ve Beklenti Değişkenleri ve Bağımsız Denetime Tabi Mükellefe Sahip Olma Durumu Arasındaki İlişkilere Yönelik Bağımsız Örneklem T-Testi Sonuçları

	Mükellef	N	Ort.	SS	t	p
Bakış açısı	Evet	39	4,09	1,10	2,163	,035
	Hayır	22	3,47	1,06		
Bilgi düzeyi	Evet	39	4,17	,99	3,037	,004
	Hayır	22	3,31	1,20		
Beklenti	Evet	39	4,09	,99	2,224	,030
	Hayır	22	3,47	1,16		

Tablo 19’da yapılan bağımsız örneklem t-testi analizine göre bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açısı, bilgi düzeyi ve eğitimlerden beklentilerin katılımcıların bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olma durumuna göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı tespit edilmiştir, sırasıyla, $t = 2,163, 3,037, 2,224$, $p < ,05$.

Bu bulgulara göre; “ H_8 : Bağımsız denetçinin bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olma durumu ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bilgi düzeyi arasında ilişki vardır.”, “ H_9 : Bağımsız denetçinin bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olma durumu ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açısı arasında ilişki vardır.” ve “ H_{10} : Bağımsız denetçinin bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olma durumu ile bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik eğitimlerden beklentileri arasında ilişki vardır.” Hipotezleri kabul edilmektedir.

Böylece bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olan katılımcıların bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açısı, bilgi düzeyi ve eğitimlerden beklentilerinin anlamlı bir şekilde daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu bulgu bir önceki bulgu ile birlikte değerlendirildiğinde; eğitimlerin zorunlu olarak ve yıllardır veriliyor olmasının, beklenenin aksine, meslek mensuplarının standartlara bakış açısını, eğitimlerden beklentilerini ve bilgi düzeylerini fazla etkilemediği, ancak meslek mensuplarının bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olmaları halinde muhasebe ve denetim standartları ile daha yakından ilgilenmek

suretiyle bilgi düzeylerinin arttığı, bu konulara karşı bakış açılarının değiştiği ve eğitimlerden daha yüksek beklentileri olduğu anlaşılmaktadır.



SONUÇ

6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesiyle başlayan ve bağımsız denetime tabi olma eşiklerinin aşağı çekilmesine bağlı olarak ülkemiz iş dünyasındaki uygulama alanı her geçen yıl daha da genişleyen TMS/BOBİ FRS ve bağımsız denetim uygulamalarının önemi ve değeri gerek muhasebe/denetim meslek mensupları gerekse işletme yönetimleri tarafından her geçen gün daha iyi anlaşılmaktadır.

Bu tez çalışmasında muhasebe/bağımsız denetim meslek mensuplarının TMS/BOBİ FRS ve bağımsız denetim gibi ülkemiz iş dünyasındaki önemi gittikçe artan uygulamalara ilişkin olarak KGK tarafından zorunlu kılınan sürekli mesleki eğitim programlarının meslek mensuplarının bazı özellikleri dikkate alındığında eğitim ihtiyaçlarını ne ölçüde karşıladığı, bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açılarında fark yaratıp yaratmadığı konuları araştırma konusu edilmektedir. Meslek mensuplarının bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açısı; meslek mensuplarının TMS|BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların mevcut duruma göre daha anlaşılır ve yararlı bilgiler içerdiğini, TMS|BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların bağımsız denetiminin işletmenin paydaşları açısından önemli ve gerekli olduğunu, TMS|TFRS uygulamayan orta ve büyük boy işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunun gerekli olduğunu, TMS|BOBİ FRS ve denetim uygulamalarının işletmelerin kurumsallaşmasına katkı sağlayacağını, TMS|BOBİ FRS uygulamalarının muhasebe mesleğinin gelişmesini ve geleceğini olumlu yönde etkileyeceğini düşünmeleri gibi unsurlarla değerlendirilmiştir.

Meslek mensuplarının söz konusu eğitim süreçlerinin geliştirilmesine yönelik görüşlerinin tespit edilmesinin de amaçlandığı çalışmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- 1- Katılımcıların %19,7'si kadın, %80,3'ü erkek meslek mensubundan oluşmaktadır.
- 2- Katılımcıların %8,2'si 25-35, %26,2'si 36-45, %44,3'ü 46-55 yaş arasında olup, %21,3'ü ise 56 yaş ve üzerindedir.

- 3- Katılımcıların %65,6'sı lisans, %27,9'u yüksek lisans ve %6,6'sı doktora mezunudur. Dolayısıyla katılımcıların yaklaşık olarak 1/3'ü lisansüstü eğitime sahiptir.
- 4- Katılımcıların %16,4'ü 6-10 yıl, %47,5'i 11-18 yıl ve %36,1'i 19 yıldan fazla mesleki tecrübeye sahiptir.
- 5- 11-18 yıllık mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açısının, 6-10 yıllık mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarına kıyasla daha olumlu olduğu tespit edilmiştir. Bu tespit, beklendiği üzere, meslek mensuplarının mesleki deneyimleri arttıkça bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açısının değiştiğini göstermektedir.
- 6- 11-18 yıllık mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının bağımsız denetim ve muhasebe standartları bilgi düzeyinin ve eğitimlerden beklentilerinin, 6-10 yıllık mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarına kıyasla daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Bu tespit, beklendiği üzere, meslek mensuplarının mesleki deneyimleri arttıkça bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açısının değiştiği, doğal olarak bilgi düzeyinin arttığı ve mevcut bilgisini artırmak amacıyla da eğitimlerden daha yüksek beklentileri olduğu şeklinde değerlendirilebilir.
- 7- Katılımcıların %67,2'si 1-7 kişi arasında, %32,8'i 8 ve üzeri personelle faaliyette bulunmaktadır.
- 8- Bürolarında 8 ve daha fazla personel çalışan muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim ve muhasebe standartları konularındaki bilgi düzeylerinin daha az sayıda personelle çalışan meslek mensuplarına kıyasla anlamlı bir şekilde daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu tespit örgütsel anlamda daha geniş bir yapıya sahip olan meslek mensuplarının en azından iş kapasiteleri gereği mesleki bilgilerinin daha yüksek olduğu şeklinde değerlendirilebilir.
- 9- Katılımcıların %63,9'unun bağımsız denetime tabi mükellefi vardır.
- 10- Bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olan meslek mensuplarının bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açısının, bilgi düzeyinin ve eğitimlerden beklentilerinin bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olmayan meslek mensuplarına kıyasla daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- 11- Yukarıdaki tespitler birlikte değerlendirildiğinde, bağımsız denetime tabi mükellefe sahip meslek mensuplarının doğal olarak bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açısının değiştiği ve bilgi düzeyinin arttığı, mevcut bilgisini artırmak amacıyla da eğitimlerden daha yüksek beklentileri olduğu söylenebilir.

- 12- Katılımcıların %67,2'si 1-5 yıldır bağımsız denetim ve muhasebe standartları eğitimi alırken, %32,8'i 6 yıldan fazla süredir eğitim almaktadır.
- 13- Bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına bakış açısı, bilgi düzeyi ve eğitimlerden beklentilerin katılımcıların bağımsız denetim ve muhasebe standartları eğitimi alma süresine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmadığı tespit edilmiştir. Nitekim 2010 yılından bu yana sürekli eğitim programları çerçevesinde farklı meslek örgütleri tarafından düzenlenen eğitimlerin süresi dikkate alındığında bağımsız denetim belgesine sahip olan meslek mensuplarının yıllardır zorunlu eğitim aldıkları bilinmektedir.
- 14- Bu bulgu, bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olan katılımcıların bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik bakış açısı, bilgi düzeyi ve eğitimlerden beklentilerinin anlamlı bir şekilde daha yüksek olduğu bulgusu ile birlikte değerlendirildiğinde aşağıdaki sonuca ulaşılabilir:
- Eğitimlerin zorunlu olarak ve yıllardır veriliyor olmasının, beklenenin aksine, meslek mensuplarının standartlara bakış açısını, eğitimlerden beklentilerini ve bilgi düzeylerini fazla etkilemediği, ancak meslek mensuplarının bağımsız denetime tabi mükellefe sahip olmaları halinde muhasebe ve denetim standartları ile daha yakından ilgilenmek suretiyle bilgi düzeylerinin arttığı, bu konulara karşı bakış açılarının değiştiği ve eğitimlerden daha yüksek beklentileri olduğu değerlendirilebilir.
- 15- Araştırma kapsamındaki katılımcılar genel olarak TMS/BOBİ FRS uygulamaları ve bağımsız denetim uygulamalarına yönelik eğitim ihtiyaçları olduğunu düşünmektedirler.
- 16- Katılımcıların büyük çoğunluğu finansal tabloların BOBİ FRS'ye göre hazırlanması konusunda uygulamaya dönük belirli bir seviyede bilgi ve deneyime sahip olduklarını düşünmektedir.
- 17- Yine katılımcıların büyük çoğunluğu finansal tabloların bağımsız denetim süreci konusunda teorik bilgileri yasal zorunluluk gereği farklı kurumlar tarafından düzenlenen eğitimlerde edindiğini, ancak bağımsız denetim süreci konusunda uygulamaya dönük bilgi ve deneyimini yasal zorunluluk gereği farklı kurumlar tarafından düzenlenen eğitimler sonucunda elde etmediğini ifade etmektedir.
- 18- Öte yandan katılımcıların büyük çoğunluğu bağımsız denetim eğitimlerinin içeriğinin ve sıklığının, uygulamaya yönelik bilgi edinmeleri açısından yeterli olmadığını düşünmektedir.

- 19- Yukarıda sıralanan 15, 16, 17 ve 18 nolu tespitler yasal zorunluluk gereği farklı kurumlar tarafından düzenlenen eğitimlerin meslek mensuplarının teorik çerçeveyi öğrenmelerinde yarar sağladığı, ancak uygulamaya dönük bilgiler edinmelerinde yetersiz kaldığı hususunu tartışmaya açmaktadır.
- 20- Nitekim meslek mensuplarının yasal zorunluluk gereği verilen eğitimlerin uygulamaya dönük örnekler içermesi yönünde yoğun talepleri olduğu da tespit edilmiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğu TMS|BOBİ FRS ve denetim eğitimlerinde uygulama örnekleri verilmesinin, konuların uygulama boyutunda anlaşılmasına katkı sağlayacağını düşünmektedir.
- 21- Katılımcıların genel olarak farklı kurumlar tarafından düzenlenen eğitimlerden beklentileri yüksektir. Diğer bir deyişle katılımcılar düzenlenen eğitimlere ihtiyaç duymakta ve söz konusu eğitimlerin içeriğinin geliştirilmesi suretiyle yararlı olacağını düşünmektedirler.
- 22- Katılımcıların büyük çoğunluğu TMS|BOBİ FRS uygulamalarının muhasebe mesleğinin gelişmesini ve geleceğini olumlu yönde etkileyeceğini düşünmektedir.
- 23- Katılımcıların büyük çoğunluğu bağımsız denetim faaliyetinin maliyetinin faydasından yüksek olduğu görüşüne katılmamaktadır.

ÖNERİLER

Araştırmada ulaşılan sonuçlar doğrultusunda aşağıdaki öneriler sunulabilir:

1. Bağımsız denetçilere verilen bağımsız denetim süreci ve BOBİ FRS uygulamalarına yönelik eğitimlerde teorik konuların uygulama örnekleri yardımıyla aktarılmasının konuların daha iyi anlaşılması açısından gerekli görünmektedir. Eğitim içeriklerinin bu yönde güncellenmesi ve geliştirilmesi gerekmektedir.
2. Çalışan sayısı fark etmeksizin muhasebe meslek mensuplarının çalıştığı ofislerde düzenli olarak eğitim faaliyetleri yapılmalıdır.
3. Sadece belge sahibi meslek mensuplarına değil staj aşamasında bulunan muhasebe meslek mensubu adaylarına da sadece sınavlara yönelik değil TMS/BOBİ FRS ve bağımsız denetim uygulamalarına yönelik eğitimler de verilmelidir.
4. Değişen düzenlemelere uyum sağlanması için meslek mensuplarına verilen eğitimlerin belirli aralıklarla tekrarlanması gerekir.
5. Bağımsız denetçilerin eğitim beklentilerini belirlemek amacıyla mesleki kuruluşlar tarafından anket, odak grup toplantıları gibi araçlarla çalışmalar yapılmalıdır. Böylece meslek mensuplarının eğitim beklentisi içinde oldukları ve eksik olduklarını düşündükleri noktaları belirlemek mümkün olabilir.
6. Meslek örgütlerince sağlanacak eğitimler Covid-19 koşulları ortadan kalksa dahi daha fazla katılım sağlamayı mümkün kılmak amacıyla çevrimiçi ortamlarda sıklıkla tekrarlanabilir. Böylece katılım sayısı artabilir ve eğitimin yaygınlaşması mümkün olabilir.
7. Mesleki tecrübenin bilgi düzeyini etkilediği açıktır. Ofislerde mesleki tecrübesi daha fazla olan meslek mensuplarının daha az mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarına bilgi ve deneyim aktarımı için iş planlamaları yapılabilir. Bu konuda insan kaynaklarının desteği alınarak etkili programlar oluşturulabilir.
8. Bağımsız denetime tabi mükellefi olmayan meslek mensuplarının deneyimle ilgili olarak yaşadıkları eksiklik nedeniyle bağımsız denetime yönelik bilgilerini artırmak için uygulamaya dönük ek eğitimler almaları sağlanabilir.
9. Daha sonra yapılacak araştırmalarda daha büyük bir örneklemle çalışılarak Türkiye için durumun tespit edilmesi sağlanabilir.

10. Daha sonra yapılacak araştırmalarda muhasebe meslek mensupları ile mülakatlar yapılarak eğitim beklentileri ve bilgi düzeylerinin derinlemesine inceleme yapılarak belirlenmesi sağlanabilir.
11. Daha sonra yapılacak araştırmalarda iş tatmini, işe adanmışlık gibi değişkenlerin bilgi düzeyi ve eğitim beklentisi üzerinde etkisinin olup olmadığı araştırılabilir.



KAYNAKÇA

- Akay, H. (2002). Muhasebe Mesleğinde Etik. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(17), 77-92.
- Akbulut, Yıldız, “Lisans Seviyesinde Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Öğretilmesine İlişkin Yaklaşımların Değerlendirilmesi”, Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Anadolu Üniversitesi, Belek Antalya, 1997, ss.2-14.
- Ataman, B., ve Gökçen, G. (2015). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulamaları* (1. bs.). İstanbul: Beta Basım.
- Avder, E. (2007, Haziran 19). *Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği*. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan>. Civelek, M. A., & Durukan, M. B. (1997). Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı. III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, ISMMO Yayınları, 20, 31-132.
- Çelik, Orhan ve Gürdal, Kadir (1999). “Muhasebe Eğitiminde Kalite Arayışları Ve Akreditasyon (Eşdeğerleme) Standartları, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt 1, Sayı:2, 45-67
- Gençoğlu, Ü. G. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 1-24.
- Gökçen, G., Ataman, B., Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları* (1. bs.). İstanbul: Türkmen Yayınevi.
- Gökçen, G., Öztürk, E., Güleç, Ö. F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 3(2), 437-457.
- Güney, S., Yiğiter, Ş., Korkmaz, M., Ceylan, N. (2012). Avrupa Birliği sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlaştırılmasında geline son nokta. *Adıyaman Üniversitesi SBE Dergisi*, 5(10), 119-128.

- Güvemli, O. (1995). Kronolojik Akışı İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlemlenmesi. *Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Haftacı, V. (2003). *İşletmelerde Finansal Çözümleme* Trabzon: Derya Kitabevi.
- Haftacı, V. (2010). *İşletme Bütçeleri*. İstanbul: Beta Yayınları.
- İslamoğlu, A. H., Alınacak, Ü. (2014). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- İskender, H. (2011). Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Yetkinlik Sorunları ve Bu Sorunların Çözümünde Sürekli Eğitimin Rolü. *Doktora Tezi*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karabınar, S. (2006). Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (31), 141-148.
- Karacan, S., Uygun, R. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(56), 799-813.
- Karapınar, A., Eflatun, A. O. (2017). *BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) Uygulama ve Yorumları 2018 BOBİ FRS (1. bs.)*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karlıklı, M. (2016). Ortaöğretim Kurumlarında Verilen Muhasebe Eğitiminin Muhasebecilik Mesleğine Uygunluğunun Değerlendirilmesi. *Yüksek Lisans Tezi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaya, H. P. (2018). Stoklara ilişkin TMS 2 ve BOBİ FRS Karşılaştırması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 20(2), 262-285.
- KGK (2018). Faaliyet Raporu. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tanıtım/Public_Oversight_Authority_TR.pdf.
- KGK. (2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*. Ankara: 28509 Sayılı Resmi Gazete.
- KGK. (2013). *Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği*. Ankara: 28539 Sayılı Resmi Gazete.

- KGK. (2013). *Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği*. Ankara: 28539 Sayılı Resmi Gazete. KGK. (2013). *Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği*. Ankara: 28539 Sayılı Resmi Gazete.
- KGK. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. Ankara: T. C. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Kıymetli Şen, İ., Özbirecikli M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 462-484.
- Kıymetli Şen, İ., Özbirecikli M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 462-484.
- Kotar, E. (1996). *Genel Muhasebe Temel İlkeler* (2. bs.). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Kotar, E., Ildır, A. (1995). *Tekdüzen Hesap Planında Maliyet Hesapları*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Kurtcebe, E. (2008). 21. Yüzyılda Muhasebe Mesleği'nin Vizyonu. *Yüksek Lisans Tezi*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Marşap, B. (1996). Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri. *Yaklaşım Dergisi*. (37), 119-123.
- Memiş, M. Ü. (2019). Hasılatın Muhasebeleştirilmesinde MSUGT- TMS/TMFR- BOBİ FRS Karşılaştırması, *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 10(19), 236-249.
- Moore, C. L., Jaedicke, R. K. (1980). *Yönetim Muhasebesi* (4 b.). Çeviren;Alparslan Peker, Fatih Yayınevi, İstanbul
- Ömürbek, V., Usul, H. (2008). Muhasebe Mesleğinin Seçilmesinde Etkin Olan Etkenlerin Faktör Analiziyle İncelenmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (37), 164-173.
- Örten, R. (2003). *Genel Muhasebe (Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu)*. Ankara: Gazi Üniversitesi İİBF Yayınları.

- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2007). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS- TFRS)*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbirecikli M., Kıymetli Şen, İ. (2018). The Education-Related Developments in Accounting profession in Turkey: A Comparative Review with International Education Standards, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Özel Sayı*, 266-293.
- Özbirecikli, M. (2007). Ana Hatlarıyla IFAC Muhasebeci Eğitimi Standartları (33) 73-80.
- Güvenli O., Özbirecikli M. (2011). Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011, (1) 146-180.
- Adana B. A., Özbirecikli M. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi (2) 2080-2093
- Özbirecikli M., Ural T. (2006). Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etikdışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi: Türkiye Örneği, *İktisat İşletme ve Finans, Bilgesel Yayıncılık*, 21(248), 102-119.
- Özbirecikli M., Ural T. (2007). Muhasebecilerin Mesleki Kararlarında Etik Ve Sosyal Sorumluluğun Önemi Algilama Düzeyleri Ve Etiksel Karar Alma Süreci: Türkiye Örneği. *İktisat İşletme ve Finans, Bilgesel Yayıncılık*, 22(254), 104-127.
- Özbirecikli, M. (2009). Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri: 1992’den Günümüze, Bir İnceleme, *The journal of Accounting and Finance*, (43), 80-84.
- Özbirecikli, M. (2006). Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (18) 1-18.
- Özbirecikli, M., Pastacıgil, A. (2009). Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Gelişim Süreci: IFAC Standartları İle Mukayeseli Bir İnceleme, *Muhasebe-Finansman Dergisi*, (41), 82-97.

- Özbirecikli, M., Şen, İ. K., Tüm, K. (2017). *Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı BOBİ FRS*, Birinci Bs., Ankara: Detay Yayıncılık.
- Özdemir, O. (2007). Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar üzerindeki Etkileri ve Göller Yöresi'neki KOBİ'lerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerinde Bir Araştırma. *Yüksek Lisans Tezi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özkaya, İ. N. (2008). Muhasebe Etiği ve Bir Uygulama. *Yüksek Lisans Tezi*. Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, E. (2017). Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy işletmeler için Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(3), 594-617.
- Öztürk, M. S., Çarıkçı, O. (2018). Büyük ve Orta Boy işletmeler için Finansal Raporlama Standardının Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Algı Düzeyinin Araştırılması, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 5(3), 568-582.
- Özulucan, A., Keleş, D., Arslan, S. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Bağımsız Denetim İle İlgili Hususlar Hakkındaki Görüşlerine Yönelik Ordu İlinde Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 25-42.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 4(7), 119-139.
- Resmi Gazete. (1989, Haziran 13). *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu* (Sayı: 20194).
- Resmi Gazete. (2001, Ekim 18). *Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararları* (Sayı: 24557).
- Resmi Gazete. (2005). *TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu*. 25702, 16 Ocak 2005.

- Resmi Gazete. (2007, Ekim 19). *Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik* (Sayı: 26675).
- Sanlı, N. (2014). Geçmiş Deneyimler Işığında Geleceğin Tasarlanması: Meslekte Yeni Ufuk ve Açılımlar. 19. *Türkiye Muhasebe Kongresi*. Ankara: TÜRMOB.
- Selimoğlu, S. K. (2006). Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik. *Mali Çözüm Özel Sayı*, 437-456.
- Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe*. (16b)Ankara: Gazi Kitabevi.
- Subaşı, Ş. (2006). “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Sürekli Eğitimi ve Türkiye’deki Uygulamanın Değerlendirilmesi*”. Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Eskişehir.
- Subaşı, Ş., Erol Fidan, M. (2015). *Muhasebede Etik Eğitimi: SMMM Adayları Üzerinde Bir Araştırma*. Bursa: Dora Yayınları.
- Süer, H. (2007). Ticaret Meslek Liselerinde Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Eğitiminden Beklentiler ve Karşılaşılan Sorunlar, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şengel, S. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun sermaye şirketleri ile ilgili getirdiği yeniliklerin değerlendirilmesi, *Journal of World of Turks*, 3(2), 21-40.
- Taner, B., Kaya, İ. (2005). Toplam Kalite Yönetimi’nin Başarıyla Uygulanma Esasları, Bir Hizmet işletmesi Örneği, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. (14), 353-362.
- Taş, O., Şavlı, T., Kavut, L. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi49/--2212>.
- Tazegül, A. (2011). Muhasebe Öğretim Programının Öğretim Elemanı ve Öğrenci Görüşlerine Göre Değerlendirilmesi: Meslek Yüksekokullarında Bir Uygulama, *Doktora Tezi*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TBMM (2011). 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. Ankara: 28103 Sayılı Resmi Gazete.

- TBMM. (2011). *6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu*. Ankara: 27846 Sayılı Resmi Gazete.
- Tepegöz, Ş. M., Türedi, H. (2015). İşletmenin Sürekliliği Varsayımı ve Denetçinin Sorumluluğu, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 8(2), 43-52.
- Tosunoğlu, B., Yeşilçelebi, G. (2016). Kültürün iç Denetim Üzerindeki Etkisinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*. 2(1), 73-87.
- Tuan, K. (2015). Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin ArtılarıEksileri Üzerine Tartışmalar. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (16), 291-309.
- Tuan, K. (2016). Finansal Raporlama Zamanlılığına Farklı Bir Bakış. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (69), 99-114.
- Türedi, H., Karakaya, G. ve İldem, M. (2015). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi. *Sayıştay Dergisi*, (96), 55-74.
- Türk Ticaret Kanunu (2011). T. C. Resmi Gazete, 27846, 14 Şubat 2011.
- Türk, Z. (2009). Denetim Firmalarının Sunduğu Hizmet Kalitesi, Müşteri Tatmini ve Sadakati: Servperf Ölçeği. *Ç. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 18(1), 399-416.
- TÜRMOB (2010). Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı. <https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/d6194ae1-f3fb-459b-bf44-1d7beb517700/uluslararasi-egitim-bildirileri-el-kitabi---turkce>.
- TÜRMOB (2013). Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı. <http://www.tmud.org.tr/files/etik%20kur%20el%20kit.%202013.pdf>.
- TÜRMOB (2015). 23 Avrupa Ülkesinde Muhasebe Denetim Mesleğinin Kamu Gözetiminin Organizasyon Yapısı. http://aydinsmmmo.org.tr/new/web_panel/ckfinder/files/files/Haberler/KIT AP_REVIZE_16_10_2015.pdf.
- Uluslan, H. (2007). Muhasebe Politikası Seçiminin Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 62(2), 167-198.

- Ulutan, R. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Ortaöğretim Muhasebe Alanı Beceri Eğitimine Bakış Açıkları, *Yüksek Lisans Tezi*, Bartın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uyar, S. (2015). Denetim Standartlarına Göre Sınırlı Bağımsız Denetim (Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi), *Mali Çözüm Dergisi*. (130), 15-39.
- Uzay, Ş. (2006). Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 8(4), 175-210.
- Ülkü, S., Gökgöz, A. (2013). Lisans ve Önlisans Düzeyinde Öğrenim Gören Öğrencilerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konusundaki Bilgi Düzeylerinin ve Farkındalıklarının Ölçülmesi: Yalova Örneği, *Mali Çözüm Dergisi*. (116), 39-55.
- Ünlü, Y. (2012). Denetim Kalitesini Arttıran Bir Faktör Olarak Sektörel Uzmanlaşmanın Önemine ilişkin Denetçi Algısının Ölçülmesi. *Yüksek Lisans Tezi*. Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Varıcı, İ. (2012). Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Faaliyet Gösteren işletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*. (5), 122-144.
- Yakar, S. (2015). Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. 14(54), 251-263.
- Yanık, S., Karataş, M. (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 1-26.
- Yardımcıoğlu, M., Ada, Ş. (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. (1), 43-55.
- Yaşar, A. (2011). Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Kayıtlı işletmeler Üzerine Bir Uygulama. *Doktora Tezi*. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Yaşar, A. (2013). Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi ile İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22(1), 465-480.
- Yaşar, A. (2015). Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (65), 81-96.
- Yavuz, M. (2011). Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi, *Mali Çözüm Dergisi*. 107, 147-162.
- Yayla, H. Erdoğan ve Cengiz Ekrem(2005). “Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 147-168.
- Yazıcı, M. (1990). *Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi*. İstanbul: M.Ü.İ.İ.B.F. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı.
- Yılancı, M., Yıldız, B., Kiracı, M. (2012). *Muhasebe Denetimi* (1.Baskı). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (36), 155-178.
- Yılmaz, B. (2007). Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 139-153.

EKLER

EK A: ANKET FORMU

Sayın Muhasebe Meslek Mensubu, Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı bünyesinde yürütülmesi planlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Muhasebe Uygulamaları ve Bağımsız Denetim Faaliyeti Çerçevesinde Ortaya Çıkan Eğitim İhtiyacı Üzerine Bir Araştırma” başlıklı bu araştırma ile Doğu Akdeniz bölgesi kapsamında Adana, Mersin, İskenderun ve Hatay SMMM odalarına mensup bağımsız denetçi belgesine sahip tüm mali müşavirlerin muhasebe standartları ve bağımsız denetim uygulamaları konusundaki eğitim ihtiyaçlarının tespit edilmesi amaçlanmaktadır.

Sizlerden alınacak geri bildirimler doğrultusunda muhasebe standartları ve denetim uygulamaları konusundaki eğitimlerin daha etkin yapılmasına yönelik öneriler geliştirilmesi ve bu önerilerin ilgili kurumlara iletilmesi mümkün olabilecektir.

Anket formumuzda şahsınızla ilgili kişisel hiçbir bilgi istenmemektedir. Anketimiz gönüllülük esasına göre uygulanmakta olup, dilediğiniz takdirde anket uygulamasından çekilebilirsiniz. Çalışmamıza değerli zamanınızı ayırarak sağladığınız katkı için teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ (Proje Yürütücüsü)

(HMKÜ İşletme Anabilim Dalı – Antakya-Hatay)

E-posta: ozbirecikli@mku.edu.tr

Ofis tel: 326-221 33 18 (18540)

Erkan Alper TÜRKOĞLU (Proje Asistanı)

ealperturkoglu@gmail.com

Tel.: 05325137619

1- DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER

1. Yaşınız

☐ 25-35

☐ 36-45

☐ 46-55

☐ 56 ve üzeri

2. Cinsiyetiniz

☐ Kadın

☐ Erkek

3. Eğitim durumunuz

() Lisans () Yüksek lisans () Doktora

2- GENEL BİLGİLER

1. Ofisinizdeki çalışan sayısı nedir?

() 1-7 Kişi () 8-18 Kişi () 19-38 kişi

2. Muhasebe mesleğindeki mesleki tecrübeniz

() 1-5 yıl () 6-10 yıl () 11-18 yıl () 19 yıl ve üzeri

3. Kaç yıldır bağımsız denetim ve muhasebe standartları eğitimi alıyorsunuz?

() 1-5 yıl () 6-10 yıl () 11 yıl ve üzeri

4. Bağımsız denetime tabi mükellefiniz var mı?

() Evet () Hayır

3-Aşağıdaki ifadelere katılma durumunuzu kutucuklardan sadece bir tanesine (X) işareti koyarak belirtiniz.

	KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	KARARSIZIM	KATILIYORUM	KESİNLİKLE KATILIYORUM
A-MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETİM VE MUHASEBE STANDARTLARINA BAKIŞ AÇILARI					
1- TMS BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tablolar mevcut duruma göre daha anlaşılır ve yararlı bilgiler içermektedir.					
2- TMS BOBİ FRS'ye göre düzenlenen finansal tabloların bağımsız denetimi işletmenin paydaşları açısından önemli ve gereklidir.					
3-TMS TFRS uygulamayan orta ve büyük boy işletmeler için BOBİ FRS uygulama zorunluluğunu doğru buluyorum.					
4-Bağımsız denetim faaliyetinin maliyeti faydasından yüksektir.					
5- TMS BOBİ FRS hizmetleri için ücret almamız, TMS BOBİ FRS'ye uyum sağlama ve öğrenme seviyemizi artırır.					
6- TMS BOBİ FRS ve denetim uygulamaları işletmelerin kurumsallaşmasına katkı sağlayacak niteliktedir.					
7- TMS BOBİ FRS iş yükümüzü artırmakta ancak gelirimize yansımamaktadır.					
8- TMS BOBİ FRS uygulamalarının muhasebe mesleğinin gelişmesini ve geleceğini olumlu yönde etkileyeceğini düşünüyorum.					
9- TMS BOBİ FRS uygulamalarına hakim olan meslek mensuplarının muhasebe mesleğinde rekabet avantajı elde edeceğini düşünüyorum.					
10-Bağımsız denetim işini yapabilmek için TMS BOBİ FRS uygulamalarına hakim olmak gereklidir.					
B-MESLEK MENSUPLARININ BİLGİ VE DENEYİM DURUMLARI					
1-Finansal tabloların BOBİ FRS'ye göre hazırlanması konusunda uygulamaya dönük bilgi ve deneyime sahip olduğumu düşünüyorum.					

2-Finansal tabloların bağımsız denetim süreci konusunda uygulamaya dönük bilgi ve deneyime sahip olduğumu düşünüyorum.					
3-Finansal tabloların BOBİ FRS'ye göre hazırlanması konusunda uygulamaya dönük bilgi ve deneyimimi yasal anlamda zorunlu olarak aldığım eğitimler sonucunda elde ettiğimi düşünüyorum.					
4- Finansal tabloların bağımsız denetim süreci konusunda uygulamaya dönük bilgi ve deneyimimi yasal anlamda zorunlu olarak aldığım eğitimler sonucunda elde ettiğimi düşünüyorum.					
5-Bağımsız denetim sürecinde olan mükellef firmam için denetçiye verilmek üzere BOBİ FRS doğrultusunda bilgi ve belge hazırlama tecrübem vardır.					
6-Denetim standartları konusundaki bilgi ve deneyimimi kendi çabam ile edindiğimi düşünüyorum.					
7-Muhasebe standartları konusundaki bilgi ve deneyimi kendi çabam ile edindiğimi düşünüyorum.					
C-MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ÖRGÜTLERİ TARAFINDAN DÜZENLENEN EĞİTİMDEN BEKLENTİLERİ					
1-Bağımsız denetim eğitimlerinin içeriği ve sıklığı, uygulamaya yönelik bilgi edinmem açısından yeterlidir.					
2- TMS /BOBİ FRS eğitimlerinin içeriği ve sıklığı, uygulamaya yönelik bilgi edinmem açısından yeterlidir.					
3-Uzaktan eğitim programlarının yüzyüze eğitimlerden daha verimli ve yararlı olduğunu düşünüyorum.					
4-TMS /BOBİ FRS ve denetim eğitimlerinde uygulama örnekleri verilmesi, konuları anlamama katkı sağlamaktadır.					
5-Uygulamaya dönük TMS /BOBİ FRS ve denetim eğitimlerine ağırlık verilmelidir.					
6-Bilanço ve gelir tablosunun TMS/BOBİ FRS'ye dönüştürülmesi konusunda detaylı eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.					
7- Bağımsız denetim sürecinin planlanması konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.					
8-Bağımsız denetimde çalışma kâğıtları oluşturma konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.					
9- Bağımsız denetimde kanıt toplama konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.					
10-Bağımsız denetimde önemlilik seviyesi ve kilit denetim konularının tespiti konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.					
11-Bağımsız denetimde analitik inceleme konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.					
12-Bağımsız denetime tabi firmadan, denetime yönelik bilgi ve belgelerin istenmesi konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.					
13- Bağımsız denetime tabi firmadan, denetime yönelik olarak alınan bilgi ve belgelerin inceleme süreci ve dosyalanması konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.					
14-Denetime tabi olan muhasebesini tuttuğum firma için finansal tablo ve dipnot açıklamalarının nasıl yapılacağı konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.					
15-Bağımsız denetçi görüşünün oluşturulması ve denetçi raporunun hazırlanıp KGK portalına yüklenmesi konusunda eğitime ihtiyacım olduğunu düşünüyorum.					
16-Denetim standartlarının teori ve uygulamasını, eğitimler olmaksızın kendi çabam ile öğrenebileceğimi düşünmüyorum.					
17-TMS/BOBİ FRS teori ve uygulamasını, eğitimler olmaksızın kendi çabam ile öğrenebileceğimi düşünmüyorum.					
18-Denetim ve muhasebe standartlarına ilişkin uygulama bilgisini sadece KGK'nın internet sayfasındaki bilgi ve açıklamalardan edinebileceğimi düşünmüyorum.					

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı	Erkan Alper TÜRKOĞLU
Doğum Yeri	
Doğum Tarihi	

LİSANS EĞİTİM BİLGİLERİ

Üniversite	Dokuz Eylül Üniversitesi
Fakülte	İİBF
Bölüm	Maliye

YABANCI DİL BİLGİSİ

Bildiği Yabancı Dil	İngilizce
Bildiği Yabancı Dil	Arapça

İLETİŞİM

E-mail	
--------	--



**HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER BİLİMSEL
ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU
KARARLARI**

TOPLANTI TARİHİ	TOPLANTI SAYISI	KARAR NO	SAYFA NO
04.02.2021	03	22	3/4

Üniversitemiz Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu 04.02.2021 tarihinde Başkan Prof. Dr. Seval YAVUZ başkanlığında toplanarak aşağıdaki kararları almıştır.

KARAR-22: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ koordinatörlüğünde Alper Erkan TÜRKOĞLU tarafından gerçekleştirilecek “Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Muhasebe Uygulamaları Ve Bağımsız Denetim Faaliyeti Çerçevesinde Ortaya Çıkan Eğitim İhtiyacı Üzerine Bir Araştırma” başlıklı tez çalışması için hazırlanan materyaller Yükseköğretim Kurumları Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi kapsamında değerlendirilmiş olup uygulanmasının uygun olduğuna oybirliği ile karar verildi.

İMZA

Prof. Dr. Seval YAVUZ
Başkan

KATILMADI

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ
Bşk.Yrd.

İMZA

Prof. Dr. Jale ÖZTÜRK
ÜYE

İMZA

Prof. Dr. Hatice PAMİR
ÜYE

İMZA

Prof. Dr. Melis MİNİSKER
ÜYE

İMZA

Prof. Dr. Murat TEK
ÜYE

İMZA

Prof. Dr. Nizam ÖNEN
ÜYE