



**Bağımsız Denetimin Finansal Bilgi Manipülasyonunu Önlemesindeki Rolü:  
Kocaeli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Uygulama\***

The Role Of Independent Auditing In The Prevention Of Financial Information  
Manipulation: A Research On The Members Of Accounting Profession In Kocaeli

Gönül KONAKAY Kocaeli Üniversitesi, Hereke Ö.İ.Uzuyol Meslek Yüksekokulu, Kocaeli,  
Türkiye [gkonakay@hotmail.com](mailto:gkonakay@hotmail.com)

Ali Deniz ENDEROĞLU, SMMM, Kocaeli, Türkiye, [alidenizenderoglu@gmail.com](mailto:alidenizenderoglu@gmail.com)

**Öz**

Çalışmanın temel amacı, Kocaeli ilinde 2015 yılında faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetimin finansal bilgi manipülasyonlarını önlemeye yönelik bakış açılarını tespit etmek ve literatüre katkı sağlamaktır. Bu kapsamda Özçelik ve arkadaşlarının (2014) hazırladığı muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açılarını ve farkındalıklarını ortaya koymaya yönelik anket formu temel alınmış ve benzeri anketlerle birlikte uzman görüşleri de alınarak oluşturulan anket formu Kocaeli ilinde faaliyette bulunan 477 muhasebe meslek mensubuna uygulanmıştır. Anketin cronbach alfa katsayısı 0,927 olarak hesaplanmıştır. Anket çalışması 01.04.2015- 31.12.2015 tarihleri arasında yapılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki, denetim yeterlilikleri, denetime bakış açıları, hile ve muhasebe manipülasyonlarını değerlendirmeleri tespit edildikten sonra, yapılan t testi çalışmasıyla denetim belgesine sahip olanlar ile olmayanların denetime bakış açılarındaki farklılıklar tespit edilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe Denetimi, Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim, , Hile, Finansal Bilgi Manipülasyonu, Muhasebe Meslek Mensupları.

**Abstract**

The primary purpose of the study is to determine the perceptions of the members of accounting profession in Kocaeli in 2015 regarding their viewpoints on the prevention of financial information manipulation of independent auditing and to provide contributions to the literature. The questionnaire form for revealing the perspectives and awareness of accounting profession members for the current developments in the field of independent auditing prepared by Özçelik et al. (2014) in this context was used as a base and the questionnaire forms prepared in accordance with the determined purpose after receiving expert opinions along with similar questionnaires were administered to 477 accounting profession members carrying on business in the province of Kocaeli. The cronbach's alpha coefficient of the questionnaire was calculated as 0,927. The questionnaire was conducted between the dates of 01.04.2015 and 31.12.2015. After the determination of the professional auditing competence of the members of the profession, their perspective on the audit and their evaluation of fraud and accounting manipulation, differences in the auditing perspectives of those who received the audit document as a result of the t test and those who did not were determined.

**Key Words:** Accounting Audit, Independent Auditor, Independent Audit, , Fraud



## Giriş

Muhasebe denetimi; belli bir iktisadi birim veya döneme ait bilgilerin, önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor sunmak amacı ile bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen delil toplama ve toplanan delilleri değerlendirme çalışmasıdır (Karacan, 2010:3).

Dünyada ve ülkemizde yaşanan finansal krizler ve muhasebe manipülasyonları nedeniyle şirketlere olan güven azalmıştır. İlgililer özellikle yatırımcılar finansal tabloların şeffaf ve dürüst olarak hazırlandığından şüphe duymaktadırlar. Böyle bir ortamda hem dünyada hem de ülkemizde bağımsız denetim kavramı üzerinde durulmaktadır. Bağımsız denetimin tarafsız ve bağımsız olarak gerçekleşmesi, şirketlerin şeffaflığını ve dolayısıyla hesap verilebilirliğini yatırımcıların gözünde arttıracaktır. Bağımsız denetim, çeşitli denetim teknikleri kullanılarak, bağımsız denetçi unvanına sahip meslek mensupları tarafından gerçekleşen ve şirketlerin şeffaflığı ve hesap verilebilirliğini sağlayan sistematik bir süreçtir (Dölen, 2015:177).

Yaşamın her alanında olduğu gibi, muhasebe alanında da bir takım hileler söz konusudur. Muhasebe hileleri, muhasebe hatalarının aksine, bilerek, isteyerek ve çıkar elde etmek için bilinçli olarak yani kasten yapılır. Muhasebe hilelerinde eylem, yapan tarafından önceden planlanmakta, kurgulanmaktadır (Bayraklı ve diğ., 2012:49). Hile; birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise ve entrika şeklinde ifade edilmektedir (www.tdk.gov.tr).

Hile yapan kişi ya da kişilerin amacı, kendileri ya da başkalarının hakkı olmadığı halde bir menfaat elde etmektir. Başka bir deyimle hata yapanlar birilerine zarar verirler ama kendi menfaatleri yoktur; ancak hile yapanlar başkalarına zarar verirken kendileri menfaat elde etme amacındadırlar (Dumanoglu, 2005: 349).

Hile çoğunlukla belgeler ve kayıtlar üzerinde bilinçli ve kasıtlı olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkması mümkün değildir. Aksine, bilinçli olarak yapılması nedeniyle ortaya çıkarılması son derece güç bir durumdur (Bayraklı ve diğ., 2012:49).

Finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmak amacıyla hazırlanmış, muhasebe kayıt ve işlemlerinde bilinçli olarak meydana getirilen düzensizliklere, finansal bilgi manipülasyonu denilmektedir (Bekçi, Avşarlıgil, 2011: 132). Cox ve Weirich (2002), çalışmalarında yakın tarihteki hileli finansal bildirimlerin sermaye piyasaları üzerindeki etkisini incelemişlerdir. 1990-1999 yıllarında büyük şirketlerde olan hileli finansal bildirimlere, hem kazanç hem getiri oranındaki değişikliğe karşı borsanın tepkisi sonucunda sermaye piyasası etkisinin, olay günü ve bir gün öncesindeki güçlü olumsuz haber etkileri nedeniyle dolar bazında önemli olduğunu ortaya çıkarmışlardır. Firmaların 'finansal bildirimlerinin' denetiminde denetçi ve düzenleyici dikkatinin çok iyi muhafaza edilmesi gerektiği çalışmanın önemli bulguları arasında yer almaktadır (Cox, Weirich, 2002: 374).

Mulford ve Comiskey (2002), şirketlerin sendikaların ücret taleplerini aşağı çekmek için karlarının daha az olduğu izlenimi yaratarak suretiyle, karın düşürülmesine yönelik finansal bilgi manipülasyonu uygulamasına yöneldiklerini ifade etmişlerdir (Mulford, Comiskey, 2002: 91).

### 1. Finansal Bilgi Manipülasyonu

Finansal bilgi manipülasyonunun tespitinde kullanımına yönelik ilk çalışma Fanning, Cogger ve Srivastava (1995) tarafından yapılmıştır. Ardından Fanning and Cogger (1998) ilk çalışmalarında kullandıkları veri setinin kapsamını değiştirerek toplam 20 değişken arasından sekiz değişkenin (ticari alacaklar/satışlar, ticari alacaklar/toplam varlıklar, stoklar/satışlar, duran varlıklar/toplam varlıklar, toplam borçlar/sermaye, satışlar/toplam varlıklar) finansal



bilgi manipülasyonunun tespitinde anlamlı bir açıklama gücüne sahip olduğunu göstermiştir (Küçükkocaoğlu ve diğ., 1997: 3).

Finansal bilgi manipülasyonlarının bağımsız denetçiler ya da ilgili otoriteler tarafından tespit edilmesini önlemeye yönelik, her biri ayrı bir suç unsuru olan işlemler ve uygulamalar aşağıda belirtildiği gibidir (Küçüksözen, 2004: 239) :

1. Fiktif satış gelirini arttırmak için sahte fatura, müşteri sipariş formu ve sevk irsaliyesi düzenlenmekte,
2. Sahte sevk irsaliyeleri ve faturaların müşteri nüshaları olmadığı için yok edilmekte,
3. Sahte fatura ve sevk irsaliyelerine istinaden, yasal defterlere fiktif satış geliri kaydı yapılmakta,
4. Yine fiktif satış geliri kaydı çerçevesinde fiktif stok kaydı yapılmakta,
5. Fiktif stok kaydını desteklemek, diğer bir ifade ile satıcılardan mal alınmış göstermek üzere, sahte stok listesi düzenlemekte,
6. Fiktif stok kaydının bağımsız denetim şirketinin ya da ilgili otoritenin denetimi sırasında fark edilmemesi amacıyla, stokta gösterilen ürünlere dış görünüş itibarıyla benzeyen, ancak içeriği farklı (çoğu kez boş ambalaj) mal üretilip koyulmakta,
7. Satış maliyetini ve bununla tutarlı olması için satıcılara olan borç tutarını azaltacak, dolayısıyla karı yükseltecek şekilde şube ya da temsilciliklerin cari hesabına gerçeğe aykırı borç kaydı yapılmakta,
8. Alacakların vadesi değiştirilmekte,
9. Stoklarda şirkete ait olmayan transit ürünlerin olduğu belirtilmemek suretiyle, denetim elemanlarına yalan söylenmekte,
10. Bilgisayarların tarihi, o üç aylık dönem dışında yanlış bir fatura tarihi basmamak için değiştirilmekte,
11. İlgili dönemi aşan işlemleri kaydetmek üzere, yasal defterler açık tutulmaya devam edilmekte,
12. Fiktif gelir kaydını gizlemek için geçmiş tarihli lisans anlaşması veya sözleşme düzenlenmekte,
13. Yapılan gerçeğe aykırı işlem ve uygulamaları desteklemek üzere, gerçeğe aykırı haber kayıtları yapılmakta,
14. Anlaşma veya sözleşmelerdeki tarihler geçmişe çekilmek üzere değiştirilmekte,
15. Gerçek dokümanlar tarayıcıdan geçirilmek suretiyle değiştirilmekte ve
16. Büyük defter kayıtlarında belgelere dayanmayan düzeltmeler yapılmaktadır.

Araştırmanın temel amacı, Kocaeli ilinde 2015 yılında faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının Bağımsız denetim ile Finansal Bilgi Manipülasyonlarını önlemeye yönelik bakış açılarını ölçmek ve literatüre katkı sağlamaktır.

## 2. Finansal Bilgi Manipülasyonu ile İlgili Araştırmalar

Aytekin ve arkadaşları (2015:69), yaptıkları çalışmada Balıkesir İlinde bağımlı ve bağımsız olarak faaliyet gösteren 117 serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler ile yapılan anket çalışması sonucunda kadın meslek mensuplarının hile belirteçleri ile daha sık karşılaştıkları, eğitim seviyesi yükseldikçe meslek unvanının da değişmesine bağlı olarak hata ve hile ilgili yargılara katılma derecesinin farklılık gösterdiği, hataların teknolojik yetersizlikten kaynaklandığı algısının zayıfladığı tespit edilmiştir.

Küçükkocaoğlu ve arkadaşlarının (1997:21-22) yaptıkları çalışmada, finansal bilgi manipülasyonu yapan ve yapmayan şirketlerin ayrımı yapay sinir ağı modeli ile tahmin etmeye çalışmışlar. Çalışmada elde edilen sonuçlara göre, tahminin doğru olma olasılığının % 86,17 düzeyinde gerçekleştiğini, hatalı sınıflandırma olasılığının 5 Beneish'in (1999) modeli, manipülatör şirketleri % 37,5 - 56,1 aralığında manipülatör olarak tahmin etmektedir. Bu



oranlar, kontrol şirketleri için % 80 - 92 aralığındadır. Yapay sinir ağı modelinin, yüksek oranlarda doğru sınıflandırma yaptığını, böylece gelecekte finansal bilgi manipülasyonuna başvuran şirketleri tahmin ederken bu modelin de göz önünde bulundurulması gerektiğini kanıtlamışlardır.

Kirik (2007), 71 muhasebe meslek mensubu ile Afyonkarahisar'da yaptığı anket çalışmasında hata ile hileyi eğitim ve etik açısından değerlendirmiştir. Meslek mensuplarının hile konusunda müşteriler tarafından yoğun istek ve baskılara maruz kaldıklarını belirterek, muhasebecilerin iş yoğunluğunun ve mesleki bilgi düzeyinin yetersizliğini hatalı işlemlere neden olduğunu, hata ve hilelerin temelinde muhasebeciler kadar müşteriler, hükümet politikaları ve vergi uygulamaları gibi faktörlerin de etkili olduğu tespit edilmiştir. Yetersiz mali denetimlerin, yasal boşlukların ve meslek mensubunun müşterilere olan ücret baskısının varlığı, müşterilerin hileli işlem konusundaki baskılarını arttırdığını ortaya koymuştur.

Katkat (2007), muhasebe meslek mensuplarının katılımlarından oluşan çalışmada, Meslek mensupları işletmelerin yasal yükümlülükten kaçınmak amacıyla muhasebecileri yönlendirmeleri nedeniyle işletmelerin getirdiği belgelerin, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu anlaşılrsa dahi müşteri kaybetme riski dolayısıyla işleme aldıklarını ifade etmişlerdir.

Küçük (2007:12), mali tabloları etkileyen ve bilgi kullanıcılarını yanıltan hile ve manipülasyonların neler olduğuna dair yaptığı çalışmada, finansal raporlamada yapılan hile ve manipülasyonların şirket yöneticilerinin istemleriyle şirketleri olduğundan karlı ya da olduğundan daha az karlı gösterme çabasının bir ürünü olduğu çalışmada ifade edilmiştir.

Kandemir (2010), araştırmasında Türkiye'deki bağımsız denetçilerin muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında daha az deneyimli olduklarına, hilelerin ortaya çıkarılmasında ileri düzeyde teknikler yerine geleneksel teknikler kullandıklarına, hile maliyetini olduğundan daha düşük tahmin ettiklerine değinmiştir.

Çelik (2010), Gaziantep Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Gaziantep Yeminli Mali Müşavirler Odasına bağlı 326 meslek mensubuna uyguladığı ankette, muhasebe hileleri ve hataların müşteri ve meslek mensubunun yanında çalışan personelin dikkatsizliği ve sorumsuzluğundan kaynaklandığını tespit etmiştir. İşletmenin durumunu olduğundan daha iyi göstermek ve vergi avantajı sağlamak amacıyla hileye başvurulduğunu da yapılan analizlerde açığa çıkmıştır.

Güney ve Bozkurt (2011), Erzurum Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 85 muhasebe meslek mensubu ile 73 stajyere uyguladıkları anket çalışmasında, meslek mensuplarının önemli bir kısmının vergi kanunlarındaki boşluklardan müşteri lehine yararlandığını tespit etmişlerdir (Web\_1, E.T. 20.12.2013).

Kaya ve Yanık (2011), 124 muhasebe meslek mensubuna yönelik yaptıkları çalışmada, meslek mensuplarınca müşteri memnuniyetinin esas alındığını, müşterilerin ise mali tabloların düzenlenmesinde baskı unsuru oluşturduklarını ve hatalı-hileli kayıt talepleri ile karşılaştıklarını buradan hareketle müşterinin meslek mensubunu hileli kayıtlar yapmaya yönlendirdiğini ifade etmişlerdir.

Güney ve Çınar (2012), Erzurum ilinde çalışmakta olan 102 meslek mensubunun katılımıyla SMMM'lerin etik algılarının tespitine yönelik yaptıkları anket çalışmasında ise meslek mensupları arasında yasak olmasına rağmen rekabet yaşandığı ve meslek mensuplarının müşteri kaybetmemek için etik kuralların dışına çıkarak hileye başvurma eğilimlerinin ortaya çıktığı belirtilmiştir. Ayrıca müşterilerin etik dışı isteklerinin meslek mensubu tarafından

dikkate alınmaması durumunda müşterilerin başka muhasebeci ile çalışma girişiminin verilen tepkilerin sürekliliğini olumsuz etkilediğine değinmişlerdir.

Ata ve Seyrek (2009), finansal tablolardaki hileleri tespit etmeye yönelik İMKB’de işlem gören ve imalat sektöründe faaliyet gösteren 100 firmanın bilgilerini değerlendirmeleri sonucunda kaldıraç oranı ve aktif karlılık oranının finansal tablo hilesini tespit etmede önemli finansal oranlar olduğu belirlenmiştir.

Tekşen ve arkadaşlarının (2011), Isparta ve Burdur illerinde faaliyette bulunan 135 muhasebe meslek mensubu üzerine muhasebe bilgi sisteminde bilgi güvenilirliğinin incelenmesine yönelik çalışmalarında eğitim, unvan ve mesleki deneyim değişkenlerine göre farklılıklar tespit edilmiştir.

Akın ve Özdaşlı’nın (2014) muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde uymaları gereken etik ilkelere uyma düzeyine yönelik meslek mensupları ile meslek yüksek okulu muhasebe bölümü öğrencilerinin algılarına yönelik yaptıkları çalışmada, etik ilkelere meslek mensuplarının orta düzeyde riayet ettikleri tespit edilmiştir .

Hamula ve Sawan (2014) çalışmalarında , Libya’da bağımsız denetimde bulunan denetim firmalarında çalışan denetçilere denetimlerdeki bağımsızlık algılarını değerlendirmek amacıyla uygulanan ankette denetçi bağımsızlığı algısını geliştirmek için uluslararası denetim ve muhasebe standartlarının denetçiler tarafından benimsenmesi gerektiği sonucuna ulaşmışlardır.

## 5. Araştırmanın Yöntemi

Özçelik ve arkadaşlarının (2014) hazırladığı, *muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açılarını ve farkındalıklarını ortaya koymaya yönelik anket formu*<sup>1</sup> temel alınmış v.b. anketlerle birlikte belirlenen amaç doğrultusunda uzman görüşleri alınarak gerekli düzenlenmeler yapılan anket formu Kocaeli ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına sunulmuştur.

Araştırmada kapsam kısıtı dikkate alınmıştır. Araştırmanın kapsamı Kocaeli ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarıdır. Araştırmaya katılımın en yüksek olduğu meslek grubu her ne kadar serbest muhasebeci (SM) ve serbest muhasebeci mali müşavirlerden (SMMM) oluşsa da; yeminli mali müşavir (YMM), bağımsız denetçi (BD), denetim şirketi sorumlu ortak, vergi müfettişi, iç denetçi ve denetim şirketi çalışanı meslek grubuyla da anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması 01.04.2015-31.12.2015 tarihleri arasında yapılmıştır.

Anket formu üç sayfa, dört bölüm, 14 soru ve ölçeklerle ilgili 51 ifadeden oluşmaktadır. Birinci bölüm meslek mensuplarına ilişkin demografik özellikleri tespit etmeye yönelik sorulardan, ikinci bölümde meslek mensuplarının mesleki, bağımsız denetim ve denetçilik hakkındaki görüşleri ve cevapları, üçüncü bölümde ise meslek mensuplarından, muhasebe-bağımsız denetim algıları ve denetimin faydalarına yönelik ifadeleri verilen ölçekte işaretlemeleri istenmiştir. Son bölüm ise, sadece denetim faaliyetlerinde bulunmuş meslek mensuplarının denetimde karşılaştıkları sorunları ölçmeye yönelik ifadelerin değerlendirmelerinden oluşmaktadır.

Anket formunda sunulan ifadelerin değerlendirmeleri Likert ölçeğine göre düzenlenmiştir. (Anketin üçüncü bölümü; “1-Kesinlikle katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle katılıyorum, 6-Bu konuda bilgim yok” şeklindedir. Anketin dördüncü

<sup>1</sup> Hakan Özçelik, Hasan Şenol, Ahmet Aktürk, *Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılı ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan Sayısı, 2014, s. 55-71.



bölümünde ise sıralama; "1-Kesinlikle katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle katılıyorum" şeklindedir.)

Kocaeli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'ndan (KSMMMO) sağlanan verilere göre 31.12.2015 tarihi itibarıyla Kocaeli il merkezi, ilçeler ve başka illerde görev yapmakla beraber KSMMMO'ya kayıtlı toplam 1545 üye bulunmaktadır. Bu üyelerin 177'si SM, 1368'i SMMM'dir. Faaliyet durumu açısından bir işyerine bağlı çalışan üye sayısı 692 iken, serbest çalışan üye sayısı 853'dür. Bir iş yerine bağlı çalışan üyelerin 104'ü SM, 588'i ise SMMM'dir. Serbest çalışan üyelerin 67'si SM, 786'sı SMMM'dir.

Araştırmada basit tesadüfi örnekleme yöntemi ile 580 kişiye ulaşılmış, veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış, meslek mensuplarının çoğunluğuyla yüz yüze görüşerek anketlerin doldurulması sağlanmıştır. Sonuç olarak eksiksiz biçimde doldurulmuş 477 anket değerlendirilmeye alınmıştır.

Geri dönüşüm oranı yaklaşık % 82'dir. Anketi cevaplayan muhasebe meslek mensuplarının sadece SM ve SMMM olanları, araştırma kapsamı olan Kocaeli'de KSMMMO toplam üye sayısının yaklaşık % 28'ine karşılık gelmektedir. Bağımsız çalışanların ise yaklaşık % 51'ine denk gelmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarıyla yapılan 477 geçerli anketin analizi SPSS 16.0 (Statistical Package for Social Sciences) programı ile yapılmıştır. Öncelikle verilerin güvenilirliği test edilmiş ve cronbach alfa katsayısı 0,927 olarak hesaplanmıştır. Anket bölümlerinin frekans tabloları, analizleri ve yüzde dağılımları hesaplanmıştır. Yine bu bulgular yorumlanarak açıklayıcı bilgiler verilmiştir.

### 5.1. Araştırmanın Bulguları

Aşağıda Kocaeli genelinde araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının; demografik durumları, mesleki, bağımsız denetim ve denetçilik hakkındaki görüş ve cevapları, algıları, bağımsız denetimin hile ve muhasebe manipülasyonlarını önlenmesindeki önemi vd. faydaları ile muhasebe denetiminde bulunmuş meslek mensuplarının denetimde karşılaştıkları sorunlara yönelik ifadeleri değerlendirmelerine ilişkin bilgiler sunulmuştur.

**Tablo 1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri**

CİNSİYET	N	%	DENETÇİ BELGESİ	N	%
Kadın	144	30,2	Var	108	22,6
Erkek	333	69,8	Yok	369	77,4
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>	<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>
YAŞ	N	%	EĞİTİM	N	%
21-30	81	17	Lise	36	7,5
31-40	192	40,3	Önlisans	59	12,4
41-50	133	27,9	Lisans	317	66,5
51-60	57	11,9	Yüksek Lisans	63	13,2
60 üzeri	14	2,9	Doktora	2	0,4
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>	<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>
MESLEK GRUBU	N	%	ÇALIŞILAN İLÇE	N	%
SM	81	17	Kocaeli-İzmit	313	65,6
SMMM	331	69,4	Kocaeli-Gebze	107	22,4
YMM	16	3,4	Kocaeli-Karamürsel	7	1,5
Bağımsız Denetçi	6	1,3	Kocaeli-Derince	11	2,3





Denetim Şirketi Sorumlu Ortak	7	1,5	Kocaeli-Körfez	36	7,5
Vergi Müfettişi	4	0,8	Kocaeli-Gölcük	2	0,4
İç Denetçi	3	0,6	Kocaeli-Kandıra	1	0,2
Denetim Şirketi Çalışanı	9	1,9	<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>
SMMM+Bağımsız Denetçi	20	4,2	<b>ÇALIŞMA YILI</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>	11-15 yıl	113	23,7
<b>ÇALIŞMA YILI</b>	<b>N</b>	<b>%</b>	16-20 yıl	81	17
1 yıldan az	9	1,9	20 yıldan fazla	90	18,9
1-5 yıl	97	20,3	<b>Toplam</b>	<b>477</b>	<b>100</b>
6-10 yıl	87	18,2			

Ankete katılanların cinsiyetlerine göre dağılımına bakıldığında; % 69,8'inin erkek, % 30,2'sinin kadın olduğu görülmektedir. Ankete katılanların yaş gruplarına göre; % 40,3'ünün 31-40 yaş arası oldukları görülmektedir. Tabloya göre 40 yaş altı meslek mensubu oranı % 57,3'dür. Böylelikle mesleği genel olarak gençlerin ve orta yaş grubunun yaptığı görülmektedir.

Ankete katılanların eğitim durumlarına bakıldığında; en yüksek orandaki grubun % 66,5 ile lisans mezunları olduğu görülmektedir. Lise mezunu oranı ise % 7,5'tur. Lisans ve üstü eğitime sahip meslek mensuplarının % 80,1 oranında olduğu ve yasalara uyumun sağlandığı da görülmektedir. Ankete katılanların meslek grubu dağılımına baktığımızda; yaklaşık % 69,4'ünün (331 kişi) serbest muhasebeci mali müşavir, % 17'sinin (81 kişi) serbest muhasebeci ve % 3,4'ünün (16 kişi) yeminli mali müşavir olduğu görülmektedir.

Ankete katılanların çalışma yılları dağılımına bakıldığında; en yüksek oran % 23,7 ile 11-15 yıl arası olanlardır. Beş yıldan fazla çalışanların toplamı ise % 77,8'dir. Böylelikle anketi cevaplayanların tecrübelerinin fazla olduğu görülmektedir. Ankete katılanların çalışma yerlerinde, Kocaeli İzmit ilçesi oranı (merkez ilçe) % 65,6 'dır. Kocaeli Gebze ilçesi de % 22,4 ile ikinci yoğun anket çalışması yapılan ilçedir.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin sisteme faydaları ile finansal bilgi manipülasyonlarını önleme ile ilgili oluşturulan ifadelere yine verilen ölçekte muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçlar aşağıdaki Tablo 2'de verilmiştir.

**Tablo-2. Bağımsız Denetimin Faydaları ile Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önleme Konusundaki Görüşleri**

Sıra	İfade	$\alpha$	N	Ort.	s.s.	Min	Max
İfade-1	*Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir	0,875	476	4,0714	0,4794	1	6
İfade-2	*Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar	0,874	475	<b>4,1029</b>	0,4627	1	6
İfade-3	*Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar	0,873	477	4,0966	0,4469	1	6
İfade-4	*Bağımsız denetim kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlar	0,874	476	4,0588	0,4871	1	6



İfade-5	*Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar	0,875	476	4,0966	0,4577	1	6
İfade-6	* “Muhasebe vergi içindir” anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir	0,875	477	<b>3,6843</b>	0,5178	1	6
İfade-7	*Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır	0,874	472	3,9766	0,4737	1	6
İfade-8	*Bağımsız denetim risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar	0,876	472	3,9979	0,4748	1	6
İfade-9	*Denetçi bağımsızlığı etik bir konu olup, toplumun ve denetçinin etik değerlere bağlılığı denetim üzerinde etkilidir.	0,876	473	3,7903	0,5231	1	6

“Bağımsız Denetimin Faydaları ile Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önleme konusundaki Görüşler” başlığı altındaki ifadelerle karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri analiz edildiğinde; “Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar” ifadesi her ne kadar 4,1029 ortalama ile en yüksek orana ulaşmışsa da, aynı ortalamalara yakın olan diğer ifadeler sırasıyla; 4,0966 ortalama ile “Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar”, 4,0966 ortalama ile “Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar” ve 4,0714 ortalama ile “Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir” değerlendirmeleri dikkat çekmektedir.

Tablo 2’deki ifadelerde yapılan değerlendirmeler sonucunda nispeten düşük ortalama ise 3,66843 ortalama oranı ile “Muhasebe vergi içindir anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir” ifadesine yapılan değerlendirmedir. Her ne kadar diğer ifadelerle göre oranı düşük kalsa da aşağıda Tablo 8’de dağılımı verilen tabloda da görüleceği üzere yine katılanların 316’sı değişeceğini, sadece 91 kişisi değişmeyeceğini söylemiştir. Aslında bağımsız denetimin ruhu ile vergileme sistemi birbirinden farklıdır. Bu ifadenin nispeten düşük bir ortalama kalması, katılımcıların vergi idaresinin mevcut politika ve işlemlerini hızlı bir şekilde değiştiremeyeceği inancından kaynaklanmış olabileceğidir.

Bağımsız denetimin faydaları ile finansal bilgi manipülasyonlarını önleme konusundaki görüşler ile ilgili oluşturulan ifadelerle yine verilen ölçekte muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri hk. sonuçların dağılım tablosu aşağıdaki Tablo 3’de verilmiştir.





**Tablo-3. Bağımsız Denetimin Faydaları ile Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önleme Hakkındaki Değerlendirmelerin Frekans Dağılımı**

Sıra	İfade	N	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Bu Konuda Bilgim Yok	
			n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
1	*Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir	476	19	3,98	30	6,29	30	6,29	207	43,4	190	39,83	0	0
2	*Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar	475	19	3,98	19	3,98	37	7,76	221	46,33	173	36,27	6	1,26
3	*Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar	477	14	2,94	25	5,24	42	8,81	218	45,7	174	36,48	4	0,84
4	*Bağımsız Denetim kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlar	476	15	3,14	35	7,34	47	9,85	191	40,04	181	37,95	7	1,47
5	*Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar	476	13	2,73	35	7,34	30	6,29	216	45,28	178	37,32	4	0,84
6	* “Muhasebe vergi içindir” anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir	471	20	4,19	71	14,88	63	13,21	205	42,98	111	23,27	1	0,21
7	*Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır	472	14	2,94	35	7,34	53	11,11	222	46,54	140	29,35	8	1,68
8	*Bağımsız denetim risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar	472	14	2,94	36	7,55	50	10,48	215	45,07	149	31,24	8	1,68
9	*Denetçi bağımsızlığı etik bir konu olup, toplumun ve denetçinin etik değerlere bağlılığı denetim üzerinde etkilidir.	473	25	5,24	44	9,22	75	15,72	192	40,25	133	27,88	4	0,84

**“Bağımsız Denetimin Faydaları ile Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Önleme hakkındaki Görüşler”** başlığı altındaki ifadelerle karşı meslek mensuplarının değerlendirmeleri frekans ve yüzde dağılımına bakıldığında; *“Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir”* ifadesine **397 kişi** ile en fazla katılım sağlanarak, **% 83,23** yüzde oranı ile en yüksek orana ulaşmıştır.



Yine *“Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır”* ifadesine **362 kişi** ile yüksek katılım sağlanarak, **% 75,89 yüzde** oranı ile yüksek bir değere ulaşmıştır. Bu kısımdaki ifadelerin çoğu yüksek yüzdelerde kabul görmüştür. Bağımsız denetimin faydaları olacağı yönünde yaklaşım, ankete katılanlarda hakim bir kanaat olmuştur. Genel olarak yaklaşık **368** ve üzeri kişi ki **% 77** ve üzeri yüzdede katılımcı bağımsız denetimin faydalı olacağı ve yine finansal bilgi manipülasyonlarını önleyeceği kanısına varmıştır.

Buna karşın *“Muhasebe vergi içindir” anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir”* ifadesine katılmadığını söyleyenler de **91 kişi** ve yüzdesi **% 19,07** yüzdesiyle en fazla kabul edilmeyen ifade olmuştur. Ancak bu ifade **316 kişi** tarafından da kabul edilmiştir. Diğer ifadelerin çok fazla kabul görmesi buna karşın bu ifadenin yüzdesinin düşük olması; vergi idaresinin mevcut politika ve işlemlerini hızlı bir şekilde değiştiremeyeceği inancından kaynaklanmış olabileceği fikrinden kaynaklanmış olabilir.

**Tablo 4. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
<b>İfade-1</b>	Var	108	4,2685	0,93335	2,136	0,034
	Yok	369	4,0436	1,05232		

Tablo 4’e göre, *“Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir”* ifadesinin bağımsız gruplar t testi sonuçları; (t(194,086)=2,136; p=0,034). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının *“Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir”* ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 5. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
<b>İfade-2</b>	Var	108	4,3796	0,8724	3,483	0,001
	Yok	369	4,0328	1,02517		

Tablo 5’e göre, *“Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar”* ifadesinin bağımsız gruplar t testi sonuçları; (t(202,129)=3,483; p=0,001). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının *“Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar”* ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.



**Tablo 6. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar” İfadesine Katılım Farklılaşması**

Denetçi Belgesi		N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
İfade-3	Var	108	4,3704	0,87106	3,539	0,001
	Yok	369	4,0217	0,99293		

Tablo 6’ya göre, “Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar” ifadesinin bağımsız gruplar t testi sonuçları; (t(195,864)=3,539; p=,001). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 7. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlar” İfadesine Katılım Farklılaşması**

Denetçi Belgesi		N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
İfade-4	Var	108	4,2685	0,92329	2,444	0,015
	Yok	369	4,0109	1,08637		

Tablo 7’ye göre, “Bağımsız denetim kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlar” ifadesinin bağımsız gruplar t testi sonuçları; (t(202,140)=2,444; p=,015). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetim kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlar” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 8. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “-Muhasebe vergi içindir- anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir” İfadesine Katılım Farklılaşması**

Denetçi Belgesi		N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
İfade-6	Var	108	4,0463	1,08846	3,994	,000
	Yok	369	3,5675	1,11134		

Tablo 8’e göre, “-Muhasebe vergi içindir- anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir” ifadesinin bağımsız gruplar t testi sonuçları; (t(178,589)=3,994; p=,000). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “-Muhasebe vergi içindir- anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.



**Tablo 9. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
İfade-7	Var	106	4,1981	0,88823	2,74	0,007
	Yok	369	3,918	1,04886		

Tablo 9’a göre, “Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır” ifadesinin bağımsız gruplar t testi sonuçları; (t(197,658)=2,740; p=,007). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

**Tablo 10. Denetçi Belgesine Sahip Olan Muhasebe Meslek Mensuplarının “Bağımsız denetim, risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar” İfadesine Katılım Farklılaşması**

	Denetçi Belgesi	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
İfade-8	Var	108	4,1759	0,90511	2,181	0,03
	Yok	369	3,9505	1,06161		

Tablo 10’a göre, “Bağımsız denetim, risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar” ifadesinin bağımsız gruplar t testi sonuçları; (t(202,245)=2,181; p=,030). Buna göre ortalamalara bakıldığında denetçi belgesi olan meslek mensuplarının “Bağımsız denetim, risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar” ifadesine katılımı denetçi belgesi olmayan meslek mensuplarına göre daha fazladır.

## 6.Sonuç ve Öneriler

Türkiye’de denetim, eski Türk devletleri ve Osmanlı dönemine kadar dayanmakta ve genel olarak devletin gelir ve giderlerinin incelenmesi olarak görülmektedir. 1960 sonrası bankaların sermaye piyasalarında daha aktif olması ve uluslararası düzeyde kredilerin kullanılabilmesi yollarının açılması ile 1970’li yıllarda Türkiye’deki işletmeler, bu kredi kaynaklarından yararlanmak istemişlerdir. Buna karşın denetim baskısı ile karşı karşıya kalmışlardır. Denetim taleplerinin karşılanması için yabancı ortaklı denetim şirketleri Türkiye’de faaliyete geçmeye başlamıştır.

Şirketlerin büyümesi ve bilgi kullanıcılarının farklı raporlar talep etmesi ile muhasebe işlemleri ve sonuçları ayrıntılı bir hale gelmiştir. Bu tür karmaşık işlemlerin ve yapıların bağımsız ve uzman kişilerce denetlenmesi ise daha önemli olmuş ve süreç, bağımsız denetim faaliyetleri çerçevesinde şekillenmeye devam etmiştir. Geçmişte de dünyayı etkileyen ekonomik krizlerin olduğu en önemli ülke ABD’de 2000’li yıllarda Enron, Worldcom ve Avrupa’da Parmalat gibi büyük ve birçok paydaşı ilgilendiren şirketlerde yapılmış muhasebe hileleri ve denetim skandalları ortaya çıkmış ve tüm dünyada küresel bir etki oluşturmuştur. Konunun uzmanları ve kurumları, bu tür skandalların bir daha yaşanmaması için muhasebe ve denetim sorunları



üzerine yoğunlaşmıştır. Önce ABD’de ve paralel zamanlarda Avrupa’da yasal ve uygulama düzenlemeleri yapılmıştır.

Türkiye de bu gelişmelerden tüm dünya gibi etkilenmiş, ancak hem yasal hem de pratik uygulamalar açısından ABD ve AB’yi takip etmekte zorlanmıştır. AB’ye uyum sürecinde olması nedeniyle bazı yasal çalışmalar yapılmıştır. SPK, sermaye piyasasında 2005 yılından itibaren uygulanmak üzere Seri X, No:22 tebliği ile Bağımsız Denetim Standartları ve Seri XI, No:25 Muhasebe Standartları hakkında tebliğleri yayınlayarak standartların uygulamasına başlanmasını zorunlu tutmuştur. Yine TÜRMOB, TMSK, BDDK ve EPDK gibi kurumlar da önemli görevler üstlenmiştir.

Araştırmanın kapsamı Kocaeli ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarıdır. Araştırmaya katılımda en yüksek meslek grubu SM ve SMMM’lerden oluşmuştur. YMM, bağımsız denetçi, denetim şirketi sorumlu ortak, vergi müfettişi, iç denetçi ve denetim şirketi çalışanı meslek grubuyla da anket çalışması yapılmıştır. Anket 01.04.2015-31.12.2015 tarihleri arasında uygulanmıştır.

Sonuç olarak yapılan bu çalışma ile muhasebe meslek mensuplarının demografik, mesleki, denetim yeterlilikleri, denetime bakış açıları, hile ve muhasebe manipülasyonlarını önleme değerlendirmeleri tespit edilmiş ve yapılan t testi çalışmasıyla denetim belgesine sahip olanlar ile olmayanların denetime bakış açılarındaki farklılıklar gösterilmiştir.

**1-“Bağımsız denetim kurumsal yönetime katkı sağlar”** ifadesi, yaklaşık 4,10 ortalama ile yüksek destek gören ifadelerden biri olmuştur.

**2- “Bağımsız denetim; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde; çok önemlidir”** ifadesi, yaklaşık % 83 yüzde ve 4,09 ortalamaya, **“Bağımsız denetim; işletmelerin, finansal bilgi manipülasyonlarını azaltacaktır”** ifadesi de, yaklaşık % 76 yüzde ve 3,98 ortalamaya ulaşarak, bağımsız denetimin birçok katkısı ile birlikte finansal bilgi manipülasyonlarını da önleyeceği görüşüne ulaşılmıştır.

**3- “Muhasebe vergi içindir anlayışı bağımsız denetim ile değişecektir”** ifadesine katılım oranı yaklaşık 3,68 ile diğer ifadelere göre bir nebze düşüğe de yine katılım oranı anlamlı bir büyüklüktedir.

**4- Bağımsız denetimin faydalı olacağına ilişkin ifadeleri genel olarak, 368 ve üzeri kişi ve % 77 ve üzeri yüzdedeki katılımcı desteklemiş ve yine finansal bilgi manipülasyonlarını önleyeceği kanısında olduğu da görülmüştür.**

**5- Genel olarak ilişki kurulan ve ayrıntıları araştırmada verilen birçok ifadeye katıldığını söyleyenlerden, denetçi belgesi olanların olmayan meslek mensuplarına göre fazla olduğu görülmüştür. “Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar” ifadesi ile “Denetçi bağımsızlığı etik bir konu olup, toplumun ve denetçinin etik değerlere bağlılığı denetim üzerinde etkilidir” ifadelerinde denetçi belgesine sahip olanlar ile olmayanlar arasında farklılık tespit edilmemiştir.**

Diğer araştırmacılar tarafından; finansal bilgi manipülasyonlarının önlenmesinde denetimin etkisinin ne kadar olduğu, denetim konusunda kamuoyu çalışmaları ve hesap sorma yöntemleri, kurumsal yönetim ilkelerinin işletmelerde oluşturulmasında denetçilerin etkisi gibi konular araştırılabilir ve literatüre katkı sağlanabilir. Süreç muhasebesi, yaratıcı muhasebe gibi konuların standartlar açısından incelenmesiyle muhasebe alanına önemli katkılar sağlanabilir.

Denetçiler denetimde asli bir göreve sahiptir. Bu bağlamda araştırmacılar denetçi itibarını araştırabilir, yine finansal bilgi manipülasyonlarının bu itibara verdiği zarar ölçülebilir.



Bu araştırma sadece Kocaeli ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ile yapıldığı için diğer illere genellenememesi araştırmanın en önemli kısıtını oluşturmaktadır. Aynı araştırma ölçeği farklı illerde uygulanarak bölgesel farklılıklar olup olmadığı tespit edilebilir.

Araştırmadan çıkan sonuçlar, denetim ve denetim ile ilgili gelişmeler göz önüne alındığında aşağıdaki sonuç ve önerileri şu şekilde sıralayabiliriz:

- Denetimin kapsamı genişletilmeli, denetim faaliyetlerinde bulunacak muhasebe meslek mensuplarına eğitimler verilmelidir.
- İşletme sahiplerinin ve diğer bilgi kullanıcılarının denetimin işleyiş süreci ve faydaları hakkındaki bilgi düzeyleri artırılmalıdır.
- Bağımsız denetçilerin yasal sorumlulukları hakkında, denetim faaliyetinde bulunacaklara gerekli bilgiler verilmelidir.
- Tüm denetçilerin muhasebe ve denetim standartları hakkında tam olarak bilgi sahibi olması sağlanmalıdır.
- Muhasebe ve denetim standartlarının anlaşılır olmasına yönelik çalışmalara tüm grupların önerileri alınarak devam edilmelidir.
- Denetim ile ilgili gerekli tüm destekleyici yasal düzenlemelerin tamamlanmasına hız kazandırılmalıdır.
- Bağımsız denetime tabi şirketlerin bu zorunluluğa uymaları için yasal haklar ilgili kurumlar tarafından kullanılmalıdır.
- Etkili bir denetimin yapılabilmesi için müşteri işletmenin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olması için gerekli çalışmalar yapılmalı ve bu düzenlemelerde muhasebe meslek mensuplarından destek alınmalıdır.
- İşletmeler kurumsal yönetim ilkelerini oluşturması ve hayata geçirmeleri için teşvik edilmelidir.
- Kamuoyu denetim konusunda bilinçlendirilmelidir. Kamuoyuna hesap sorma yöntemleri, nerelere nasıl başvurulacağı öğretilmelidir.
- Denetim faaliyetinde bulunan meslek mensuplarının yapmış oldukları denetimleri ve mesleki yeterlilikleri sınavlarla, kontrollerle ölçülmelidir.
- Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının “Ülkemizde denetimin kalitesi yüksektir” ifadesine katılmayışlarını irdelediğimizde, mükelleflere ve meslek mensuplarına muhasebe ve denetim standartlarını benimsetme konusundaki sıkıntıların olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları, bu sorunların çözümüne yönelik meslek örgütleri, idare ve hizmet verilen mükellefler ile ilgili iletişim ve koordinasyonda önemli bir güce sahiptir. Gücünü etkin kullanması kaliteyi yükseltecektir. Bu gücün etkin kullanılabilmesi için gerekli eğitimler muhasebe meslek mensuplarına verilmelidir.

## KAYNAKÇA

- Akın, O., Özdaşlı, K. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelerine Uyuma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* Temmuz s.59-74.
- Ata, H. A., Seyrek, İ. H. (2009). The Use Of Data Mining Techniques In Detecting Fraudulent Financial Statements: An Application On Manufacturing Firms, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.2 C.14, (91-106)
- Aytekin, S., Sezgin, H., Yalçın, M. (2015). Uygulamacıların Muhasebede





Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak, (69-89).

Bayraklı, H. H., Erkan, M., Elitaş, C.(2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.

Bekçi İ, Avşarlıgil N. (2011) *Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemlerinden Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama*, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*, (2) (131-163).

Cox R. A. K., Weirich T. R. (2002) *The Stock Market Reaction to Fraudulent Financial Reporting*, *Managerial Auditing Journal*, Vol., 17 Iss: 7 (374-382).

Çelik, T. (2010). Muhasebede Hata ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

Dölen T.(2015).Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin Ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Online Yayın Tarihi: 26.11.2015*. Cilt: 17, Sayı: 2, s.175-189.

<http://dx.doi.org/10.16953/deusbed.44584> ISSN: 1302-3284 E-ISSN: 1308-0911

Dumanoğlu, S., (2005).Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Sayı 1, Cilt XX, (349)

Güney, S., Orhan, Ç. (2012).Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı: 2 Cilt: 26, (91-106).

Hamuda, K. ve Sawan, N. (2014). Perceptions of auditorindependence in Libyanaudit market. *International Business Research*, 7.2120-128.

Kandemir, C., (2010). Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Karacan S. (2010). Muhasebe, Orion Kitabevi, Kocaeli.

Karacan S. (1998).Muhasebe Denetimi ve Maddi Duran Varlıkların Denetimi. *Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:1.

Karacan, S. (2012). Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl: 4 Sayı: 8, (105-128).

Katkat, M. (2007). Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

Kaya, N., Yanık, R. (2011). Muhasebe Meslek Ahlâkı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi, *Ekev Akademi Dergisi*, Yıl 15, Sayı 49, Güz, (293-306).

Kirik, Z. (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Küçük, İ. (2008). Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Küçükkocaoğlu, G., Keskin Benli, Y., Küçüksözen, C. (1997). Finansal Bilgi Manipülasyonunun Tespitinde Yapay Sınır Ağı Modelinin Kullanımı, *İMKB Dergisi*, Sayı: 36 Cilt: 9 Sayı: 36, (1-30).



Küçüksözen C. (2004) *Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İmkb Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Mulford C. W., Comiskey E. E.(2002) *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*, John Wiley & Sons, Canada.

Sipahi Barış, 2017, <http://www.archive.ismmmo.org.tr>. (Erişim: 12.02.2017)

Tekşen, Ö., Coşkun, A., Dalğar H. (2011). Muhasebe Bilgi Sisteminde Bilgi Güvenilirliğinin İncelenmesi: Göller Bölgesinde Faaliyette Bulunan Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak, (99-117).

Özçelik, H, Şenol, H, Aktürk A. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan Sayısı, (55-71). ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)).

WEB\_1, [http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national\\_presantations/UL08.pdf](http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presantations/UL08.pdf)

WEB\_2,<http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MUHASEBEDE-HILE-VE-HILENIN-TURLERI/132c5780-6e46-4faf-9b99-80e3917e3f75>,

WEB\_3, [http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Hileli\\_Raporlama.pdf](http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Hileli_Raporlama.pdf)