T.C.

Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

MUHASEBE DENETİMİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ, VERGİ MEMURLARININ VE MÜKELLEFLERİN DENETİM ALGISI VE BİR ARAŞTIRMA

Mehmet TUNCE
16926115

Danışman
Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN

Diyarbakır 2019

T.C.
Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

MUHASEBE DENETİMİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ, VERGİ MEMURLARININ VE MÜKELLEFLERİN DENETİM ALGISI VE BİR ARAŞTIRMA

Mehmet TUNCE
16926115

Danışman
Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN

Diyarbakır 2019

TAAHHÜTNAME

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Dicle Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliği'ne göre hazırlamış olduğum **"**Muhasebe Denetiminde Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Memurlarının ve Mükelleflerin Denetim Algısı ve Bir Araştırma" adlı tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve tez yazım kılavuzuna uygun olarak hazırladığımı taahhüt eder ve tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde saklanmasına izin verdiğimi onaylarım. Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

29/03/2019

Mehmet TUNCE

T.C.
DİCLE UNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
DİYARBAKIR

Mehmet TUNCE tarafından yapılan "Muhasebe Denetiminde Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Memurlarının ve Mükelleflerin Denetim Algısı ve Bir Araştırma" konulu bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı'nda YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesinin

Ünvanı	Adı Soyadı
Başkan	: Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN
Üye	: Doç. Dr. Mehmet Halis ÖZER
Üye	: Dr. Öğr. Üyesi Recep AKDAĞ

Tez Savunma Sınavı Tarihi: 29/03/2019

Yukarıdaki bilgilerin doğruluğunu onaylarım.

.../...../2019

Prof. Dr. Nazım HASIRCI
ENSTİTÜ MÜDÜRÜ
(MÜHÜR)

ÖNSÖZ

"Muhasebe Denetiminde Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Memurlarının ve Mükelleflerin Denetim Algısı ve Bir Araştırma" başlığı altında incelenecek olan bu çalışma boyunca bana yardım, eleştiri ve katkılarıyla desteğini esirgemeyen hocam Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN'e teşekkür etmeyi kendime bir borç bilirim.

Bugünlere gelmemde büyük emeği geçen, benden gerek maddi ve gerekse manevi hiçbir şekilde desteklerini esirgemeyen sevgili aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Mehmet TUNCE
Diyarbakır 2019

ÖZET

Çalışmamız dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kavramsal çerçeve ele alınmaktadır. Burada; muhasebe, denetim ve muhasebe denetimi, hata, hile ve yolsuzluk, denetim algısı, vergi, vergi memuru ve vergi mükellefi, makul güvence ve muhasebe meslek mensupları olguları incelenmektedir. Gerek manasal olarak ve gerekse özellikleri ile oluşumları üzerinde durulmaktadır. İkinci bölüm, muhasebe denetiminde muhasebe meslek mensuplarının, vergi memurlarının ve vergi mükelleflerin denetim algısı temelinde şekillenmektedir. Bu bölüm kapsamında, Türkiye'de muhasebe denetiminin yasal dayanakları ile incelenmesi, muhasebede hata, hile ve yolsuzluk olguları irdelenmekte ve daha önce yapılmış olan çalışmalar üzerinde durulmaktadır. Muhasebe denetim algısının muhasebe meslek mensupları, vergi memurları ve vergi mükellefleri tarafından nasıl algılandığı analiz edilmektedir. Üçüncü bölüm araştırmanın yönteminden meydana gelmektedir. Dördüncü ve son bölüm ise bulgulardan oluşmakta ve çalışmamız kapsamında yapılan üç anket çalışmasına ilişkin verilerin analizinden ortaya çıkmaktadır.

Anahtar Sözcükler

Muhasebe, Denetim, Vergi, Vergi Memuru, Mükellef, Denetim Algısı, Makul Güvence Kavramı, Meslek Mensupları.

ABSTRACT

Our study is consisted of four main chapters. Conceptual framework is discussed in the first chapter. The concepts of accounting, audit and accounting control, error, fraud and corruption, audit perception, tax, tax officer and tax payer, reasonable assurance and members of the accounting profession are examined in this chapter. They are laid emphasis both semantically and with their characterization and formation. The second chapter takes form on the basis of the audit perception of the members of accounting profession, tax officers and taxpayers in the accounting control. Within the scope of this chapter, legal basis of the accounting control in Turkey, and the error, fraud and corruption concepts in accounting are examined, and the emphasis is laid on the previous studies made on this subject. It is analyzed how the accounting control is perceived by the members of the accounting profession, tax officers and tax payers. Third chapter deals with the method of the study. The forth and the last chapter is consisted of findings, and it includes the analysis of the data related to the three surveys made within the scope of this study.

Keywords

Accounting, Audit, Tax, Tax Officer, Tax Payer, Audit Perception, Reasonable Assurance, Members of the Profession.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖNSÖZ ..... **I**
ÖZET ..... **II**
ABSTRACT ..... **III**
İÇİNDEKİLER ..... **IV**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **VIII**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **XII**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **XIII**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. MUHASEBE KAVRAMI **3**
1.1.1. Tanımlanması 3
1.1.2. Temel Kavramları 4
1.2. DENETİM ve MUHASEBE DENETİMİ KAVRAMLARI **5**
1.2.1. Anlam Bakımından İncelenmesi 5
1.2.2. Denetim Türleri ve Standartları Bakımından İncelenmesi 6
1.2.3. Gerekliliği ve Önemi Bakımından İncelenmesi 6
1.3. HATA, HİLE ve YOLSUZLUK KAVRAMLARI **8**
1.4. VERGİ, VERGİ MEMURU ve VERGİ MÜKELLEFİ Kavramları 11
1.4.1. Verginin Oluşum Süreci 13
1.4.2. Verginin Türleri 13
1.5. DENETİM ALGISI **14**

1.6. MAKUL GÜVENCE 15
1.6.1. Anlam Bakımından İncelenmesi 16
1.6.2. Özellikleri Bakımından İncelenmesi 16
İKİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE DENETİMİNDE DENETİM ALGISI
2.1. TÜRKİYE'DE MUHASEBE DENETİMİ 18
2.1.1. Tarihsel Süreci 18
2.1.2. Yasal Dayanakları ve Uygulayıcıları 20
2.1.3. Daha Önce Yapılmış Araştırmalar 21
2.2. DÜNYADA MUHASEBE DENETİMİ 29
2.2.1. Tarihsel Süreci 29
2.2.2. ENRON Skandalı 33
2.3. MUHASEBEDE HATA, HİLE ve YOLSUZLUK 35
2.4. MUHASEBEDE DENETİM ALGISININ ÖZELLİKLERİ ve BİLEŞENLERİ 38
2.5. MUHASEBE DENETİMİNDE DENETİM ALGISININ İNCELENMESİ 40
2.5.1. Muhasebe Meslek Mensupları Açısından 40
2.5.2. Vergi Mükellefleri Açısından 41
2.5.3. Vergi Memurları Açısından 43
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
MUHASEBE DENETİMİ ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA
3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI 44
3.2. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI 44
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ 45
3.4. EVREN ve ÖRNEKLEM 45
3.5. VERİLERİN TOPLANMASI 46
3.6. VERİLERİN ANALİZİ 46

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BULGULAR

4.1. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ANKETİ 47

4.1.1. Demografik Bilgiler 47

4.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetçilik Hakkında Görüşleri 50

4.1.3. Bağımsız Denetçi Belgesi Olma Durumu İle Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Eğitim Alma İlişkisi 54

4.1.4. Meslek Mensuplarının Denetim Algısı 56

4.1.5. Meslek Mensupları Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi 59

4.1.6. Meslek Mensupları Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Normal Dağılıma Uygunluk Testi 60

4.1.7. Meslek Mensupları Denetim Algısı İle Meslek Mensuplarının Yaşları Arasındaki İlişki 61

4.1.8. Meslek Mensupları Denetim Algısı İle Meslek Grubu Arasındaki İlişki 63

4.1.9. Meslek Mensupları Denetim Algısı İle Mesleki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki 65

4.2. VERGİ MEMURLARI ANKETİ 68

4.2.1. Vergi Memurları Anketine Katılımcılarının Demografik Bilgileri 68

4.2.2. Vergi Memurları Denetim Algısı 70

4.2.3. Vergi Memurları Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi 72

4.2.4. Vergi Memurları Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Normal Dağılıma Uygunluk Testi 73

4.2.5. Vergi Memurlarının Denetim Algısı İle Yaşları Arasındaki İlişki 73

4.2.6. Vergi Memurlarının Denetim Algısı İle Meslek Grupları Arasındaki İlişki 74

4.2.7. Vergi Memurlarının Denetim Algısı İle Mesleki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki 75

4.3. VERGİ MÜKELLEFLERİ ANKETİ 79

4.3.1. Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Demografik Bilgileri. 79
4.3.2. Vergi Mükellefleri Denetim Algısı İle Görev/Unvan Arasındaki İlişki 88
4.3.3. Vergi Mükellefleri Denetim Algısı İle İşletme Statüsü Arasındaki İlişki 90
SONUÇ 98
KAYNAKÇA 102
EKLER 111

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1.1: Makul Güvence Verebilmek Adına Düzenlenen Konular 17
Tablo 2.1: Muhasebede Hile 40
Tablo 4.1 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyet Dağılımı 47
Tablo 4.2 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Dağılımı 48
Tablo 4.3 : Muhasebe Meslek Mensuplarının İkamet Ettikleri İllere Göre Dağılımı 48
Tablo 4.4 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Durumuna Göre Dağılımı..... 49
Tablo 4.5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Gruplarına Göre Dağılımı 49
Tablo 4.6 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı 49
Tablo 4.7 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Şekillerine Göre Dağılımı ... 50
Tablo 4.8 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Birinci Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları 50
Tablo 4.9 : Muhasebe Meslek Mensuplarının İkinci Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları 51
Tablo 4.10 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Üçüncü Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları 51
Tablo 4.11: Muhasebe Meslek Mensuplarının Dördüncü Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları 52
Tablo 4.12: Muhasebe Meslek Mensuplarının Beşinci Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları 52
Tablo 4.13: Muhasebe Meslek Mensuplarının Altıncı Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları 53

Tablo 4.14 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Yedinci Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları 53
Tablo 4.15: Muhasebe Meslek Mensuplarının Sekizinci Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları 54
Tablo 4.16: Bağımsız Denetçi Belgesi Olma Durumu İle Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Eğitim Alma Durumu Karşılaştırması 55
Tablo 4.17: Bağımsız Denetçi Belgesi Olma Durumu İle Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Eğitim Alma Durumu Ki Kare Testi Sonucu 55
Tablo 4.18: Meslek Mensuplarının Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Yanıt Dağılımları Ve Tanımlayıcı İstatistikler 56
Tablo 4.19: Meslek Mensupları Denetim Algısı Ölçeğinin Güvenilirlik Analizi 60
Tablo 4.20: Meslek Mensupları Denetim Algısı Ölçeğinin Normallik Testleri Sonuçları 60
Tablo 4.21 : Meslek Mensupları Denetim Algısı Ölçek Verilerinin Çarpıklık Ve Basıklık Değerleri 61
Tablo 4.22: Yaşa Göre Meslek Mensupları Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu 62
Tablo 4.23: Yaş göre Meslek Mensupları Denetim Algısı Varyans Homojenliği Testi 62
Tablo 4.24: Yaşa Göre Meslek Mensupları Denetim Algısı Games Howell Test Sonucu 63
Tablo 4.25: Meslek Gruplarına Göre Meslek Mensupları Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu 64
Tablo 4.26: Meslek Gruplarına Göre Meslek mensupları denetim algısı Varyans Homojenliği Testi 64
Tablo 4.27: Meslek Gruplarına Göre Meslek Mensupları Denetim Algısı Hochberg's GT2 Testi Sonucu 65
Tablo 4.28: Mesleki Çalışma Yılına Göre Meslek Mensupları Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu 66
Tablo 4.29: Mesleki Çalışma Yılına Göre Meslek mensupları denetim algısı Varyans Homojenliği Testi 66

Tablo 4.30: Mesleki Çalışma Yıllarına Göre Meslek Mensupları Denetim Algısı Tukey HSD Testi Sonucu 66
Tablo 4.31: Vergi Memurlarının Cinsiyet Dağılımı 68
Tablo 4.32: Vergi Memurlarının Yaş Dağılımı..... 68
Tablo 4.33: Vergi Memurlarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı 68
Tablo 4.34: Vergi Memurlarının Meslek Gruplarına Göre Dağılımı..... 69
Tablo 4.35: Vergi Memurlarının Mesleki Çalışma Yılına Göre Dağılımı..... 69
Tablo 4.36: Vergi Memurlarının Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Yanıt Dağılımları Ve Tanımlayıcı İstatistikler..... 70
Tablo 4.37: Vergi Memurları Denetim Algısı Ölçeğindeki İfadelerin Cronbach's Alpha Katsayısına Etkisi..... 72
Tablo 4.38: Vergi Memurları Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi 72
Tablo 4.39: Vergi Memurları Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Normallik Testleri .. 73
Tablo 4.40: Yaş Gruplarına Göre Vergi Memurları Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu..... 74
Tablo 4.41: Meslek Gruplarına Göre Vergi Memurları Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu..... 75
Tablo 4.42: Mesleki Çalışma Yıllarına Göre Vergi Memurları Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu..... 76
Tablo 4.43: Mesleki Çalışma Yılına göre Vergi Memurları Denetim Algısı Varyans Homojenliği Testi 76
Tablo 4.44: Mesleki Çalışma Yıllarına Göre Vergi Memurları Denetim Algısı Tukey HSD Testi Sonucu..... 77
Tablo 4.45: Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Cinsiyete Göre Yüzde Ve Dağılımları 79
Tablo 4.46. Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Yaşlarına Göre Yüzde Ve Dağılımları 79
Tablo 4.47: Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Eğitim Durumlarına Göre Yüzde Ve Dağılımları 80
Tablo 4.48: Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Görev/Ünvanına Göre Yüzde Ve Dağılımları..... 80

Tablo 4.49: Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Mesleki Çalışma Yılına Göre Yüzde Ve Dağılımları 81
Tablo 4.50: Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının İşletme Statüsüne Göre Yüzde Ve Dağılımları 81
Tablo 4.51: Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Faaliyet Sektörüne Göre Yüzde Ve Dağılımları 82
Tablo 4.52: Vergi Mükelleflerin Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Yanıt Dağılımları Ve Tanımlayıcı İstatistikler 83
Tablo 4.53: Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Ölçeğindeki İfadelerin Cronbach's Alpha Katsayısına Etkisi 86
Tablo 4.54: Vergi Mükellefleri Denetim Algısına İlişkin Güvenilirlik Analizi 87
Tablo 4.55: Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Normal Dağılıma Uygunluk Testi 87
Tablo 4.56: Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Ölçek Verilerinin Çarpıklık Ve Basıklık Değerleri 88
Tablo 4.57: Görev/Unvanlara Göre Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu 89
Tablo 4.58: Görev/Unvanlara göre Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Varyans Homojenliği Testi 89
Tablo 4.59: Görev/Unvanlara Göre Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Games Howell Test Sonucu 90
Tablo 4.60: Görev/Unvanlara Göre Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu 91
Tablo 4.61: İşletme Statüsüne göre Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Varyans Homojenliği Testi 91
Tablo 4.62: İşletme Statüsüne Göre Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Games Howell Test Sonucu 92
Tablo 4.63: Meslek Mensubu, Vergi Memuru Ve Vergi Mükellefi Denetim Algısı Ölçeklerindeki Aynı İfadelere Verilen Yanıtların Karşılaştırılması 93

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1.1. : Muhasebe Denetim Süreci 5
Şekil 2.1 :Bağımsız Denetim Süreci 39

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
A.Ü.	Anadolu Üniversitesi
BDDK	Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu
C.	Cilt
HUD	Hesap Uzmanları Derneği
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
İ.İ.B.F.	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
MEB	Milli Eğitim Bakanlığı
MEGEP	Mesleki Eğitim ve Öğretim Sistemini Güçlendirme Projesi
s.	Sayfa
S.	Sayı
SM	Serbest Muhasebeci
SMM	Serbest Mali Müşavir:
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TDK	Türk Dil Kurumu
TESMER	Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Muhasebe ve muhasebe denetimi; kamu denetimi, iç denetim, bağımsız denetim gibi denetim türleri bazında tetkik edilmektedir. Her biri belirli bir süreci ifade etmekte ve önemli işlev ve fonksiyonlara sahip bulunmaktadır.

Çalışmamız içerisinde muhasebe olgusunun genel manada değerlendirilmesi söz konusu olmaktadır. Burada;

- Tanımlanması
- Temel kavramları
- Muhasebede denetim ve denetim türleri
- Makul güvence kavramı

Aynı zamanda muhasebe denetiminin analizinin yapılması bazında; oluşum süreci, arka planda gelişimini ve yerleşmesine olanak tanıyan unsurların incelenmesi, etkileyen unsurlar ve ortaya çıkardığı sonuçların incelenmesi önem taşımaktadır.

Çalışmamızın temelini teşkil eden bir diğer konu ise muhasebe denetiminde muhasebe meslek mensuplarının, vergi memurlarının ve mükelleflerin denetim algısı;

- Muhasebe denetimine ilişkin tekniklerin,
- Muhasebe denetimine ait sürecin
- Muhasebe denetiminde denetim türlerinin
- Belirleyici unsurlarının

- Meslek Mensupları, Vergi Memurları ve Mükelleflerin algılarının tahlil edilmesi,
- Denetim algısı oluşumunda ortaya çıkan parametrelerin değerlendirilmesi şeklindedir

Tüm bu verilerin yanında, konu bazında daha önce yapılmış olan çalışmaların irdelenmesi ve çalışmamızla kıyaslanması söz konusu olmaktadır.

Çalışmamız içerisinde 3 adet anket formu bulunmaktadır. Bu anketler; Muhasebe Meslek Mensupları Anketi, Vergi Mükellefleri Anketi ve Vergi Memurları Anketi şeklindedir. Başlangıçta 6 basamakta demografik veriler ele alınmaktadır. Muhasebe Meslek Mensupları Anketi içerisinde bulunan ilk 8 soru bağımsız denetçilik adına genel sorulardan oluşmaktadır. İkinci test ise 24 sorudan oluşmakta ve 5'li likert olarak uygulanmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. MUHASEBE KAVRAMI

Muhasebe kavramı, hesaplaşma ve karşılıklı olarak hesap görme anlamlarını taşımaktadır.[1] Farklı tanımlamalara bakılacak olunduğunda ise, muhasebe kavramı; mali nitelikli olarak sonuçlar doğuran olaylar üzerinde inceleme yapan, bu işlemlerin saptanması, ölçülmesi ve sınıflandırılması ile yorumlanması sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır.[2]

1.1.1. Tanımlanması

Muhasebe olgusu, Türkçeye Arapçadan gelmiştir. Hisab manasına gelen aritmetik ve sayma kelimelerinden türetilmiştir. Muhasebe olgusu üzerine birçok tanımlama mevcuttur. Bunlardan bazıları mercek altına alındığında:[3]

Bilgi sistemi olarak:

- Örgüte ait kaynakların oluşumunu, kaynaklara ait kullanım şekillerini, bu işlemler neticesinde gündeme gelen artış veya azalışları açıklayan,
- İlgisi olan kişi ya da kurumları bu noktada bilgilendirmedir.

Bir bilim ve sanat dalı olarak bakıldığında:

---

[1] Elif Şimşek, "Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Hileleri", **Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,** İstanbul, 2001.

[2] Alparslan Peker, "Modern Yönetim Muhasebesi", **İstanbul: İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü**, 1988, Yayın No: 53, 4. Baskı.

[3] Erol Yiğit, **Muhasebe Dersi Çalışma Notları,** Hayat Mesleki Eğitim Merkezi, 2015, http://ataturkmem.meb.k12.tr/meb_iys_dosyalar/34/17/215655/dosyalar/2015_04/03022303_26103255_muhasebe.pdf, 04.11.2018.

- İşletmelere ait mali, ticari ve sınai işlemlerin sistematik biçimde;
- Kayıt altına alınması
- Özetlenmesi
- Değerlendirilmesi
- Bunlar neticesinde de sonuçların rapor haline getirilmesi şeklinde ifade edilmektedir.

Bunların yanında, muhasebe finansal karakterli bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Para ile tanımlanan işlem ve olayları kapsamaktadır. Bu noktada, kayıt, özetleme, sınıflandırma, özetleme sonrası rapor oluşturulma ve yorumlanma şeklinde tanımlanmaktadır.[4]

1.1.2. Temel Kavramları

Muhasebe, kurumla alakalı kişilere ve kuruluşlara gereksinim duydukları mali verileri üretip bu verileri rapor yoluyla yetkililere verirken aynı zamanda toplumsal, ekonomik ve teknolojik değişimlerin etkisiyle ürettiği bilgilerin çoğaltmakta ve bu bilgilerin özelliklerini farklılaştırmaktadır.[5]

Muhasebe bazı temel kavram ve ilkeleri bünyesinde barındırmaktadır. Bunlar sınıflandırılmak istendiği takdirde;[6]

- Sosyal sorumluluğu ilişkin kavram
- Kişilik kavramı
- İşletmenin sürekliliği kavramı
- Dönemsellik kavramı
- Parayla ölçülme kavramı
- Maliyet esası kavramı
- Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı
- Tam açıklama kavramı

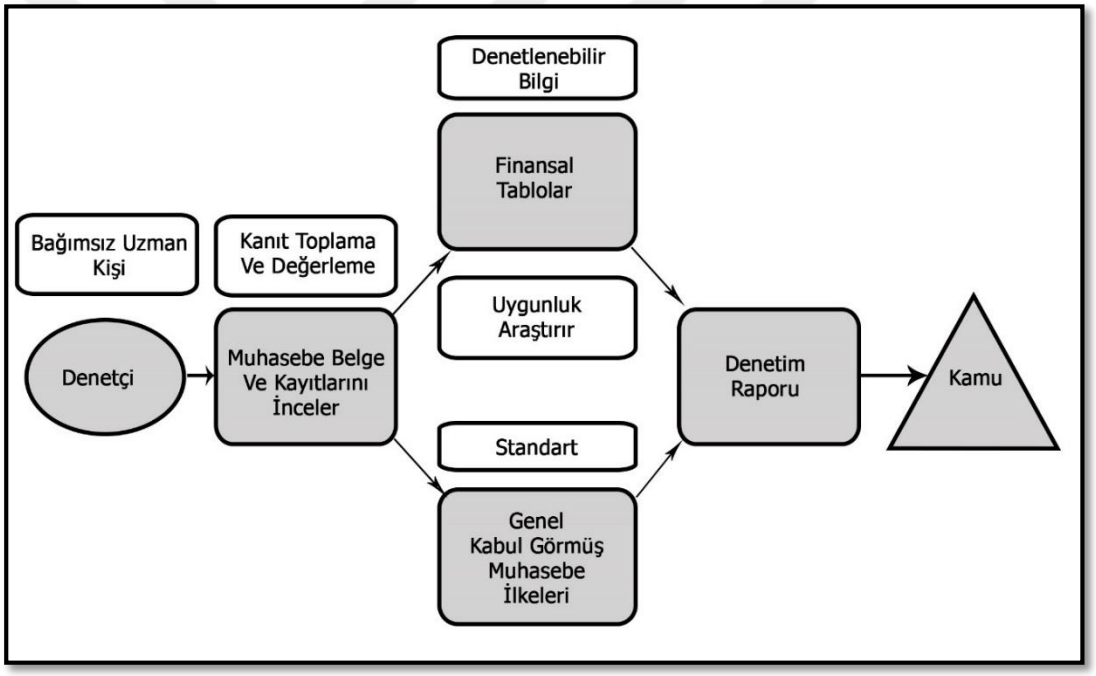
[4] Alettin İmamoğlu ve Nuri Sait Altun, "Genel Muhasebe", **Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu,** Düzce, 2012.
[5] Beyhan Marşap, "Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", **Yaklaşım Dergisi,** 1996, s. 119.
[6] Mevlüt Özer, **Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe**, l. Baskı, Ankara: Özkan Matbaacılık, 1998, s. 11.

- İhtiyatlılık kavramı
- Tutarlılık kavramı olmaktadır.

1.2. DENETİM ve MUHASEBE DENETİMİ KAVRAMLARI

Denetime genel manada bakıldığında, amaçlananın işletme veya ilgili kişilere bilgilerin güvenilirliği noktasında görüş bildirmek suretiyle yardımcı olmak şeklinde ifade edildiği görülmektedir.[7]

Muhasebe denetimi ise belirli bir sürecin ürünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerek kişiler, gerek standartlar ve gerekse finansal tablolarla birlikte raporlar ön plana çıkmaktadır. Şekil 1.1'de görüldüğü üzere;



Şekil 0.1. : Muhasebe Denetim Süreci[8]

1.2.1. Anlam Bakımından İncelenmesi

Denetim kavramı farklı şekillerde açıklanmaktadır. Türk Dil Kurumu'na göre; bir uzman birim tarafından, sınırları belirlenmiş biçimde, kamu veya özel bir

[7] Nejat Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri**, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 2009.
[8] TÜRMOB-TESMER, Denetim, http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf, 05.11.2018.

kuruluşa ait bilgilerin uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi adına kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi süreci olarak görülmektedir.[9]

Geçmiş süreçlerin incelenmesi ve organizasyona ait finansal durumun tetkik edilmesine de denetim denilmektedir.

1.2.2. Denetim Türleri ve Standartları Bakımından İncelenmesi

Denetim türlerini; kamu denetimi, bağımsız denetim ve iç denetim şeklinde üç ana kategoride ele almak mümkündür. Kamu kurumları, kamu düzenini temin edebilmek ve kamunun haklarını koruyabilmek için kendi denetçi personeline kamu denetimleri yaptırmaktadır. Kamu denetimi işlevini üstlenen kurumlara örnek olarak Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Devlet Denetim Kurumları verilebilmektedir.[10]

Bağımsız denetim firmanın talebiyle serbest meslek erbabı olarak çalışan denetçiler tarafından mali tablolar, faaliyet ve uygunluk denetimlerinin sözleşme kapsamında yapılmasıdır. Bağımsız denetçiler herhangi bir firmaya bağlı olarak değil ücret karşılığı çalışırlar. Firmanın mali tablolarını ve faaliyetlerini yasalara uygunluk açısından denetleyip firmanın yöneticilerine bu konuda bilgi vermektedirler.[11]

İç denetimin yapısına baktığımızda yıllara göre farklılaştığını görmekteyiz. 1950'li senelerde firmanın varlıklarını korunması, 1960'lı senelerde firmaların elde ettikleri verilerin güvenilirliğinin denetlenmesi, 1970'li senelerde uygunluk denetimi, 1980'li senelerde firma etkinliğin denetleme ve 1990'lı senelerdeyse firma hedeflerini gerçekleştirme amaçlı gündeme geldiği görülmektedir.[12]

1.2.3. Gerekliliği ve Önemi Bakımından İncelenmesi

Çağımızda şartlar hızlı bir şekilde değişmekte, hızlı değişim nedeniyle ekonomik ilişkiler karmaşıklaşmaktadır. Giderek karmaşık bir yapıya bürünen ekonomik ortamda kullanıcılar açısından işletme faaliyeti için en doğru bilgiye

[9] Türk Dil Kurumu, (TDK), **Denetim,** http://www.tdk.gov.tr, 14.11.2018.
[10] Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi,** İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 2002.
[11] Figen Altuğ, **Mali Denetim,** Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1995.
[12] Ali Kamil Uzun, "Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü", **Active Finans Dergisi**, 2009, 62.

ulaşmak önem arz etmekte bu da iş çevrelerinin denetime duyduğu ihtiyacı arttırmaktadır. Bu ihtiyaç toplumda ve iş çevrelerinde denetimin önem kazanmasına neden olmuştur.[13]

Örneğin iç denetimin işletmeye yarar sağladığı bazı konular bulunmaktadır. Bunlar:[14]

- Riskleri uygun şekilde tespit edip yönetmek
- Değişik yönetim birimleri arasında gerekli etkileşimi sağlamak
- Önemli finansal, yönetsel ve faaliyetle ilgili olan bilgilerin doğru, güvenilir ve zamanlı olması
- Çalışanların politikalara, prosedürlere, ilgili yasalara uygun davranması
- Kaynakların ekonomik bir şekilde temin edilip, verimli kullanılması ve korunmasının sağlanması
- Plan, program ve amaçlara ulaşabilmek
- Denetlenen kurumun kontrol süreçlerinin kalite ve daimi gelişmeyi desteklemesi
- İşletmeyi etkileyen önem arz eden düzenlemelerin farkına varılması ve izlenmesinin, güvence sağlayıp sağlamadığının saptanması şeklindedir.

İşletme ortakları, şirketlerde ne olup bittiğine dair bilgi almak istemektedirler. Bu da denetime olan ihtiyacı arttırmaktadır. Denetime duyulan ihtiyacın başka nedenleri de vardır. Bu nedenler şunlardır:[15]

- Hesap verebilme ve sorumluluk
- Vekâlet Teorisi
- Yönetime danışmanlık sunmak ve yardım edebilmek
- Tasarruf yapma ihtiyacı

---

[13] Seval Kardeş, **"Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma"**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, 2006.

[14]Hüseyin Özer, "Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", **Sayıştay Yayınları,** 1997.

[15] Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim**, İstanbul, Beta Basım Yayım, 2014, s. 27.

- Hileli işlemlerden korunabilmek

1.3. HATA, HİLE ve YOLSUZLUK KAVRAMLARI

Muhasebe sisteminde de her alanda olduğu gibi bazı sorunlar mevcuttur. Konumuz içerisinde asıl incelenecek olan, bu sorunların bilerek ve isteyerek yapılıp yapılmadığıdır. Muhasebe söz konusu olduğu takdirde, beraberinde bazı yasal düzenlemeleri de getirmektedir. Bu düzenlemeler ise muhasebede hata, hile ve yolsuzlukların önüne geçmek için kullanılmaktadır.

Muhasebe hataları birçok neden dayandırılabilmektedir. Örneğin; unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik sebebiyle muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda, genelde kasıt unsuru taşımayarak yapılan yanlışlıklar olarak gündeme gelmektedirler.[16] Muhasebe bilimi için ise hata; finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve gerçek verilerin kasıtlı olmayarak yanlış beyan edilmeleri şeklinde ortaya çıkmaktadır.[17]

Muhasebe hilesi, aslında bir muhasebe düzensizliği olarak karşımıza çıkmaktadır. Başka bir ifade ile bu düzensizliğin, tertipsizliğin vergi suçu boyutuna gelebilmesi için suçun unsurlarının varlığı gereklidir. Buna göre;[18]

- Yasallık ilkesi gereği,
- Yasada tanımlanan tipe uygun bir fiilin olması gereklidir
- Muhasebe suçunun mevcut olabilmesi için yani varlığı için, o suçun kanunda açık bir biçimde gösterilmiş olması gerekmektedir.

Buradaki asıl düzenleme;

- 213 sayılı VUK'nun 359. maddesinde yer alan fiildir.

---

[16] Celal Kepekçi, "Denetçinin Hukuki Sorumluluğu", **A.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi,** Yayın No: 84, Eskişehir, 1990.

[17] Özgür Çatıkkaş, Yıldırım Ercan Çalış, "İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,** Cilt 9, Sayı.2, 2007.

[18] Mustafa Alparslan, **Muhasebede Hata ve Hileler Bunların Sonucunda Ortaya Çıkabilecek Vergi Ziyaı Cezaları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları,** 2009, http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/015/, 01.11.2018.

- Bu madde hükmünde tanımlanan fiil var ise, suçta doğal olarak bulunacaktır. Fiil yok ise dolayısıyla suç da yok demektir.
- Madde unsur olarak;
- Suçun tipine uygun bir fiilin varlığı gerekmektedir
- Vergi kanunlarındaki suç tipine uygun bir fiilin varlığı zorunludur.
- İşlenen fiilin hareket, sonuç ve illiyet bağı olmak üzere üç tarafı bulunmaktadır.

Türkiye'deki vergi mevzuatına bakıldığında, hesap hilesi ve muhasebe hilesi kavramlarının tanımlanmamış olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra, yargı kararlarında da bir tanıma rastlanmamıştır. Hesap ve muhasebe hileleri;[19]

- Vergi matrahının azaltılması amacıyla
- Gerçek ilişki, işlem ve hesapların
- Defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesi olarak tanımlanabilmektedir.

Hesap ve muhasebe hilelerini uygulamada birbirinden ayırmak oldukça güçtür. Hile kavramı hata kavramından farklıdır. Hilede bir şeyi olduğundan veya olması gerekenden farklı gösterme isteği olduğu halde, hata istem dışı olarak yapılmaktadır. Her iki halde de sonuç aynı olmakla birlikte, hilede bilerek ve isteyerek sonucu önceden planlama söz konusu iken, hata dikkatsizlik, dalgınlık, konuya yeterince nüfuz edememek ve benzeri nedenlerle istem dışı olarak ortaya çıkmaktadır.[20]

İşletmelerde meydana gelen hileler sınıflandırıldığında ise; yönetim hileleri, çalışan hileleri, müşteri hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri şeklindedir.[21]

Diğer taraftan, işletmelerin her türlü işlem ve kayıtlarının belgelere dayanması gereklidir. Bir kısım işlemlerin belgesiz yapılması ve defterlere yansıtılmamasına kayıt dışı işlem adı verilmektedir. Bir işletmede kayıt dışı

[19] http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/148IAT.pdf, 01.11.2018.
[20] http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/148IAT.pdf, 01.11.2018.
[21] Alper Çelik, "Stok Hileleri ve Bir Uygulama", **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,** Muhasebe-Finansman A.B.D. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007.

işlemlerin varlığı, o işletmenin defter kayıtlarının gerçek durumu göstermesini engellemektedir. Aynı zamanda:[22]

- Kayıt dışı işlemler:
- Fatura almamak
- Fatura düzenlememek
- Mevcut olan faturayı gizlemek suretiyle yapılmaktadır
- Satış gelirini gizleyerek
- Vergi kaçırma amacı ile yapılmaktadır
- Satışı belgesiz yapılan malın işletmeye girişi de belgesiz yapılmış ise, matrah farkı, satış bedeli ile o malın işletmeye giriş bedeli arasındaki farktır
- Ancak, satışı kayıt dışı olan malın işletmeye girişi kayıtlı ise, satış bedelinin tamamı matrah farkı olmaktadır

Kavram olarak bakıldığında, yolsuzluk; işletmeler içerisinde olması gereken kurallardan ve durumdan farklı olarak hareket etmek sureti ile değişik sonuçların ortaya çıkarılmasıdır.[23]

Türkiye'de ortaya çıkan muhasebe hilesi olaylarında vergi kaçırma amacının ön plana çıktığı görülmektedir. Gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, yapılan hilelerin, vergi matrahını azaltmaya ya da gider ve maliyetleri yükseltmeye yönelik oldukları ortaya çıkmaktadır. Vergi matrahını azaltmaya yönelik fiiller şu şekilde sıralanabilmektedir;[24]

- Defterlerde gelir toplamını olduğundan eksik hesaplamak,
- Yapılan satışlar karşılığında belge düzenlememek,
- Düzenlenen belgeleri olması gerektiğinden düşük tutarlı düzenlemek,
- Düzenlenen belgeleri defterlere eksik tutarlarla kaydetmek,
- Cari döneme ilişkin geliri gelecek döneme kaydırmak,
- Paravan firma ya da şahıslar kullanarak hasılatı başkasına mal etmek,

[22] Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları,** İstanbul: HUD, 2004, 3.Baskı.
[23] Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi,** Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.
[24] Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi,** Ankara: Seçkin Kitabevi, 2005.

- Satış hasılatını avans ya da teminat gibi kaydetmek,
- Bazı sabit kıymet satışlarını kiralama ya da bedelsiz kullanım gibi muhasebeleştirerek geliri gizlemek,
- Teminat maksadıyla verilen parayı, menkul kıymetleri, üçüncü kişilerce tahakkuk ettirilen faizleri kaydetmemek,
- Hasılat ya da ciro primi gibi dolaylı gelir unsurlarını kayıt dışı bırakmak,
- Döviz mevcudu ya da döviz üzerinden bir alacaktan doğan kur farklarını hesaplamamak ya da eksik hesaplamak,
- Taksitli satışlar ya da geç ödemeler dolayısıyla müşterilerden alınan vade farklarını kaydetmemek,
- İşletmelerin normal konusu dışında, mali sektörden elde ettiği arızi gelirleri yasal kayıtlar dışında tutmak,
- İşletmeye ait kaynakların ortaklar tarafından bedelsiz olarak kullanılması ya da gerçek işlemlerin bu şekilde gizlenmesini sağlamak şeklindedir.

Türkiye'de geçmişten günümüze birçok muhasebe hilesi ile karşılaşılmaktadır. Örneğin;[25]

- İmar Bankası, 1984 yılında Uzan Grubu tarafından satın alınmıştır.
- 20 Haziran 1994 tarihinde İmar Bankası, 3182 sayılı Kanun'un 64. maddesi kapsamına alınmıştır.
- İmar Bankası, bünyesinde yapılan usulsüzlükler ve yolsuzluklar nedeniyle bankacılık sektöründe geniş yankılar uyandırmıştır.
- İmar Bankası'nda yaşanan yolsuzluk skandalı, Türkiye'de son yıllarda ortaya çıkan en büyük yolsuzluklardan biridir.

1.4. VERGİ, VERGİ MEMURU ve VERGİ MÜKELLEFİ Kavramları

Vergilerin mali, ekonomik ve sosyal olmak üzere birçok amaç için kullanıldığı görülmektedir. Vergilemenin istenilen amaçlara ulaşılabilmesi için bazı

[25] BDDK, **Türk Bankacılık Sektörünün Güçlendirilmesine Yönelik Çabalar ve İmar Bankası Olayı,** Ekim 2003.

şartlara da uyulması gerekli olmaktadır. Bu durum da vergileme ilkelerini gündeme getirmektedir. Gelişmelere ve ihtiyaçlara paralel olmak üzere, vergileme ilkelerinin de çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulduğu görülmektedir.[26]

Vergileme mali bir olay olup, toplumsal yapının bir parçası olarak karşımıza çıkmaktadır. Bundan dolayı toplumsal değişkenler ile verginin yapısına etki eden faktörler birbirini doğrudan etkilemekte ve inceleme alanımız da bu noktaya kaymaktadır.[27]

VUK'un 135. maddesine göre, vergi incelemesi yapabilecek olanlar; hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, hesap uzmanları, vergi dairesi müdürleri, Maliye Müfettişleri, vergi denetmen ve yardımcıları, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün taşra ve merkezde müdür kadrolarında görev yapanlar ve Stajyer Gelirler Kontrolerleri ve Gelirler Kontrolerleri olmaktadır.[28]

Mükellefiyet olgusuna bakıldığında, hukuki bir görevin yerine getirilmesinin zorunlu olduğu durumlar ifade edilmektedir. Burada, hukuki nizam tarafından bir kimsenin uyum sağlaması ve riayet etmesi gerekli olan emir söz konusu olmaktadır.[29] Örnek verilecek olunduğunda, herkes vergi ödemekle mükellef olmaktadır. Adil bir vergi sisteminde, mükellefiyet; din, dil, ırk, unvan gibi özellikleri dikkate almamakta ve herkese eşit davranmayı gerekli kılmaktadır.[30]

Mükellef türleri ise maddi vergi yükümlülüğü ve şekli vergi yükümlülüğü olarak tasnif edilebilmektedir. Maddi vergi yükümlülüğü, sahip olunan borcun ödenmesi şeklinde iken; şekli vergi yükümlülüğü ise levha bulundurma, defter tutma ve belge düzenleme gibi şekli yükümlülükleri içermektedir.[31]

---

[26] Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi,** 2. Basım, Ekin Kitabevi, Öner Ofset ve Tipo Tesisleri, Bursa, 1991, s. 61-65.
[27]Fethi Heper, "Toplumsal Yapı İle Vergi Arasındaki İlişkiler", Eskişehir: **İTİA Yay.** No. 126-148, Eskişehir, 1992, s. 60.
[28] Caner Bakır, "Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı2nın Kurulması", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 45, Sayı 12, 2012.
[29] Kemal Tahir Gürsoy, "Ölüme Bağlı Tasarruflarda Şart ve Mükellefiyet", **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt 10, Sayı 1-4, Ankara, 1953, s. 474.
[30] Milli Eğitim Bakanlığı (MEB), **Muhasebe ve Finansman, Vergi,** MEGEP, Ankara, 2011, s. 3.
[31] Cihan Yüksel, "Kamu Maliyesi", **Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Özet Ders Notları**, Mersin, 2015, s. 40.

1.4.1. Verginin Oluşum Süreci

Anayasa'nın 73. Maddesine göre, Türkiye'de vergilendirme yetkisi, yasama organınca kullanılmaktadır. Bunun anlamı, vergilerin sadece kanunlarla değiştirilmesi, kaldırılmasıdır. Aynı zamanda, yürütme ve yargı organları bu konuda yetkisiz kılınmaktadır. Vergilerin dayanağı da, vergilerin yasallığı ilkesine dayanmaktadır.[32]

Türkiye'de de diğer ülkelerde olduğu gibi vergileri düzenlemek adına bazı uygulamalar geliştirilmiştir. Türk Vergi Mevzuatı'nı incelemeden önce Türk Vergi Sisteminin tarihçesine kısaca değinmekte fayda görülmektedir. Cumhuriyet öncesi uygulanan Osmanlı vergilerine bakıldığında şeri vergilerden oluştukları görülmektedir. Bunlar arasında sıralanacak olan;[33]

- Müslüman tebaadan alınan zekât ve öşür
- Müslüman olmayan tebaadan alınan harç ve cizye vergileri bulunmaktadır.

1.4.2. Verginin Türleri

Vergi türlerinden kısaca bahsetmek istendiği takdirde, gelir vergisinden başlamak mantıklı olmaktadır. Gelir vergisi, bir takvim yılı içerisinde gerçek kişilerden alınan dolaysız vergiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun özelliklerine değinildiğinde;[34]

- Artan oranlı vergi tarifesi içerdiği,
- Vergilendirilen kişilerin özel durumlarını dikkate alan ve adaleti sağlamaya çalışan bir vergi türü olduğu görülmektedir.

---

[32] Garip Ayaz, "Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", **Vergi Dünyası Dergisi**, 1996, Sayı, 181, http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/145/Vergilerin+Yasalligi+Ilkesi+Ve+Anayasa+Mahkemesi+Kararlari+, 04.11.2018.

[33] Yusuf Bahadır Kavas, ''Türk Vergi Sistemi'', file:///C:/Documents%20and%20Settings/User/Belgelerim/Downloads/t%C3%BCrk%20vergi%20sistemi%20son.pdf, 04.11.2018.

[34] Volkan Çevre, **Gelir Vergisi'nin Konusu ve Unsurları,** Denge İzmir Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/gelir%20vergisinin%20konusu%20ve%20unsurlari_volkan%20cevre.pdf, 02.11.2018.

Vergilerin ve vergilendirmenin amaçlarına göz atmak istendiği takdirde, vergilerin fonksiyonları üzerinde durmakta fayda görülmektedir. Vergilerin fonksiyonlarını;

- Mali fonksiyonlar,
- Ekonomik fonksiyonlar,
- Sosyal fonksiyonlar olarak 3 kategoride incelemek mümkündür.

Bu fonksiyonlar irdelendiğinde;[35]

- Toplumların ihtiyaçlarının günden güne artış gösterdiği şartlar altında, vergilerin mali yani fiskal fonksiyonları, kamu harcamalarını sağlayabilmek adına optimal ölçüde gelir sağlanması amacına yönelik olmaktadır.
- Verginin ekonomik fonksiyonu, ekonominin vergisel tedbirler aracılığı ile yönlendirilmesine hizmet etmektedir. Bu fonksiyon ile amaçlanan,
- Verginin yatırım kararları üzerinde bıraktığı olumsuz etkileri ortadan kaldırmak,
- Yatırımları teşvik etmek,
- Çalışmayı ve risk almayı teşvik etmek,
- Tasarrufların en iyi yatırım araçlarına yönelmesini sağlamak şeklindedir.
- Verginin sosyal fonksiyonu ise, verginin,
- İstihdam,
- Gelir dağılımı,
- Sosyal adaleti sağlamak adına etkili şekilde kullanımını öngörmektedir.

1.5. DENETİM ALGISI

[35] ‘’Verginin Fonksiyonları’’, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_fonksiyonlari.html, 02.11.2018.

Denetim algısı, ülkeden ülkeye ve hatta bölgeden bölgeye değişiklik gösterebilmektedir. Bunun nedeni ise yapılan denetime ilişkin toplumda oluşturduğu algıya dayalı olmasıdır. Türkiye'de ve dünyada denetim algısının kısaca incelenmesi önem taşımaktadır.

Yöneticiler, bağımsız denetçilerden iç kontrol sistemi için görüş belirtmelerini isteyebilmektedirler. Aynı zamanda bağımsız denetçilerden mali tablolar hakkında daha fazla bilgi ve açıklama yapmalarını beklerler. Bunun sebebi ise işletmede etkili bir iç kontrol mekanizması kurarak hata ve hileleri en aza indirmeyi hedeflemeleridir.[36]

İç kontrol sistemini incelemenin ilk aşaması bu sistemi tanımaktır. Bu bölümde denetçi sistem hakkında bilgi toplar ve bunları çalışma kâğıtlarına not eder. Denetçi, iç kontrol sistemini tanırken çeşitli kaynaklardan faydalanır. Çalışanlarla görüşme, sorgular, işletmenin hesabı, iç denetimdeki denetçinin hazırladığı raporlar, muhasebe kayıtlar vs. bu bilgi kaynaklarından yalnızca bir kısmıdır. Bunun yanında denetçi işletmeyi, tesisleri gezerek de bilgi sağlayabilir.[37]

İç denetim çalışmaları bağımsız denetimi etkilemektedir. Bu etkiye sebep olan faktörler şunlardır:[38]

- Bağımsız denetçi açısından güvenilir bir iç kontrol sistemi görülmesi,
- İç denetçileri değerleme imkânına sahip olunması,
- İç denetçilerde gereken özelliklerin bulunmasıdır.

1.6. MAKUL GÜVENCE

Makul güvence kavramından bahsetmek için bağımsız denetim ve bağımsız denetçinin söz konusu olması gerekmektedir. Bağımsız denetim içerisinde önem taşıyan bu kavramın tanımlanması ve özelliklerinin incelenmesi faydalı görülmektedir.

---

[36] Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim,** 5. Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004, s. 10.
[37] Mehmet Aksoy, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim,** Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayın, 2008, s. 175.
[38] Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Pelin Yayınları, Ankara, 1999, s. 60.

1.6.1. Anlam Bakımından İncelenmesi

Genel kabul görmüş kurallar temel alındığında, bağımsız denetimcilerin hazırlık basamağına kayıldığı ancak bunun yanında finansal tabloların şeklinden, içeriğinden ve de kamuya sunulduğunda verilerin doğruluk içermesinden sorumlu olmamaktadırlar. Bu sorumluluk tamamıyla yöneticilere ait olmakta ve bunu devredememektedirler. Bağımsız denetçiler bu noktada sadece inceledikleri finansal tablolarla alakalı fikir beyan etmekle görevlidirler. Tüm denetlemeler bazında, bağımsız denetçilerin finansal tabloların çok ciddi hatalar içermediği konusunda makul bir güvence sağlamaları gereklidir. Bahsedilen hedefler temelinde, bağımsız denetleme şirketleri bu kaliteyi sağlamak ve korumak durumundadır.[39]

1.6.2. Özellikleri Bakımından İncelenmesi

Denetim firmalarına bakıldığında, çeşitli konularda makul güvence verebilmek adına bazı politika ve prosedürler oluşturmaktadır. Bunlar Tablo 1.1 aracılığı ile incelenmektedir.

[39] Michael Ramos, **Wiley Practioner's Guide to GASS 2008**, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, USA, 2008, s. 6-7.

Tablo 0.1: Makul Güvence Verebilmek Adına Düzenlenen Konular[40]

Bağımsızlık
Etik kurallar
İnsan kaynakları
Sözleşme Performansı
Danışma-Farklı Düşünceler
Şikâyet ve Suçlamalar
Sözleşme Performansı
Dokümantasyon
Özel Sözleşme ve Müşteri İlişkilerinin Sürekliliği ve Kabulü
Kalite Kontrolün Gözden Geçirilmesine İlişkin Sözleşme
Sözleşme Ekiplerinin Tayin Edilmesi

[40] TÜRMOB-TESMER, **Denetim,** http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf, 05.11.2018.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİNDE DENETİM ALGISI

2.1. TÜRKİYE'DE MUHASEBE DENETİMİ

Muhasebe olgusunun gelişim aşamaları Türkiye'de, Osmanlı'nın son dönemlerine kadar dayanmaktadır. Bu dönemde muhasebemiz Fransız ekolünün etkisi altında gelişmiş, Fransız mevzuatını örnek almıştır. Muhasebe ve yasal düzenleme arasındaki ilişki' Fransız Ticaret Kanunu'nun kopyalanarak tercüme edilmesi ile 1850'de Kanunname-i Ticaret adıyla tüccarların tutmakla yükümlü oldukları ticari defterlerle ilgilenen kanunla birlikte başlamıştır. Bu dönemde muhasebe yayınlarının büyük çoğunluğu Fransızca asılların tercümelerinden oluşmaktadır.[41]

2.1.1. Tarihsel Süreci

Türkiye'de ilk olarak muhasebenin düzene girmesi, 1850 yılında, Kanunname-i Ticaret ile sağlanmıştır. Fransız Ticaret Kanunu'nun tercümesi niteliği taşımasından dolayı Fransız Muhasebe literatürünün etkisi altında kalınmıştır.[42]

Muhasebecilik mesleğine mensup kişilerin Osmanlı döneminde bürokrasi içerisinde bir ayrıcalığa sahip olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü muhasebecilikle uğraşan görevliler mali konularda son derece etkindirler ve alınan kararları etkilemektedirler. Divanlarda her zaman bir muhasebeci bulundurulmuştur.

[41]Erdoğan Ayder, **Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği**, www.muhasebe.tr.com/yazarlarımız/Erdoğan/008, 2014, s. 8.
[42] Alettin İmamoğlu ve Nuri Sait Altun, "Genel Muhasebe", **Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu,** Düzce, 2012.

Bunun yanında sadrazamlık görevini yürüten çoğu yetkili muhasebe mesleğinden yetişmiştir.[43]

Cumhuriyet'in ilk dönemlerinde Alman muhasebecilik ekolü etkili olmuştur. Bu yıllarda muhasebecilik ve mali müşavirliğin yasal alt yapısı hazırlanmaya başlanmıştır.[44]

1940'ta çıkan kazanç vergisi ve 1950'de çıkan Gelir Vergisi Kanunu uygulamaya konunca muhasebe ve denetim işleri de hız kazanmıştır. 1950'de yapılan vergi reformu da alanında uzman muhasebeci ihtiyacını arttırmıştır. Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı 1947 tarihli Vergi Usul Kanunu tasarısı içerisinde yer alan Mali Müşavir ve Mükellef Yardımcıları başlıklı düzenleme bağımsız muhasebe denetimiyle ilgili ilk düzenleme olarak tarihimize geçmiştir. 1926'da ortaya konan Ticaret Kanunu ise Türkçeleştirilip kabul edilerek yürürlüğe konmuştur. Bunun yanında defter tutma, defter çeşitleri gibi mevzularda belirli düzenlemeler bu kanunla ortaya konmuştur. Bu kanunun içinde sermaye şirketlerini içeren ve denetçilerin görevlerini tanımlayan maddeler de vardır. İlk Türkiye Muhasebe Kongresi 1957'de toplanmış ve muhasebecilikle ilgili kanun tartışılmıştır. 1963'te ise ilk kez Serbest Mali Müşavir ve Yeminli Müşavir Serbest Mali Müşavirlik Kanun tasarısıyla birbirinden ayrılmıştır. Bu tasarı 1966'da yasa haline gelmiştir.[45]

Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan düzenlemeler doğrultusunda; özel sektörde sorunlu olayların çözülmesi ve olayın tarafları olan kurumları korumak hedeflenmiş ancak çağdaş muhasebe kavramları ve standartları kanuna konmamış, böylece muhasebeciliğin gelişmesi; ticari işlemlerin kanuni olup olmadığının denetlenmesi, muhasebecilerin yerine mahkemelerin tanınması yüzünden engellenmiş bulunmaktadır. Kanun, muhasebenin esaslarını tespit konusunda yeterli olamamıştır.[46] 1960'tan sonra Türkiye'de planlı bir kalkınma süreci başlatılmıştır. Bu süreç içerisindeki çalışmalar özel sektör ve kamu sektöründe hizmet veren

[43] Sabri Bektöre, "Muhasebe Mesleği, Etik ve Enron Olayı", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** 2003, Cilt XIX, S. 1-2.
[44] Adnan Kahveci, "Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Önemi", **Mali Çözüm Dergisi,** 1991, s. 1.
[45] Mustafa Aysan, "Muhasebe'de Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar"**, İstanbul Üniversitesi Yayınları** No. 1615 İşletme Fakültesi Yayınları No.8, 1991.
[46] http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id:2009, 12.11.2018.

kurumların belirlenen plana uymalarını ve yeni muhasebe tekniklerini uygulamalarını zorunlu kılmıştır. 1964'te mali devlet kuruluşlarının ekonomik ve muhasebeye dayalı sistemlerinin incelenmesini, geliştirilmesini sağlamak amacıyla muhasebe teorisi üzerine düşünen uzmanlardan bir komisyon oluşturulmuştur. Komisyon 4 yıl boyunca bu konu üzerine çalışmış ve sekiz adet muhasebe el kitabı ortaya çıkmıştır. Komisyonun düzenlediği bu kitapların 1968'de basımı yapılmıştır. 1971 yılında "Tek Düzen Muhasebe Uygulama Komisyonu"nun hazırladığı Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Genel Muhasebe bölümü bir yıl sonra yani 1972'deyürürlüğe konmuştur. 1974'te ise Tek Düzen Muhasebe Sistemi uygulamadayken karşılaşılan engeller ve eksiklikleri değerlendirip sonuca ulaşmak için bir komisyon oluşturulmuştur. Bu komisyon tarafından yapılan çalışmaların neticesinde 1976'da maliyet muhasebesini içeren "Tek Düzen Maliyet Muhasebesi Rehberi" ortaya çıkartılmış ve 1977'den sonra uygulanmıştır.

2.1.2. Yasal Dayanakları ve Uygulayıcıları

Ülkemizde bankacılık sektöründeki hareketlilik 70'li yıllarda sermaye piyasasını da etkilemiştir. Bu sektörde bir denetim mekanizması olmaması ve yasa boşluğu olmasından faydalanan kişiler bankerlik şirketleri açmışlardır. Bankerliğin kontrol altına alınmasını sağlayacak bir yasa veya denetim mekanizmasının yokluğu kargaşa yaratmıştır. Bu ihtiyacı karşılamak üzere 28.07.1981 tarihli 2499 sayı ile Sermaye Piyasası Kanunu çıkartılmıştır. SPK bu alanda düzenlemeler yapmış ve bağımsız dış denetçilik alanında kurulacak şirketlerin uyması gereken maddeleri belirlemiştir. Muhasebe tarihimizde bağımsız denetim adına yapılan ilk resmi düzenleme olduğu için son derece önemlidir.[47]

1980'li yıllardan itibaren muhasebecilikle ilgili yasal esaslar büyük ölçüde pek çok meslek dalında kabul edilmişti. Ancak muhasebede henüz bir düzenlemesi yapılmamış olan meslek, ahlak kuralları belirlenmemiş şekilde devam etmekteydi. Bu yüzden böyle bir düzenleme zorunlu hale gelmiş bulunmaktaydı. Ülkenin az gelişmiş oluşu ve dönemin mali şartları muhasebe alanındaki uygulamaların iyi hale getirilmesinin önünde engel teşkil etmekteydi. Bu sebeple mesleğin yasal bir

[47] Mustafa Aysan, "Muhasebe'de Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar"**, İstanbul Üniversitesi Yayınları** No. 1615 İşletme Fakültesi Yayınları No.8, 1991.

dayanağa bağlanması çoğu ülkedeki gibi meslek kanunlarıyla yapılmaya çalışılmaktaydı. 1932 yılında muhasebe mesleğinin ve denetimin yasalarca düzenlemesini hedefleyen çalışmalar 1989 yılınca ancak sona erebilmiştir. Meslek, Avrupa Topluluğu uyum sürecinin neticesi olarak 13 Haziran 1989 tarihi itibariyle yasal düzenlemesine kavuşmuştur. Bunu takip eden dokuz yılda meslek önemli ölçüde gelişmiş ve bu alanda yapılmış en mühim düzenleme SPK Kanunu kapsamında hayat bulmuştur.[48]

Türkiye'de Muhasebe Standartları kronolojik olarak ele alındığında:[49]

- Sümerbank'ın kuruluşu: 1926-1960
- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu: 1960-1968
- Bankalar Birliği Tebliği: 1963
- Azot A.ş.'de uygulanan Pilot Çalışma: 1969
- KİT'lerde Türk Muhasebe Standartları: 1972
- Sermaye Piyasası Kurumu: 1981
- SM-SMMM-YMM Yasası: 1989
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği: 1992
- Bilanço esasına göre defter tutanlara özel TMS: 1994
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu: 1994
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu: 1999 karşımıza çıkmaktadır

2.1.3. Daha Önce Yapılmış Araştırmalar

Can Kaymak 1996 yılında "Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi" isimli çalışmasında, muhasebe uygulamalarında rastlanabilecek hata ve hileleri sınıflandırarak anlattığı çalışmasında, işletmeleri hileye yönlendiren en önemli nedenin vergi kaçırma isteği olduğunu belirtmiştir. Ayrıca verginin devletin gelir kaynakları arasına en önemlisi olduğunu belirterek, işletmelerin vergi kaçırmaya yönelmemesi için buna neden olan

[48] Ziya Disanlı, "Meslek Mensuplarını Yasal Hakları, Yükümlülükleri ve Karşılaştıkları Güçlükler", I. **Türkiye Muhasebe Ve Denetim Sempozyumu: 6-8 Nisan**, 1995.
[49] Serap Durukan, **Genel Muhasebe**, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Muğla, 2012.

etkenleri düzenlemesi gerektiğini ifade etmiştir. İşletmelerde iç kontrol sistemi kurulmuş, devlet tarafından düzenlemeler yapılmış olsa bile toplumun aşılanması gerektiği toplumun devamlı biçimde bu kurallar ile hayata devam etmesi gerektiğini vurgulamıştır.[50]

Vedat Acar 1998 yılında inşaat işletmelerinde muhasebe denetimi ve uygun denetim teknikleri iki unsurun bağımsız dış denetimin amacına ulaşabilmesinde rol oynadığını ifade etmiştir. Bunlardan ilki iç kontrol sisteminin var olması ve iyi olması ikincisi ise yüksek riske sahip denetim alanları ve bu alanlarda yapılacak denetim tekniklerinin seçilmesidir. İnşaat işletmelerinin devamlılığının alacakları kararlarda yararlandıkları mali verilere bunların güvenirliliğine bağlı olduğunu ve bu güvenirliğinde ancak dış denetim, bağımsız denetim ile elde edilebileceğini belirtmiştir. Bununla beraber bağımsız denetimin neticesinde varılan görüşün doğruluğunu da işletmenin iç kontrol sisteminin etkin olmasına ve denetimde kullanılacak tekniklerin isabetli olmasına bağlamıştır.[51]

Hikmet Yılmaz 2000 yılında "Kamu İktisadi Teşekkülleri BYDK Yapılan Muhasebe Denetiminin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Değerlendirilmesi" isimli çalışmasında kamu iktisadi teşebbüslerinde uygulanana muhasebe denetimi ve uygulanan standartları detaylı bir şekilde incelemiştir. Uygulanan denetim standartları uluslararası denetim standartları ile kıyaslandığında önem arz edecek farlılığın olmadığını belirtmiştir. Saptanan farklılıkların ise yüksek denetleme kurulunun komu denetim organı olmasına bağlamıştır. Standartlar arasındaki farkların giderilmesi, uluslararası standartlar ile tamamen uyumlu olması durumunda ülkemizdeki muhasebe denetiminin gelişmesinin mümkün olduğunu saptamıştır.[52]

Ömür Kızılgöl'ün 2001 yılında "Muhasebe Denetiminde Müşteri Seçiminde Denetim Riski Yönetimi" isimli çalışmasında Denetçilerin müşteri seçiminde karşılaşabileceği riskleri tanımlamış ve bu riskleri indirmek için yapılması gerekenleri ifade etmiştir. Bu bağlamda denetçilerin en çok dikkat etmesi geren

[50] Can Kaymak, Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi, 1996,
[51] Vedat Acar, "İnşaat işletmelerinde muhasebe denetimi ve uygun denetim teknikleri", (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), Ankara, 1998.
[52] Hikmet Yılmaz, Kamu İktisadi Teşekkülleri BYDK Yapılan Muhasebe Denetiminin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Değerlendirilmesi, 2000.

durumlardan birinin müşteri seçimi olduğunu belirtmiştir. Denetçinin hatası sebebiyle olası bir tazminata maruz kalmaması için uygulayabileceği iki yöntemden söz etmiş ve iki yöntemin beraber kullanılabileceğini de bildirmiştir. Bu yöntemlerden birincisi riskin kontrolünü sağlayabilmek için faaliyetlerdir. İkincisi ise riskin finansmanı doğrultusundaki faaliyetlerdir.[53]

Gülcan İren 2007 yılında "firma başarısızlıklarını önlemede muhasebe ve muhasebe denetiminin rolü" çalışmasında firmaların farklı amaç ve yapılar ile kurulduğunu ve bu farklılığın muhasebe sistemlerine yansıdığını ifade etmiştir. Firmaları organizmaya muhasebecide bu organizmanın sinir sistemine benzetmiştir. Ve dolayı ile burada meydana gelecek bir sorunun tüm firmayı etkileyeceğini firmanın başarı elde edemeyeceğini belirtmiştir. Firmaların başarısızlıklarında ki en önemli unsurun yönetim kaynaklı olduğunu ifade etmiştir. Bunu da yöneticinin kötü niyetli olabileceği gibi daha fazla eksik ve yanlış bilgi sonucu oluştuğunu belirtmiştir. Bu sebeple firmalarda muhasebe ve denetim sisteminin doğru ve güvenilir bilgi vermede etkin olması gerektiği sonucuna varmıştır.[54]

Gökhan Yılmaz 2007 yılında "Muhasebe Denetiminde Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin İncelenmesi ve Bir Uygulama" isimli çalışmasında ACL programı kullanılarak bir bankanın muhasebe hesapları denetlenmiştir. Yapılan uygulamada hesapların fiş doğruluğu, personel hesapları ile ilgili hile denetimi ve suiistimali ortaya çıkarmak amaçlı TC kimlik numaraları ile ilgili analizler gerçekleştirilmiştir. Elektronik ortamda yapılacak denetimlerde elde edilecek sonuçların kalitesi açısından bilgisayar içinden denetim yaklaşımının benimsenmesi gerektiğini belirtmiştir. Denetlenecek verilerin ve ana kütlenin çok büyük olması bilgisayar destekli denetim tekniklerini kullanmayı zorunlu hale getirdiği ve denetçilerin teknolojiyi takip ederek denetim süreçlerini yenilemesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.[55]

Gülten Yatağan 2006 yılında "Muhasebe Denetiminde Kullanılan İstatistiki Teknikler ve Bir Uygulama" adlı çalışmasında faaliyet konusu iletişim olup İstanbul

[53] Ömür Kızılgöl, Muhasebe Denetiminde Müşteri Seçiminde Denetim Riski Yönetimi, 2001.
[54] Gülcan İren, firma başarısızlıklarını önlemede muhasebe ve muhasebe denetiminin rolü, 2007.
[55] Gökhan Yılmaz, Muhasebe Denetiminde Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin İncelenmesi ve Bir Uygulama, 2007.

merkezli Ankara ve İzmir'de şubeleri bulunan 28 personele sahip 1996 yılından beri faaliyette olan bir şirket araştırma kapsamında ele alınmıştır. Araştırma sonunda Parasal birim örneklemesi yönteminde stok sayım farkından kaynaklanan hata yok sayıldığında mali tablolardaki hataların belirlenen sınırlar içinde olduğu ve denetçinin olumlu rapor verebileceği düşünülmüştür. Benford Kanununa dayanan dijital analiz uygulamasında ise sapmaların, farklılıkların önemli büyüklükte olduğu dijital analiz ile yapılacak incelemenin sonuçlarının hatalı olacağı sonucuna varılmıştır.[56]

Onur Baydarol 2007 yılında "İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi" isimli çalışmada 15 bin üzerinde çalışanın istihdam edildiği, 2006 yılını 7 milyar TL konsolide ciro ile tamamlamış olan dayanıklı tüketim malları, komponent ürünleri pazarlama ve servis hizmeti faaliyet konusuna sahip şirket araştırmada ele alınmıştır. Uygulamada nakit yönetimi ve finansman işlemlerine ilişkin olarak iç kontrol sisteminin etkinliği incelenmiştir. Oluşturulan iç kontrol sistemi aracılığıyla; işletme varlıklarının korunması, yönetim politikalarına uyulması, hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesi, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve geçerli olması, mali bilgilerin güvenilir ve zamanında hazırlanması sağlanması olacağı kanınsa varılmıştır.[57]

Mustafa Ay 2007 yılında "Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma" isimli çalışmada ülkemizde faaliyette bulunan denetim firmalarının bilişim teknolojilerini kullanım düzeyleri ve bunun muhasebe denetimine olumlu yönden etkisinin tespiti amaçlanmıştır. Bu bağlamda yetkili firmalara anket uygulanmıştır. Araştırmada ortaya çıkan sonuçlar ışığında BDT'lerin kullanımının genel olarak denetim firmalarına maliyetleri azaltıcı, kaliteyi, verimliliği, etkinliği, güvenilirliği, koordinasyonu ve is hızını artırıcı etkileri olduğu tespit edilmiştir. Kuruluş ve

[56] Gülten Yatağan, Muhasebe Denetiminde Kullanılan İstatistiki Teknikler ve Bir Uygulama, 2006.
[57] Onur Baydarol, **"İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi",** (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi), 2007.

geliştirme maliyetleri yüksek olsa da fayda maliyet analizi yapıldığında faydasının maliyetine oranla kat kat fazla olduğu görülmektedir.[58]

Serhan Gürkan 2008 yılında "Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin (BDDT) Muhasebe Denetimine Etkileri ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Kuruluşlarının BDDT Uygulamalarına İlişkin Bir Araştırma" Çalışmada bilgisayar destekli denetim teknikleri uygulamaları ile ilgili yaklaşımların değerlendirilmesinde kuruluşlar arasındaki farklılığın tespiti için denetim yetkisine sahip bağımsız denetim kuruluşlarına anket yolu ile inceleme yapılmıştır. Araştırma kapsamında yetki almış 95 kuruluştan geri dönüş yapan 63 kuruluştan elde edilen veriler incelenmiştir. Çalışma sonucunda katılım gösteren kuruluşların neredeyse tamamının BDDT'yi kullandığı fakat bütünleştirilmiş denetim modülünün, entegre test tekniğinin ve paralel simülasyonun kullanımının ise çok düşük düzeyde olduğu görülmüştür. Araştırmada dikkat çeken diğer bulgu ise "Şirketinizde bilgi teknolojileri uzmanı istihdam ediyor musunuz?" sorusuna katılımcıların tamamının hatır cevabı vermesidir. Bu durum bünyelerinde ayrıca teknoloji biriminin olmadığı ve BDDT ye yeterince önem verilmediği kanaati doğurmuştur. "[59]

Elif Muğal 2007 yılında "Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye'de Muhasebe Denetimi" isimli çalışmada Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye' de uygulanabilirliği ve karşılaşılan güçlüklerin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında anket yöntemi kullanılmış, yetkili olan 94 firmadan 63 üne ulaşılmış ve 34 ünden geri dönüş alınmıştır. Araştırma sonucunda en önemli ortak sorunun denetim standartlarına tam uyumun sağlanmamış olması olduğu tespit edilmiştir. Temel sorunlardan diğerinin de yoğun rekabet ortamı olduğu bunun en etkili sebebinin ise ücret tarifesi olduğu görülmüştür. Bu ve benzeri sebepler ile denetim kalitesinin düşük olduğu fakat UDS nin denetim kalitesini arttıracağı denetçiler tarafından düşünülmektedir. Kurumsal yönetim ilkelerinin Türkiye'de uygulanmasını incelenmiş ve önemli olduğu halde bu ilkelerin

[58] Mustafa Ay, **"Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma",** 2007.

[59] Serhan Gürkan, Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin (BDDT) Muhasebe Denetimine Etkileri ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Kuruluşlarının BDDT Uygulamalarına İlişkin Bir Araştırma, 2008.

çok fazla uygulanmadığı görülmüştür. Kurumsal yönetim açısından ülkemiz şirketleri değerlendirildiğinde birçok eksikliğin var olduğu kanaatine varılmıştır.[60]

Sena Kılınç 2008 yılında "Muhasebe Denetiminde İstatistiki Örnekleme Yöntemleri ve Bir Uygulama" İsimli çalışmasında 1994 yılında kurulan, bilgisayar ve donanımlarının üretimini yapan bir firmanın demirbaşları için ayrılmış olan amortismanlar ile ilgili bir uygulama yapmıştır. Demirbaşların faydalı ömürlerinin uzun veya kısa gösterilmesi ile amortismanların düşük veya yüksek gösterilmesi mümkün olmaktadır. Firmada Aralık 2007 itibari ile 234 personeli ve 132 bayisi bulunmaktadır. Uygulamanın sonucunda bazı ürünlerin faydalı ömürleri yanlış bilindiği için bu ürünlerde sürekli hata yapıldığı bazı ürünlerde de VUK' nunda belirtilenin aksi uygulamalara rastlanmıştır. Bu hataların farklı kişilerin giriş yapması nedeniyle olduğu belirtilmiştir. Bankadan kredi kullanılma dönemlerinde ise kasıtlı olarak demirbaşların faydalı ömürlerinin farklı girildiği ve giderlerin düşük gösterildiği düşünülmüştür. Bu hatalar ile ilgili düzeltmeler yapılmış ve ana kütle kabul edilmiştir.[61]

Çağla Gönül 2008 yılında "Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi Ve Bir Uygulama" isimli çalışmasında 1994 yılında kurulan endüstri alanında faaliyette bulunan bir firmanın muhasebe ve kayıt düzeni incelenmiştir. 4.715.408.00 TL hammadde stoğuna sahip olan firmada ön tahmini hata değeri 13.345,00 TL, Kabul edilebilir hata değeri ise 286.000,00 TL olarak belirlenmiştir. Envanter tablosu üzerinden örnek seçme amacı ile kümülatif toplamlar belirlenmiş ve rastgele sayılar ile örneklem aralığı toplanmıştır. Yapılan çalışmanın sonucunda denetçinin örnek birimleri incelemesi sonucunda hata bulunması ve hata bulunmaması diye iki ayrı durum ile karşılaşacağı belirtilmiştir. Hata bulunmaması durumunda ana kütlenin kabul edileceği ve hata bulunması durumunda ise parasal hatadan söz dileceği ve ana kütlenin reddedilerek ek çalışmaların yapılacağı belirtiliştir.[62]

---

[60] Elif Muğal, Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye'de Muhasebe Denetimi, 2007.
[61] Sena Kılınç, Muhasebe Denetiminde İstatistiki Örnekleme Yöntemleri ve Bir Uygulama, 2008.
[62] Çağla Gönül, Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi Ve Bir Uygulama, 2008.

Zeynep Bozkurt 2007 yılında "Muhasebe Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri" isimli çalışmasında 2 ayrı uygulama gerçekleştirmiştir. İlk uygulama bir banka üzerinde yapılmış, 2007 yılının ilk yarısı için bankanın almış olduğu kısa ve uzun vadeli krediler sıralanmıştır. Kredilere ödenen faiz giderlerinin gelir tablosuna doğru aksettirilip aksettirilmediği, analitik inceleme prosedürlerini uygulayarak tespit edilmek istenmiştir. Örnekte "yedi adım yaklaşımı" kullanılmıştır. Sonucunda kayıtlardaki faiz gideri ile fark olmasına rağmen, bu far denetçinin belirlediği önemlilik sınırının altında kalmıştır. Bu nedenle kabul edilebilir bir fark olduğu ve faiz gideri üzerine ayrıntılı çalışma yapılmayacağı belirtilmiştir. İkinci uygulamada ise otomotiv sektöründe faaliyete bulunan bir firmanın 2005 ve 2006 yıllarına ait mali tabloları olan bilanço ve gelir tablosu üzerinde finansal analiz yapılmıştır. Uygulamada sektörün özellikleri ve ekonomideki durum da göz ününde bulundurularak karşılaştırmalı tablolar analizi, dikey analiz ve oran analizi teknikleri kullanılmıştır. Analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmalarının etkinliğine olumlu yönde etkisi olduğu, zaman ve iş gücü maliyetini azaltarak denetimim maliyetini azaltacağı öngörülmüştür.[63]

İlhan Kütük 2008 yılında "Kamu Ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri" isimli çalışmasında ülkemizde kamu denetçilerinin ve bağımsız denetçilerin uygulamış oldukları kanıt toplam tekniklerinin karşılaştırıldığı bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Araştırmada anket yöntemi kullanılmış ve 22 sorudan oluşan bir anket uygulanmıştır. Araştırmada kamu denetimi kuruluşu olarak enerji sektöründe bulunan dört kamu iktisadi teşebbüsü konu edilmiştir. Bu kuruluşların genel müdürlüklerinin denetim birimleri iç denetim olarak, Kamu iktisadi teşebbüslerini denetlemek ile görevli olan Başbakanlık yüksek denetleme kurulu ise dış denetim olarak ele alınmış ve kamu denetimi ile ilgili evren oluşturulmuştur. SPK ya bağlı 94 bağımsız denetim kuruluşundan 74 denetçi ise Bağımsız denetim ile ilgili evreni oluşturmaktadır. Araştırma sonucunda üç denetçi türünün düşünce ve tutumlarının farklı olduğu fakat iki konuda birleştiği görülmüştür. Bunlardan biri, bağlı oldukları denetim kurumlarının hizmet içi mesleki eğitim politikalarına yeterince önem verilmediğidir. Diğeri Muhasebe mesleğinin

[63] Zeynep Bozkurt, Muhasebe Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri, 2007.

uluslararası alanda küreselleşecek olması ve tek muhasebe tek denetim standardı ile tek meslek unvanı olmasına yönelik bir gidişin olduğu düşüncesidir.[64]

Halim Akbulut 2010 yılında"Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma" Ülkemizde bağımsız denetim firmalarının çalışmalarında denetim komitelerinden aldıkları katkıları ortaya çıkarmak üzere ampirik bir çalışma yapmıştır. Çalışma sonucunda denetim komitesinin denetime katkısının artması için bazı konularda etkinliğini arttırması gerektiği vurgulanmıştır. Bunlar, görev yaptığı şirket hakkında bilgi düzeyini yeterli olması, komite üyelerinin bağımsız olması, bağısız denetçiler ile arasında yakın bir ilişki olması yönündedir. Komitenin işletmeciliğe ve muhasebe denetimine yaptığı önemli katkılar belirtilmiştir. Bunların başlıca işletmede iç kontrol sisteminin olmaması durumunda tesis edilmesi, iç denetim biriminin yokluğu durumunda kurulmaya zorlanması ve işlemesi, yönetim kurulu, iç deneti ve bağımsız deneti arasında köprü görevi görmesine bağımsız denetçinin bağımsızlığı güçlendirmesi olduğu belirtilmiştir.[65]

Muhammet Fatih Dağlı 2011 yılında "Muhasebe Denetiminin Finansal Bilgi Manipülasyonu Ve Kayıt Dışılığa Etkisi" isimli araştırmasında bir gurup senaryo üzerinde sorular yönelterek muhasebe meslek mensupları, şirket müdürleri ve şirket sahiplerinin konu hakkındaki düşüncelerini ve görüşlerini almayı amaçlamıştır. Sonuç olarak muhasebe sisteminin ülke gelişimine destek verecek şekilde ve ekonomik yapının güçlenmesi için iyi tasarlanması ve tasarlanan sistemin en iyi şekilde uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca muhasebe denetimin bağımsız duruma getirilmesi tek düzen muhasebe sisteminin en iyi halde çalışması amacıyla kurgulanması gerektiği ancak bu durumda mali tabloların daha güvenli hale geleceği ve dolayısıyla kayıt dışının önüne geçilebileceği kanaatine varılmıştır.[66]

[64] İlhan Kütük, Kamu Ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri, 2008.
[65] Halim Akbulut, Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, 2010.
[66] Mehmet Fatih Dağlı, Muhasebe Denetiminin Finansal Bilgi Manipülasyonu Ve Kayıt Dışılığa Etkisi, 2011.

2.2. DÜNYADA MUHASEBE DENETİMİ

14 ve 15. Yüzyılda İtalya'nın ticaretle uğraşan şehirlerinde gerçekleştirilen uygulamalar sonucunda günümüz kayıt yöntemleri ortaya çıkmıştır. Muhasebenin ilerlemesini sağlayan çift yönlü kayıt sistemini Luca Pocioli adındaki İtalyan papaz ve matematikçi 1494 yılında ortaya koymuş ve bilimsel olarak ilk kez uygulanmıştır. Bu öncü fikrinden dolayı Pocoili muhasebenin babası olarak anılmaktadır. 1800'lerin sonuna kadar Amerika ve Avrupa'da bu sistem uygulanmıştır. Sonrasında gerçekleşen sanayi devrimiyle birlikte çeşitli teknolojik gelişmeler yaşanmış, bu da dev firmaların ortaya çıkmasına ve muhasebenin profesyonel eller tarafından yapılması ihtiyacına neden olmuştur.

2.2.1. Tarihsel Süreci

Çağımızdaki şekliyle muhasebe 1360 yıllarında İran'da mevcuttur. O çağda muhasebecilik yapan kişiler iyi eğitimli ve özel seçilmiş kişilerdir. Bu yüzden İran'da muhasebeciler saygın bir meslek dalı olarak görülmüştür. Mesleğin yasal olarak düzenlenmesi ise 1800'lerde başlamaktadır. Bu düzenleme çalışmaları 1900'lere gelindiğinde hızlanmış, ilk basamakları İngiltere, Almanya, Fransa ve ABD'de atılmış diğer ülkeler de bunun peşinden gelmiştir. 1929 ekonomik krizinin yaşandığı dönem muhasebeciliğe en çok önem verilen yıl olmuş ve bu meslekle ilgili düzenlemeler en çok bu dönemde yapılmıştır.[67]

Muhasebe denetimine ilişkin önemli parametreler incelenmek istendiğinde, XX. yüzyılın ilk yarısında gerçekleştirilen Muhasebeciler Kongreleri incelenmektedir. Bunlar;[68]

1926-2. Dünya Muhasebeciler Kongresi;

- Hollanda-Amsterdam'da yapılmıştır.
- Özellikleri arasında; önemli iktisatçıların muhasebe ve çift yanlı kayıt yöntemi ile ilişkilerini gerçekleştiren muhasebe olmasıdır

[67] Mehmet Yazıcı. **Kurumsal Muhasebe Denetimi,** İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 2003, s. 17.
[68] Oktay Güvemli, **Dünya Muhasebeciler Kongreleri ve Muhasebe Denetimi**, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2004.

- Aynı zamanda, bu kongrede statik bilanço kuramı ve dinamik bilanço kuramının kurucularının bu kongreye katılmaları söz konusudur

1929-3. Dünya Muhasebeciler Kongresi;

- New York'ta organize edilmiştir
- 20 ülkeden 1500 katılımcı söz konusu olmaktadır
- Muhasebe denetimi konuları ayrıntılandırılarak tartışılmıştır
- Muhasebenin stok denetimi konusu ve iç denetim konuları konuşulmuştu
- Kongrelerin öneminin anlaşıldığı görülmüştür.

1933-4. Dünya Muhasebeciler Kongresi

- Londra'da organize edilmiştir.
- 22 ülkeden 169 katılımcı mevcuttur
- Dünya iktisadi krizi ve Mussolini'nin İtalya'da olmasının etkisi görülmektedir
- Yönetim denetimi başlığı altında işletme bütçelerinin uzunca tartışılmıştır
- Denetim ve denetçinin sorgulanmasının yolu açılmıştır.

1938-5. Dünya Muhasebeciler Kongresi;

- Denetçinin görevleri İşveç örneği üzerinden ayrıntılı biçimde ele alınmıştır.
- Çok değerli iktisatçıların katılımı söz konusu olmuş ve Hindistan'la ilgili önemli açılımlarda bulunulmuştur

1952-6. Dünya Muhasebeciler Kongresi;

- II. Dünya Savaşı'nın yaşanması ve diğer sıkıntılar nedeniyle 14 yıllık bir aranın ardından yapılmıştır
- Londra'da 1500 kişinin katılımıyla gerçekleşmiştir
- Enflasyon ve muhasebeye etkisi tartışılmıştır.

- Maliyet muhasebesi öne çıkmıştır
- İlk kadın katılımcısı Mary Murphy'dir
- İlk globalleşme çabaları ile hür dünya ve serbest dünya görüşleri ön plana çıkmıştır.

1957-7. Dünya Muhasebeciler Kongresi;

- Amsterdam'da yapılmıştır
- 40 ülkeden 2800 kişi civarında katılımcısı bulunmaktadır
- Bağımsız denetçiler üzerinde durulmuştur
- İç denetimin önemi ve iç-dış denetim arasındaki ilişkinin analiz edilmesi söz konusu olmuştur.

1962-8. Dünya Muhasebeciler Kongresi;

- New York'ta organize edilmiştir
- 60 ülkeden 2000 katılımcı söz konusu olmaktadır
- Küreselleştirme çabaları ön plana çıkmaktadır
- Muhasebe ve denetiminin küreselleşmesi üzerinde derinlemesine durulmuştur

1967-9. Dünya Muhasebeciler Kongresi

- Paris'te organize edilmiştir
- Denetim Standartları Bildirisi ön plana çıkmıştır
- Standartlar oluşturmak adına komite oluşturulmasına karar verilmiştir
- Ulus üstü bir muhasebe organizasyonuna duyulan ihtiyaç dile getirilmiştir
- Muhasebe eğitimi ve bu eğitimin uluslararası standartlarda yapılması ve ele alınması gündemde önemli yer edinmiştir

1972-10. Dünya Muhasebeciler Kongresi;

- Avustralya-Sydney'de gerçekleşmiştir

- 59 ülkeden 4347 kişi katılmış bulunmaktadır. En geniş katılım sağlanmıştır
- Denetim Raporları ön plandadır
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kumu kurulmuştur
- Uluslararası düzeyde yönlendirici ve kalıcı organlar oluşturulmuştur

1977-11. Dünya Muhasebeciler Kongresi;

- Münih'te gerçekleşmiştir
- 6000 katılımcı söz konusu olmuştur
- Muhasebe ve denetim uygulamalarında uyum üzerinde durulmuştur
- Muhasebe denetimi konusu ise arka planda kalmıştır

1982-12. Dünya Muhasebeciler Kongresi;

- Meksika'da organize edilmiştir
- 4500 kişi civarında katılımcı söz konusudur
- İlk Dünya Muhasebecileri Kongresi olmuştur
- Rusya ve Çin gibi ülkelere de katılım için çağrıda bulunulmuştur
- Denetim konusu istenen ilgiyi uyandıramamıştır
- Ağırlıklı konular ise; IASC, IFAC gibi dünya çapındaki kuruluşların çalışmaları olmuştur

1987-13. Dünya Muhasebeciler Kongresi;

- Tokyo'da yapılmış bir kongredir
- Muhasebecinin bilgisayar ortamındaki rolü üzerinde durulmuştur
- Bilgisayar üzerinden yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesi ve bilgisayarlarla uyumlu muhasebeleştirme ön plana çıkmıştır

1992-14. Dünya Muhasebeciler Kongresi;

- Washington D.C.'de gerçekleştirilmiştir
- Çift yanlı kayıt sistemine göre, küreselleşme temelinde muhasebeleşme ön plana çıkmıştır

- Vergi-muhasebe ilişkilerine çok fazla önem verilmemiştir. Bunun nedeni ise, bahsedilen kongrelerin gelişmiş ülkeler tarafından gerçekleştirilmesinden kaynak bulmuştur
- Burada önem taşıyan konular;
- Dünya çapında sermaye ihtiyacının karşılanması
- Finansal raporlama standartlarının küreselleşmesinden ibarettir

1997-15. Dünya Muhasebeciler Kongresi

- Paris'te organize edilmiştir
- Ana konu: "Muhasebeciler ve Toplum-Kamu Yararına Hizmet", şeklindedir
- Küreselleşme temel alınarak işlenen konular arasında "doğal çevre ve muhasebe" yer almaktadır
- Diğer önemli konu da finansal bildirim denetimi olmaktadır
- Muhasebe denetimin etik konuları üzerinde durulmaktadır

2002-16. Dünya Muhasebeciler Kongresi

- Hong Kong'da gerçekleşmiştir
- Enron olayı gündeme damgasını vurmuştur
- Önemli başlıklar içerisinde
- Denetçinin bağımsızlığı
- Denetçiyi yeniden keşfetmek
- Etik değerler ve tebliğ konuları yer almaktadır
- Burada kongrelerin 4 yılda bir yapılmasına karar verilmiştir.

2.2.2. ENRON Skandalı

ENRON skandalının konusu olan ENRON şirketinden kısaca bahsetmek gerektiğinde; [69]

- Dünyanın en büyük doğalgaz boru hattı şirketlerinden bir tanesidir

[69] Paul Healy, ve Krshina Palepu, "The Fall of ENRON", **The Journal of Economic Perspective**, 17(2), 2003, s. 55.

- Aktif toplamı 65milyar dolar olan ve cirosu ise yılda 100 milyar doları aşmaktadır
- Sadece ABD'de 19000 çalışanı mevcuttu
- Yerel doğalgaz boru hattı gelirleri incelendiğinde
- 1993 yılında 1.46 milyar dolar
- 2000 yılında 3 milyar dolara ulaşmıştır
- Diğer faaliyet gelirleriyle birlikte enerji ticaretine ilişkin gelirleri
- 1993 yılında 6.6 milyar dolar
- 2000 yılında 77 milyar dolara ulaşmıştır.

2002 yılında, ABD'nin en büyük şirketlerinden biri olarak kabul edilen ENRON iflas etmiştir. ENRON'un kötü olan durumunun dünyanın en büyük 5. denetim firması olan Arthur Andersen'in, 3 yıl boyunca iyi göstermek suretiyle yatırımcıları aldatmış bulunmaktadır. Burada denetçilerin etik değerlere bağlılığı ile alakalı bir sorundan bahsedilmektedir. Muhasebe mesleğinde ve denetim konusunda etik olgusunun önem kazanması ve üzerine tartışılması Türkiye'de de yankı uyandırmıştır.[70]

ENRON şirketinin çöküşünde etkisi bulunan etkenler ise; Özel Amaçlı Varlıkların muhasebeleştirilmesinde yapılan hata ve hileler, şirketin şarta bağlı yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlenmesindeki hatalar ile türev araçlar ile enerji sözleşmelerindeki makul değerlerin muhasebeleştirilmesindeki hatalar olarak sıralanabilmektedir.[71]

ENRON skandalı sonrasında SEC tarafından reform benzeri Sarbanes-Oxley Yasası kapsamında;[72]

- Kamu Gözetim Kurulu oluşturulmuş bulunmaktadır

[70] Yusuf Dinç ve Selim Cengiz, "Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği", **Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, 5(1), 2007, s. 225.
[71] Burak Artunç, **Özel Amaçlı Varlıklar ve Bilanço Dışı Muhasebeleştirme Yöntemi Olarak Kullanımları**, Ankara, 2002, s. 33.
[72] Ayça Zeynep Süer, **Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrasındaki Gelişmeler,** İstanbul, 2004, s. 78-79.

- Denetlenmiş olan işletmelerde defter tutma gibi işlemler yasaklanmıştır
- Hile ile alakalı yeni federal suçların oluşturulması sağlanmıştır
- Yasaklanan hizmetler arasında hukuki danışmanlık hizmetleri dahil edilmiştir
- İç denetim, denetlenen şirket kapsamında yasaklanmıştır
- Bağımsız firmalarda denetim dışı hizmetlere sınırlandırmalar getirilmiştir.

2.3. MUHASEBEDE HATA, HİLE ve YOLSUZLUK

Hile olgusu, muhasebe çerçevesinde ele alındığında, muhasebe düzensizliği olarak gündeme gelmektedir. Başka bir ifade ile bu düzensizliğin, tertipsizliğin vergi suçu boyutuna gelebilmesi için suçun unsurlarının varlığı gereklidir. Buna göre;[73]

- Yasallık ilkesi gereği;
- Yasada tanımlanan tipe uygun bir fiilin olması gereklidir
- Muhasebe suçunun mevcut olabilmesi için yani varlığı için, o suçun kanunda açık bir biçimde gösterilmiş olması gerekmektedir
- Buradaki asıl düzenleme
- 213 sayılı VUK'nun 359. maddesinde yer alan fiildir
- Bu madde hükmünde tanımlanan fiil var ise, suçta doğal olarak bulunacaktır. Fiil yok ise dolayısıyla suç da yok demektir
- Madde unsur olarak
- Suçun tipine uygun bir fiilin varlığı gerekmektedir

Yani;

- Vergi kanunlarındaki suç tipine uygun bir fiilin varlığı zorunludur
- İşlenen fiilin hareket, sonuç ve illiyet bağı olmak üzere üç tarafı bulunmaktadır.

[73] Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2005.

Hesap ve muhasebe hilelerini uygulamada birbirinden ayırmak oldukça güçtür. Hile kavramı hata kavramından farklıdır. Hilede bir şeyi olduğundan veya olması gerekenden farklı gösterme isteği olduğu halde, hata istem dışı olarak yapılmaktadır. Her iki halde de sonuç aynı olmakla birlikte, hilede bilerek ve isteyerek sonucu önceden planlama söz konusu iken, hata dikkatsizlik, dalgınlık, konuya yeterince nüfuz edememek ve benzeri nedenlerle istem dışı olarak ortaya çıkmaktadır.[74]

Hile; bir takım çıkarlar sağlamak için, birilerini yanıltacak davranışta bulunmaktır. Hile, öznel ve nesnel koşulları sömürerek ve ikna etmeye özgü hareketlerle gerçeği gizleyerek, edilgen ve öznenin yargılama gücünü etkileyen ve onda yanlış kanı uyandıran diyalektik ve entelektüel bir aldatma hareketidir.[75]

Başka bir ifadeyle muhasebe hilesi; kayıt düzenlerinin, hesap işleyişlerinin, vergi, muhasebe ilke ve hükümlerine aykırı olarak tutulması olarak tanımlanmaktadır.[76]

Muhasebe hataları daha çok kayıtlar üzerinde yapılırken, hileler belgeler üzerinde yapılmaktadır. Muhasebe hata ve hileleri arasında temel belirleyici fark, kasıt kavramıdır. Kasıtlı olarak yapılan temel düzensizlikler hile, kasıtsız olarak yapılan temel düzensizlikler ise, hata olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe hileleri hatalara göre daha zor ortaya çıkarılmaktadır. Çünkü hileyi yapan kişi sisteme zarar verirken, diğer yandan da faaliyetlerini gizlemeye çalışmaktadır.

Genel olarak hilenin özellikleri aşağıda açıklanmaktadır:[77]

- Hileyi yapan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından gizlice yapılmaktadır
- Her türlü organizasyonda ve organizasyonun aşamasında ortaya çıkabilir

[74] Harun Kısacık, **"Denetimde Hata ve Hileler: Çorum Sahasında Bir Araştırma"**, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi,** Çorum, 2013.
[75] Nejat Bozkurt**, İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri**, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 2009.
[76] Veysi Seviğ, "Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri", **Dünya Gazetesi,** 2014.
[77] Nejat Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri**, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 2009.

- Hileyi yapan kişilere doğrudan veya dolaylı fayda sağlamayı amaçlamaktadır
- Kasıt unsuru taşımaktadır
- Hilenin ortaya çıktığı durumlarda hileye maruz kalan kişi ve kurumlar zarar görmektedir
- Genel olarak hilenin amaçları ise
- Yolsuzlukları gizlemek ve ortadan kaldırmaktır
- Vergi kaçırma düşüncesidir
- Zimmetlerin gizlenmesidir
- Ortakların birbirlerini aldatma arzularıdır.

Denetçiler tüm denetimlerinde hile riskine karşı aldıkları önlemi arttırmalı, hile ihtimalinin yüksek olduğu durumlarda bunu ortaya çıkarabilmek için daha çok kaynak ayırmalıdırlar. İşletmelerde muhasebe birimi düzenli çalışıyor ve yeterli iç kontrol sistemine sahipse hata veya hile olma ihtimali düşüktür. Ancak bunun tersi durumlarda hileyi ortaya çıkarmanın en etkili yolu düzgün çalışmayan muhasebe sistemi ve iç kontrol sistemini öncelikli olarak incelemektir. Denetçi, denetlediği kurumun muhasebe ve iç kontrol mekanizmasına göre hile ihtimalinin düşük veya yüksek olduğuna karar verip çalışmalarını buna göre planlama hakkına sahiptir.[78]

Yolsuzluk; bir kişinin bir görev veya yetkisinin hukuk kurallarına aykırı olarak kötüye kullanılmasıyla, suiistimal etmesi, menfaat ya da çıkar sağlamasıdır. Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar; rüşvet almak veya vermek, çıkar çatışmaları, bağış ve hediyeleri kabul etmek olarak üç gruba ayrılmaktadır.[79]

Yolsuzluk kapsamında bazı incelemeler yapıldığında, rüşvet almak ve vermek bu temelde sayılmaktadır. Bir diğer davranış ise kamu sektöründe çıkar çatışmaları; kamu görevlisinin veya yakınlarının kişisel menfaatlerinin, kamu menfaatiyle çatışması olarak tanımlanmaktadır. Özel sektörde çıkar çatışmaları ise; işletme çalışanlarının, müdür veya üst yönetimin işletmeyi etkileyen faaliyet ve işlemlerde

[78] Nejat Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri**, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 2009.
[79] Süleyman Aydın, **Yolsuzluk, Nedenleri, Etkileri ve Çözüm Yolları**, Turhan Kitapevi Yayınları, İstanbul, 2006.

açıklanmamış, ekonomik veya kişisel çıkarlarının olması olarak tanımlanmaktadır. Çıkar çatışmaları; kamu görevlilerinin veya işletme çalışanlarının kendisine, ailesine, yakın akrabalarına, arkadaşlarına, siyasi ilişki içerisinde olduğu kişi veya kuruluşlara sağlanan her türlü şahsi çıkar ve menfaatleri içermektedir.[80]

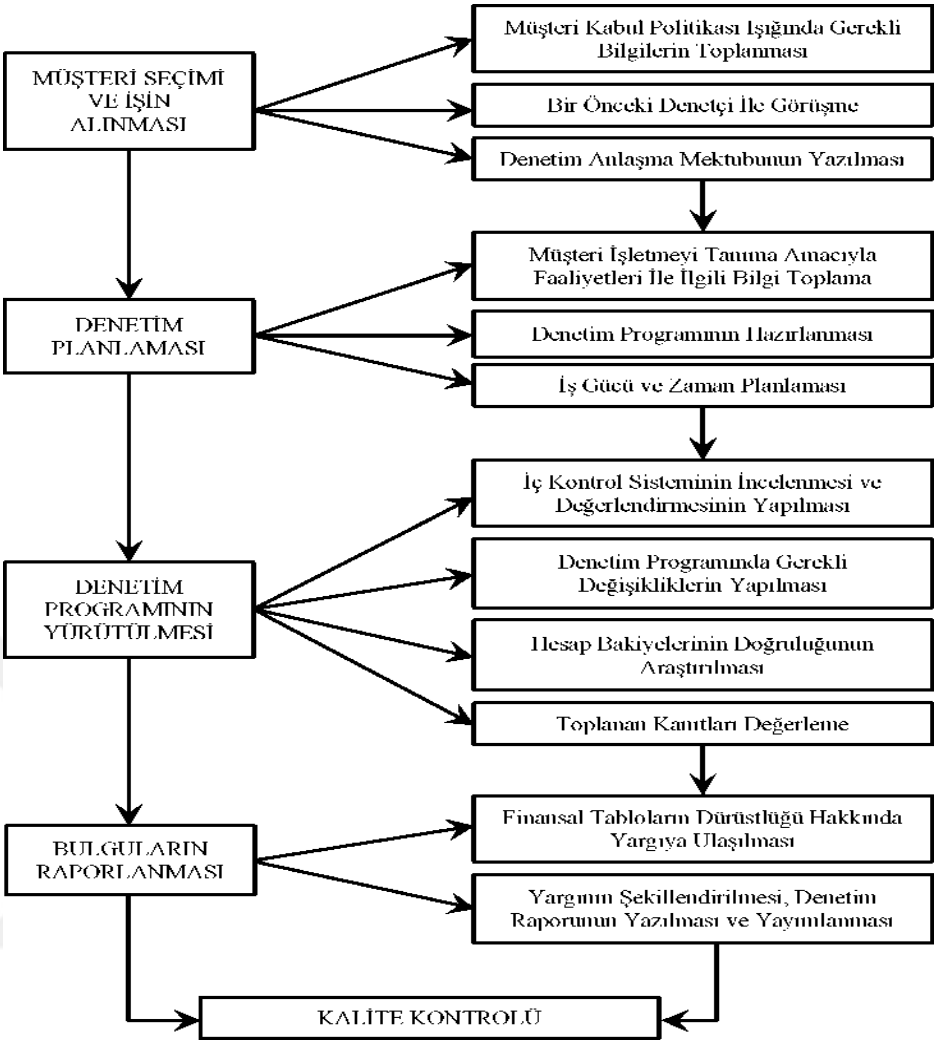
İşletme çalışanları veya kamu hizmetinde çalışan görevlilerin tamamladıkları görevleri sonucunda, bu işten olumlu çıkar sağlayan kişi ve kurumların, işletme çalışanına maddi veya manevi faydalar sunması olarak tanımlanmaktadır. Hediye kabul edilmesinin rüşvetten temel farkı; verilen hediyenin işletme kararlarını etkilemek için olmamasıdır. Kişi ve kurumlardan yapılan ödemeler; takvim, ajanda, ikram yemeği gibi küçük maddi değerleri olan şeyler olacağı gibi para, otomobil, ev gibi maddi değerleri yüksek hediyelerde olabilmektedir.[81]

2.4. MUHASEBEDE DENETİM ALGISININ ÖZELLİKLERİ ve BİLEŞENLERİ

Muhasebe denetimini bağımsız denetim ve iç denetim manasında genel olarak ele almak mümkün olmaktadır. Bu nedenle iç denetime ve bağımsız denetime ait özellik ve bileşenler üzerinde durulmaktadır.

Bunların yanı sıra, muhasebede bağımsız denetim sürecine bakıldığında belirli bir sürecin ürünü olduğu görülmektedir. Şekil 2.1 aracılığı ile "Bağımsız Denetim Süreci" analiz edilebilmektedir.

[80] Joseph T Wells, "New Approaches to Fraud Deterrence", Journal of Accountancy, February 2004.
[81] Howard Lawrence, **Ramage Judy and Alan Hsiang-Tsai Chiang**, "Accounting Tricks : The New SEC Priority", Journal of Accounting and Finance Research, Spring 2004.



Şekil 0.1 :Bağımsız Denetim Süreci[82]

Bağımsız denetimin tanımında üç önemli unsur şu şekilde belirtilmiştir:

Birincisi bağımsız denetimin önceden saptanmış kriterlere göre yapılmasıdır. Bu kriterler, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve muhasebenin temel kavramları olarak belirlenen kriterlerdir. Ayrıca denetçi bağımsız bir denetimi sürdürürken işletmenin bağlı bulunduğu yasalar ve mevzuatları, standartları ve de denetimin amacına göre Uluslararası Denetim Standartlarının (UDS) da dikkate almalıdır.[83]

[82] Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.
[83] Seval Kardeş Selimoğlu (Ed.) ve Şaban Uzay (Ed.)., **Muhasebe Denetimi**, 2.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2009.

Bu ilkelerden ikincisi bağımsızlıktır. Finansal tabloyu kullanan kişilerin bağımsız denetim raporuna ihtiyaç duymalarının en temek sebebi güvenilir, nesnel ve tarafsız bakış açısıdır. Bu sebeple denetçi, kendinden beklenenler doğrultusunda mesleki ölçütlerinin de gerektirdiği gibi önyargılarından uzak, profesyonel ve tarafsız bir şekilde denetleme görevini yerine getirmelidir.

Üçüncü ve son ilke ise denetim standartlarına uygunluktur. Bütün denetçiler IFAC (International Federation of Accountants) tarafından ortaya konan UDS'lere uymak mecburiyetindedirler.[84]

Bağımsız denetimin bu amaçları şu şekilde sıralanabilir:[85]

- Ekonomik tablolar hakkında rapor hazırlamak
- Hataları ve hileleri ortaya koymak
- Hile ve hataları teşhis edip önlemek
- Yönetime yetkiler çerçevesinde önerilerde bulunmak

2.5. MUHASEBE DENETİMİNDE DENETİM ALGISININ İNCELENMESİ

Muhasebe denetiminde algılamanın incelenmesi adına; muhasebe meslek mensupları, vergi mükellefleri ve vergi memurları üzerinde inceleme yapılmaktadır.

2.5.1. Muhasebe Meslek Mensupları Açısından

Muhasebe denetiminin muhasebe meslek mensupları açısından algılanması söz konusu olduğunda, öncelikle muhasebede hile türlerinin meslek mensuplarının, mesleki standartlara uygun olan ve olmayan davranışlarını şeklinde analiz edilmesi gerekmektedir.

Tablo 0.1: Muhasebede Hile[86]

[84] Seval Kardeş Selimoğlu, (Ed.) - Şaban Uzay (Ed.)., **Muhasebe Denetimi**, 2.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2009.
[85] Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi.** l. Baskı. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995.

Kabul Edilebilir Davranışlar	Kabul Edilemez Davranışlar	Suç Teşkil Eden Davranışlar
Yasalar Kurallar Kontroller Prosedürler	Çıkar Çatışmaları Hediyeler İyilikler	Hile Dolandırıcılık Rüşvet Yolsuzluk

Tablo 2.1 meslek mensuplarının, mesleki standartlara uygun olan ve olmayan davranışlarını göstermektedir. Bütün meslek mensupları yasalar, kurallar, kontroller, prosedürlere uygun hareket etmelidir ve her türlü çıkar çatışmaları, hediyelerden kaçınmalıdırlar. Bu davranışlarda bulunmayan muhasebeciler dolandırıcılık, yolsuzluk, rüşvet, genel anlamıyla muhasebede hile yapmış olmaktadırlar.

2.5.2. Vergi Mükellefleri Açısından

Yapılan bir araştırmaya göre[87] hata ve hilelere engel olunması ve meydana çıkarılmasında sorumluluk müşterinindir. Fakat finansal tablolarda var olan hata ve hileler vereceği denetimle ilgili görüşü etkileyecek olmasından, bağımsız denetim kuruluşu finansal tablolardaki önemli tesirler doğurabilecek hataları ve hileleri meydana çıkarabilmek için çalışmasını planlayarak devam ettirmek zorundadır. Yazarlar, hata ve hileleri bağımsız denetim kuruluşlarının öğrenmiş olmalarına rağmen hazırladıkları raporda göstermezler ve bu nedenle bilerek gerçek olmayan denetim raporu düzenlenmesine sebebiyet verirlerse, ortaya çıkan zarar ve sonuçların sorumluluğunu üstleneceğini ifade etmektedir. Bundan başka, istenilen düzeyde özenilerek hataların ve hilelerin meydana çıkma ihtimali olan durumlarda da bağımsız denetim kuruluşunun mesuliyeti ortaya çıkabilmektedir. Bağımsız denetleme kurulumu, bağımsız denetleme etkinliklerini bu konuları göz önünde

[86] Çağla Akdemir, **"İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi"**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010.

[87] Çelik T., "**Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma"**, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Niğde, 2010.

bulundurarak yapsa da hile ve hataların meydana çıkmaması sonucunda ortaya çıkan olumsuz durumlardan sorumludurlar.

Vergi mükelleflerinden işletme sahipleri açısından muhasebede hata, hile ve yolsuzluklara değinildiğinde vergi kaçakçılığının yaygınlığı göze çarpmaktadır.

İşletme ortakları ve sahipleri, vergi kaçırmak için birçok muhasebe hilesine başvurmaktadırlar. Vergi kaçırma, devletin koyduğu vergi yasalarına uymamak veya eksik uymaktan kaynaklanan muhasebe hile türüdür.[88]

Vergi kaçağı; beyanların verilmemesi, vergi yükümlülüğünün yerine getirilmemesi, satış ve hâsılatların vergilendirilmemesi, defter veya beyannameler kapsamına alınmamasından kaynaklanmaktadır. İşletme sahiplerinin vergi kaçırma nedenleri aşağıda belirtilmiştir:[89]

- İşletmelerin çok para kazanma hırsıdır
- İşletmelerin daha fazla kar amacı gütmesi ve bazı kayıtların gelir dışı gösterilmesi neticesinde vergi kaçırma isteğidir
- Vergi kaçırılanların çok para kazandığı anlayışıdır
- Vergi oranlarındaki adaletsizliklerdir
- Vergi kaçıranlara verilen cezaların düşük olmasıdır
- Vergi denetimlerinin yetersiz olmasıdır

İşletme sahiplerinin, daha az vergi ödemek için işletmelerin giderlerini olduğundan daha yüksek göstermesidir. İşletmeler giderlerini artırarak vergi matrahlarını azaltmaya amaçlamaktadırlar. İşletmeler yıl içerisinde ödeyecekleri yıllık vergi, kurumlar vergisi beyannamelerden doğan vergi tutarlarını azaltarak yapmış oldukları hile türüdür. İşletmelerin giderlerinin artması, satış cirosu, satışların maliyeti, gayri safi kârın azalmasına neden olarak ödenecek verginin olduğundan daha düşük ödenmesini sağlamaktadır.[90]

[88] Osman, Altuğ, **Kayıtdışı Ekonomi**, Evrim Kitapevi, İstanbul, 1994.
[89] Osman, Altuğ, **Kayıtdışı Ekonomi**, Evrim Kitapevi, İstanbul, 1994.
[90] Nejdet Taşkıran, Kaçakçılık Suçunun Tarifi, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 83, Ankara, 1995.

2.5.3. Vergi Memurları Açısından

Firmaların yerine getirdiği prosedürlerin kanun ve yönetmeliklere uygunluğu uygunluk denetimiyle tespit edilmektedir.[91]

Bu denetimin amacı otorite tarafından konulan kurallara işletme ve firmaların ne derece uyduğunun tespit edilmesidir. Uygunluk denetiminin sonucunda elde edilen veriler geniş kitlelerle değil sadece yetkili kişilerle paylaşılmaktadır. Bu kişilerin de genellikle firmaların üst düzey yöneticileri olduğu görülmektedir.[92]

Yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, iş ahlakını benimsemiş, özenli çalışan, bağımsız hareket ederek denetim faaliyetini sürdüren bireylere denetçi denir.[93]

Bir denetçi şu özellikleri mutlaka taşımalıdır:[94]

- Bağımsız olmak
- Yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmak
- Mesleğiyle ilgili çalışmalarda gereken özeni göstermek
- Yüksek kişisel ahlak ve dürüstlük sahibi olmak.

[91] Hasibe Gül Yılmaz, vd., "Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi", Ankara: **Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını,** 2004.
[92] Ersin Güredin, **Denetim.** 10. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000.
[93] Ümit Ataman**, Muhasebe Denetimi Uygulamaları**. İstanbul: Alfa Yayınları, 2001.
[94] Hasan Gürbüz**, Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Çalışmamızın amacını; muhasebe, denetim, vergi, vergi memuru, mükellef, denetim algısı, makul güvence kavramı, meslek mensupları olguları temelinde ele almak mümkün görünmektedir. Muhasebenin genel manada değerlendirilmesinin yanı sıra muhasebe denetiminin Türkiye'de ve dünya da oluşum ve gelişim sürecinin analiz edilmesi söz konusu olmaktadır. Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Memurlarının ve Mükelleflerin tanımlanmasını ve muhasebede denetim algısının bu bahsedilen kişiler bazında değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

3.2. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Araştırmamızın sınırlılıkları içerisinde yapıldığı yer önem taşımaktadır. Araştırmamız Adıyaman, Batman, Bitlis, Diyarbakır, Erzincan, Mardin ve Şanlıurfa illerinde uygulanmıştır. Ayrıca, yüz yüze yapılan anketlerin yanında e-mail ve online anket uygulamaları da söz konusu olmaktadır.

Araştırmaya ilişkin diğer bir ölçüt de anket uygulamasının sadece Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Memurlarının ve Mükellefleri üzerinde yapılmasından kaynak bulmaktadır.

Araştırmanın bir diğer sınırlılığı ise nicel araştırma yöntemleri kullanılarak yapılmış olması, karma yöntemlerin tercih edilmemesidir.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmamız içerisinde tümevarım yöntemi kullanılmıştır. Ayrıca literatür taramasına gidilerek daha önce yapılmış olan araştırmalar da incelenmiş bulunmaktadır.

Araştırmamız anket uygulamasına dayalı bir çalışma olmaktadır. Araştırmamız içerisinde 3 adet anket formu bulunmaktadır. Bu anketler; Muhasebe Meslek Mensupları Anketi, Vergi Mükellefleri Anketi ve Vergi Memurları Anketi şeklindedir. Başlangıçta 6 basamakta demografik veriler ele alınmaktadır. Muhasebe Meslek Mensupları Anketi içerisinde bulunan ilk 8 soru bağımsız denetçilik adına genel sorulardan oluşmaktadır. İkinci test ise 24 sorudan oluşmakta ve 5'li likert olarak uygulanmaktadır.

Demografik veriler kapsamında ele alınanlar;

- Cinsiyet
- Yaş
- Eğitim
- Meslek grubu
- Mesleki çalışma yılı
- Çalışma grubu şeklindedir

Vergi mükellefleri anketi kapsamında ise demografik verilerin (cinsiyet, yaş, eğitim durumu, görev, mesleki çalışma yılı, işletme statüsü ve faaliyet sektörü) yanı sıra 14 sorudan ve 5'li likert anket uygulaması söz konusu olmaktadır.

Vergi memurlarına uygulanan anket formunda demografik verilere ilişkin soruların (cinsiyet, yaş, eğitim durumu, meslek grubu ve mesleki çalışma yılı) yanında 14 sorudan ve 5'li likert anket uygulaması söz konusu olmaktadır.

3.4. EVREN ve ÖRNEKLEM

Araştırma Mart 2018 – Eylül 2018 tarihleri arasında Adıyaman, Batman, Bitlis, Diyarbakır, Erzincan, Mardin ve Şanlıurfa illerinde yaşayan halk içerisinden

21-60 yaş aralığında olan yetişkin bireylerden söz konusu olmaktadır. Ayrıca anket uygulanan kesim, vergi mükellefleri, muhasebe meslek mensupları ve vergi mükelleflerinden meydana gelmektedir. Yüz yüze, e-mail ve online anket aracılığıyla toplam 443 kişiden net bir geri dönüş almış bulunmaktayız.

Meslek Mensubu ve Vergi Mükellefi anketleri Adıyaman, Batman, Bitlis, Diyarbakır, Erzincan, Mardin ve Şanlıurfa illerinde yapılmıştır. Yüz yüze anket, Online anket ve e-mail kullanılmıştır. Vergi Memuru anketi Diyarbakır vergi dairelerinde (Gökalp VD. Süleyman Nazif VD. C.Sıtkı Tarancı VD.) yapılmıştır. Yine yüz yüze anket kullanılmıştır.

Çalışmaya, fiziksel bir engeli olanlar, gebe ve emzikli olanlar ve kanser, kronik böbrek yetmezliği, karaciğer yetmezliği gibi tanı almış kronik bir hastalığı olanlar dahil edilmemiştir.

Anketi dolduran katılımcıların, anket sorularını içten ve doğru olarak yanıtlayacakları varsayılmıştır.

3.5. VERİLERİN TOPLANMASI

Araştırma verileri anket formu kullanılarak toplanmıştır. Anket uygulananlara, araştırmanın kimler tarafından, ne amaçla yapıldığı anlatılmış, "Gönüllü Onam Formu" okunmuş ve araştırmaya gönüllü olarak katılmayı isteyen bireyler dahil edilmiştir. Anket çalışması uygulanırken gönüllülük esası baz alınmıştır.

3.6. VERİLERİN ANALİZİ

Elde edilen veriler, SPSS 22 paket programı kullanılarak değerlendirilmiştir. Araştırmamıza ilişkin güvenilirlik analizi yapılmakta ve Muhasebe Meslek Mensupları Anketi, Vergi Mükellefleri Anketi ve Vergi Memurları Anketi aracılığı ile görüşleri hakkında fikir edinmek amaçlanmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BULGULAR

4.1. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ANKETİ

4.1.1. Demografik Bilgiler

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre dağılımları; %28,4'ü kadın ve %71,6'sı erkektir.

Tablo 0.1 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet	N	%
Kadın	58	28,4
Erkek	146	71,6
Toplam	204	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yaşlarına göre dağılımları; %33,3'ü 21-30 yaş aralığında, %35,8'i 31-40 yaş aralığında, %11,8'i 41-50 yaş aralığında ve %19,1'i 51-60 yaş aralığındadır.

Tablo 0.2 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Dağılımı

Yaş	N	%
21-30 Yaş	68	33,3
31-40 Yaş	73	35,8
41-50 Yaş	24	11,8
51-60 Yaş	39	19,1
Toplam	204	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının ikamet ettikleri illere göre dağılımları; %10,3'ü Adıyaman, %9,8'i Batman, %3,9'u Bitlis, %37,7'si Diyarbakır, %5,4'ü Erzincan, %13,7'si Mardin ve %19,1'i Şanlıurfa illerinde ikamet etmektedir.

Tablo 0.3 : Muhasebe Meslek Mensuplarının İkamet Ettikleri İllere Göre Dağılımı

İl	N	%
Adıyaman	21	10,3
Batman	20	9,8
Bitlis	8	3,9
Diyarbakır	77	37,7
Erzincan	11	5,4
Mardin	28	13,7
Şanlıurfa	39	19,1
Toplam	204	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre dağılımları; %73'ü lisans, %26,5'i yüksek lisans ve %0,5'i doktora eğitimi görmüştür.

Tablo 0.4 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Durumuna Göre Dağılımı

Eğitim	N	%
Lisans	149	73,0
Yüksek Lisans	54	26,5
Doktora	1	,5
Toplam	204	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının meslek gruplarına göre dağılımları; %5,4'ü serbest muhasebeci, %93,1'i serbest muhasebeci mali müşavir ve %1,5'i yeminli mali müşavirdir.

Tablo 0.5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Gruplarına Göre Dağılımı

Meslek Grubu	N	%
SM	11	5,4
SMMM	190	93,1
YMM	3	1,5
Toplam	204	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki çalışma yıllarına göre dağılımları; %6,4'ü 1 yıldan az süredir, %27,5'i 1-5 yıl, %23'ü 6-10 yıl, %17,6'sı 11-15 yıl, %7,8'i 16-20 yıl ve %17,6'sı 20 yıldan fazla süredir çalışmaktadır.

Tablo 0.6 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı

Mesleki Çalışma Yılı	N	%
1 Yıldan Az	13	6,4

1-5 Yıl	56	27,5
6-10 Yıl	47	23,0
11-15 Yıl	36	17,6
16-20 Yıl	16	7,8
20 Üzeri	36	17,6
Toplam	204	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekillerine göre dağılımları; %28,4'ü bağımlı, %66,7'si bağımsız çalışmakta ve %4,9'u çalışmamaktadır.

Tablo 0.7 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Şekillerine Göre Dağılımı

Çalışma Şekli	N	%
Bağımlı	58	28,4
Bağımsız	136	66,7
Çalışmıyor	10	4,9
Toplam	204	100,0

4.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetçilik Hakkında Görüşleri

Katılımcıların, "Bağımsız denetçi belgeniz var mı?" sorusuna verdikleri yanıtlar incelendiğinde; muhasebe meslek mensuplarının %14,2'sinin denetçi belgesinin olduğu, %85,8'inin ise denetçi belgesinin olmadığı görülmektedir.

Tablo 0.8 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Birinci Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları

1. Bağımsız denetçi belgeniz var mı?	N	%

Evet	29	14,2
Hayır	175	85,8
Toplam	204	100,0

Katılımcıların, "Bağımsız denetçi belgesi almayı düşünüyor musunuz?" sorusuna verdikleri yanıtlar incelendiğinde; muhasebe meslek mensuplarının %40,7'sinin bağımsız denetçi belgesi almayı düşündüğü, %33,8'inin bağımsız denetçi belgesi almayı düşünmediği ve %11,3'ünün bu konuda kararsız olduğu görülmektedir.

Tablo 0.9 : Muhasebe Meslek Mensuplarının İkinci Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları

2. Bağımsız denetçi belgesi almayı düşünüyor musunuz?	**N**	**%**
Evet	83	40,7
Hayır	69	33,8
Kararsızım	23	11,3
Toplam	175	85,8

Katılımcıların, "Bağımsız denetçi eğitimleri hangi kurum tarafından verilmelidir?" sorusuna verdikleri yanıtlar incelendiğinde; muhasebe meslek mensuplarının %31,9'unun Maliye Bakanlığı, %35,3'ünün Türmob, %28,9'unun Kamu Gözetim Kurumu ve %3,9'unun Üniversiteler yanıtını verdiği görülmektedir.

Tablo 0.10 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Üçüncü Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları

3. Bağımsız denetçi eğitimleri hangi kurum tarafından verilmelidir?	**N**	**%**
Maliye Bakanlığı	65	31,9
Türmob	72	35,3
Kamu Gözetim Kurumu	59	28,9

Üniversiteler	8	3,9
Toplam	204	100,0

Katılımcıların, "Bağımsız denetçiliğe ilişkin herhangi bir eğitim aldınız mı?" sorusuna verdikleri yanıtlar incelendiğinde; muhasebe meslek mensuplarının %22,1'inin eğitim aldığı, %70,6'sının eğitim almadığı ve %7,4'ünün ise eğitim almayı düşünmediği görülmektedir.

Tablo 0.11: Muhasebe Meslek Mensuplarının Dördüncü Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları

4. Bağımsız denetçiliğe ilişkin herhangi bir eğitim aldınız mı?	**N**	**%**
Evet	45	22,1
Hayır	144	70,6
Almayı Düşmüyorum	15	7,4
Toplam	204	100,0

Katılımcıların, "Bağımsız denetçi belgeniz var veya alırsanız, denetçilik mesleğini ifa etmeyi düşünür müsünüz?" sorusuna verdikleri yanıtlar incelendiğinde; %59,3'ü bağımsız denetçi belgesi ile denetçilik mesleğini ifa etmeyi düşünmektedir, %9,3'ü denetçilik mesleğini ifa etmeyi düşünmemekte ve %31,4'ü ise bu konuda kararsız olduğunu belirtmiştir.

Tablo 0.12: Muhasebe Meslek Mensuplarının Beşinci Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları

5. Bağımsız denetçi belgeniz var veya alırsanız, denetçilik mesleğini ifa etmeyi düşünür müsünüz?	**N**	**%**
Evet	121	59,3
Hayır	19	9,3

Kararsızım	64	31,4
Toplam	204	100,0

Katılımcıların, "Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olmalı mıdır?" sorusuna verdikleri yanıtlar incelendiğinde; %62,7'si denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olmalı, %20,6'sı böyle bir zorunluluk olmamalı yanıtını vermiştir ve %16,7'si ise bu konuda kararsız olduğunu belirtmiştir.

Tablo 0.13: Muhasebe Meslek Mensuplarının Altıncı Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları

6.Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olmalı mıdır?	**N**	**%**
Evet	128	62,7
Hayır	42	20,6
Kararsızım	34	16,7
Toplam	204	100,0

Katılımcıların, "Muhasebe mesleği sorunları, meslek mensuplarını bağımsız denetçilik mesleğine itmekte midir?" sorusuna verdikleri yanıtlar incelendiğinde; %45,6'sının muhasebe mesleği sorunlarının meslek mensuplarını bağımsız denetçilik mesleğine itmekte olduğunu düşünürken, %20,6'sı hayır cevabını vermiştir ve %33,8'i ise bu konuda kararsız olduğunu belirtmiştir.

Tablo 0.14 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Yedinci Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları

7. Muhasebe mesleği sorunları, meslek mensuplarını bağımsız denetçilik mesleğine itmekte midir?	**N**	**%**
Evet	93	45,6
Hayır	42	20,6

Kararsızım	69	33,8
Toplam	204	100,0

Katılımcıların, "Sizce tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması kaç yıl sonra gerçekleşmelidir?" sorusuna verdikleri yanıtlar incelendiğinde; %10,8'i 1 yıl, %3,9'u 2 yıl, %29,9'u 3 yıl, %11,8'i 4 yıl, %17,6'sı 5 yıl ve %26'sı ise 5 yıl ve daha fazla süre sonra sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması gerektiğini belirtmiştir.

Tablo 0.15: Muhasebe Meslek Mensuplarının Sekizinci Soruya Verdikleri Yanıtların Dağılımları

8. Sizce tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması kaç yıl sonra gerçekleşmelidir?	**N**	**%**
1 Yıl	22	10,8
2 Yıl	8	3,9
3 Yıl	61	29,9
4 Yıl	24	11,8
5 Yıl	36	17,6
5 Yıl Üzeri	53	26,0
Toplam	204	100,0

4.1.3. Bağımsız Denetçi Belgesi Olma Durumu İle Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Eğitim Alma İlişkisi

Meslek mensuplarına uygulanan anketin ilk bölümünde yer alan birinci ve dördüncü sorulara verilen yanıtlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki

Bağımsız denetçi belgesi olan katılımcıların bağımsız denetçiliğe ilişkin eğitim alma durumları incelendiğinde; %62,1'i bağımsız denetçiliğe ilişkin eğitim aldığını, %37,9'u ise bağımsız denetçiliğe ilişkin eğitim almadığını belirtmiş ve

almayı düşünmüyorum cevabını veren olmamıştır. Bağımsız denetçi belgesi olmayan katılımcıların bağımsız denetçiliğe ilişkin eğitim alma durumları incelendiğinde ise; %15,4'ü bağımsız denetçiliğe ilişkin eğitim aldığını, %76'sı ise bağımsız denetçiliğe ilişkin eğitim almadığını, %8,6'sı ise bağımsız denetçiliğe ilişkin eğitim almayı düşünmediğini belirtmiştir.

Tablo 0.16: Bağımsız Denetçi Belgesi Olma Durumu İle Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Eğitim Alma Durumu Karşılaştırması

			Bağımsız Denetçi Belgeniz Var Mı?		**Toplam**
			Evet	**Hayır**	
Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Herhangi Bir Eğitim Aldınız Mı?	**Evet**	**N**	18	27	45
		%	62,1%	15,4%	22,1%
	Hayır	**N**	11	133	144
		%	37,9%	76,0%	70,6%
	Almayı Düşünmüyorum	**N**	0	15	15
		%	0,0%	8,6%	7,4%
Toplam		**N**	29	175	204
			100,0%	100,0%	100,0%

Bağımsız denetçi belgesi olma durumu ile bağımsız denetçiliğe ilişkin eğitim alma durumu arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir *(P<0,05).* Beklenen değer, hücrelerden 1'inde yani %16,7'sinde 5'ten küçüktür fakat %20'yi geçmediği ve minimum beklenen değerin (2,13) 1'den küçük olmadığı durumlarda ki kare testi geçerliliğini korumaktadır.

Tablo 0.17: Bağımsız Denetçi Belgesi Olma Durumu İle Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Eğitim Alma Durumu Ki Kare Testi Sonucu

	Değer	**Serbestlik derecesi**	**P (Çift taraflı)**
Pearson Ki Kare	32,126	2	,000
*Beklenen değeri 5'ten küçük 1 hücre (% 16,7). Minimum beklenen değer; 2,13'tür.			

4.1.4. Meslek Mensuplarının Denetim Algısı

Tablo 0.18: Meslek Mensuplarının Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Yanıt Dağılımları Ve Tanımlayıcı İstatistikler

İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		N	$\bar{X}$	σ
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%			
Bağımsız denetçiliğe ilişkin güncel gelişmeleri yakından takip ederim.	4	2,0	31	15,2	52	25,5	85	41,7	32	15,7	204	3,539	,9943
TMS/TFRS bağımsız denetimi kolaylaştıracaktır.	8	3,9	11	5,4	45	22,1	115	56,4	25	12,3	204	3,676	,9006
KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur.	9	4,4	22	10,8	42	20,6	96	47,1	35	17,2	204	3,618	1,0319
Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür	19	9,3	55	27,0	82	40,2	32	15,7	16	7,8	204	2,858	1,0478
6335 sayılı yasa ile denetime tabi tutulacak şirketlerin bakanlar kurulunca belirlenecek olması olumlu bir gelişmedir.	21	10,3	25	12,3	60	29,4	65	31,9	33	16,2	204	3,314	1,1868
Bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde, meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur.	17	8,3	40	19,6	42	20,6	75	36,8	30	14,7	204	3,299	1,1844
KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.	15	7,4	12	5,9	37	18,1	106	52,0	34	16,7	204	3,647	1,0612

Tablo 4.18 (devamı-1) Meslek Mensuplarının Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Yanıt Dağılımları ve Tanımlayıcı İstatistikler

İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		N	$\bar{X}$	σ
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%			
Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artıracaktır.	6	2,9	14	6,9	3	1,5	86	42,2	95	46,6	204	4,225	,9867
Bağımsız denetim işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesine katkı sağlar.	6	2,9	12	5,9	48	23,5	82	40,2	56	27,5	204	3,833	,9934
Bağımsız denetim risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar	6	2,9	11	5,4	26	12,7	101	49,5	60	29,4	204	3,971	,9516
Tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanmasında bağımsız denetim önemlidir.	8	3,9	9	4,4	30	14,7	76	37,3	81	39,7	204	4,044	1,0377
Bağımsız denetim kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.	4	2,0	28	13,7	21	10,3	98	48,0	53	26,0	204	3,824	1,0307
Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar.	0	0,0	12	5,9	39	19,1	107	52,5	46	22,5	204	3,917	,8051
Bağımsız denetim işletmelerin kredibilitesini arttıracaktır.	2	1,0	13	6,4	22	10,8	105	51,5	62	30,4	204	4,039	,8701
Bağımsız denetim "Muhasebe vergi içindir" anlayışının yerine "Bilgi için muhasebe" anlayışının yerleşmesine katkı sağlar	3	1,5	12	5,9	28	13,7	104	51,0	57	27,9	204	3,980	,8876

Tablo 4.18 (devamı-2) Meslek Mensuplarının Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Yanıt Dağılımları ve Tanımlayıcı İstatistikler

İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		N	$\bar{X}$	σ
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%			
Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı KGK ve TURMOB uyum içinde çalışmalıdır.	7	3,4	5	2,5	26	12,7	61	29,9	105	51,5	204	4,235	,9993
Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olmalıdır.	24	11,8	25	12,3	43	21,1	17	8,3	95	46,6	204	3,657	1,4554
Bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmelidir.	5	2,5	12	5,9	28	13,7	80	39,2	79	38,7	204	4,059	,9908
Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun arttırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır.	6	2,9	3	1,5	11	5,4	128	62,7	56	27,5	204	4,103	,8028
Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini arttırır.	4	2,0	25	12,3	47	23,0	78	38,2	50	24,5	204	3,711	1,0314
Bağımsız denetimin etkinliği işletme sahiplerinin yaklaşımlarına bağlıdır.	28	13,7	29	14,2	41	20,1	72	35,3	34	16,7	204	3,270	1,2830
Bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır	1	0,5	7	3,4	25	12,3	118	57,8	53	26,0	204	4,078	,7964

Bağımsız denetim etkinliği kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır.	18	8,8	24	11,8	49	24,0	51	25,0	62	30,4	204	3,564	1,2753
Bağımsız denetimin etkinliği KGK'nın yaklaşımlarına bağlıdır.	30	14,7	39	19,1	45	22,1	58	28,4	32	15,7	204	3,113	1,2987

Muhasebe meslek mensuplarının, meslek mensupları denetim algısını değerlendirmek amacıyla uygulanan ölçeğe verilen yanıtlar Tablo 18'de ayrıntı olarak ele alınmıştır. Tablo 18 incelendiğinde; cevap ortalamalarının en yüksek olduğu ifade 4,225 değeri ile *"Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artıracaktır"* ifadesidir, cevap ortalamalarının en düşük olduğu ifade ise 2,858 değeri ile *"Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür"* ifadesidir. Katılımcılar tarafından en fazla kabul gören ifade, 184 kişi (%90,2) ile *"Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun arttırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır."* ifadesidir. Katılımcıların en fazla katılmadığı ifade ise, 74 kişi ile (%36,3) *"Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür"* ifadesidir.

4.1.5. Meslek Mensupları Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi

Araştırmalarda kullanılan ölçekten elde edilen verilerin iç tutarlılığını ölçmek için Cronbach's Alpha katsayısı değerlendirilmektedir. Cronbach's Alpha katsayısını "α" simgesi temsil etmektedir. Cronbach's Alpha katsayısı değerlendirilirken, hangi aralıkta bulunduğu incelenmelidir;

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ aralığında ölçek güvenilir değildir,

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ aralığında ölçeğin güvenilirliği düşüktür,

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ aralığında ölçek oldukça güvenilirdir,

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ aralığın ise ölçeğin güvenilirliği çok yüksek seviyededir.

Tablo 0.19: Meslek Mensupları Denetim Algısı Ölçeğinin Güvenilirlik Analizi

Cronbach's Alpha Katsayısı	İfade sayısı
,883	24

Tablo 4.19 incelendiğinde Cronbach's Alpha katsayısının 0,883 olduğu görülmektedir ve buna göre meslek mensupları denetim ölçeğinin güvenilirliğinin çok yüksek olduğu söylenebilir.

4.1.6. Meslek Mensupları Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Normal Dağılıma Uygunluk Testi

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarına uygulanan meslek mensupları denetim algısı ölçeğinin normal dağılıma uygunluğunun test edilmesi, istatistiksel olarak daha güçlü testler olan parametrik testlerin uygulanabilirliği için ön koşul sayılmaktadır. Bu nedenle öncelikle ölçek verilerine Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk normallik testleri uygulanmıştır.

Tablo 0.20: Meslek Mensupları Denetim Algısı Ölçeğinin Normallik Testleri Sonuçları

Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
İstatistik	Serbestlik Derecesi	P	İstatistik	Serbestlik Derecesi	P
,103	204	,000	,894	204	,000

Tablo 4.20'de ölçek verilerine uygulanan normallik testleri sonuçları incelendiğinde; ölçek verilerinin normal dağılıma uygunluk göstermediği söylenebilir *(P=0,00 <0,05).* Ancak sosyal bilimler alanında bu testin normal dağılıma uygunluk göstermesi nadir durumlarda gerçekleşmektedir. Bu nedenle verilerin çarpıklık ve basıklık değerlerinin de incelenerek bir sonuca varılması doğru bir karar olacaktır. Çarpıklık ve basıklık değerleri hesaplanırken bu değerleri çok fazla etkileyen 2 aykırı değer analizden çıkartılmıştır.

Tablo 0.21 : Meslek Mensupları Denetim Algısı Ölçek Verilerinin Çarpıklık Ve Basıklık Değerleri

	İstatistik	Standart Hata
Çarpıklık	-,580	,173
Basıklık	,618	,345

Tablo 4.21 incelendiğinde çarpıklık değerinin -0,580 ve basıklık değerinin 0,618 olduğu görülmektedir. Bu değerlerin +1,5 ve -1,5 aralığında olması, verilerin normal dağılıma uygunluk varsayımını sağladığını göstermektedir ve bu verilere parametrik testlerin uygulanabilir olduğunu kanıtlamaktadır (Tabachnick ve Fidell, 2013).

4.1.7. Meslek Mensupları Denetim Algısı İle Meslek Mensuplarının Yaşları Arasındaki İlişki

Meslek Mensupları Denetim Algısı ölçeğine verdikleri cevapların ortalaması alınarak bir puan elde edilmiştir. Bu puanların yaş gruplarına göre ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olup olmadığı Varyans Analizi (ANOVA) ile incelenecektir. İncelemeye yönelik hipotezler;

H_0: Meslek mensuplarının meslek mensupları denetim algısı ortalamaları, yaşlarına göre anlamlı farklılık göstermez.

H_A: Meslek mensuplarının denetim algısı ortalamaları, yaşlarına göre anlamlı farklılık gösterir.

şeklinde kurulmuştur. Varyans analizinin sonucuna bağlı olarak H_0 ret veya H_0 kabul şeklinde bir sonuca varılacaktır.

Tablo 0.22: Yaşa Göre Meslek Mensupları Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu

Yaş	N	Ortalama	Std. Sapma		Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	P
21-30	66	3,5278	,57598	Gruplar arası	6,848	2,283	10,342	,000
31-40	73	3,8425	,40838					
41-50	24	3,6736	,53932	Grup içi	43,698	,221		
51-60	39	4,0192	,30074					
Toplam	202	3,7537	,50147		50,546			

Varyans analizi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilir *(P=0,00<0,05)*. Yani meslek mensuplarının denetim algıları, yaşlarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir. Bu sonuca göre, farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu incelemek için Post Hoc analizlerine başvurulacaktır. Varyans analizinin önkoşulu olarak, gruplar arası varyansın homojen dağılıp dağılmadığı Levene istatistiği ile incelenmiştir.

Tablo 0.23: Yaş göre Meslek Mensupları Denetim Algısı Varyans Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	P
3,763	,012

Levene testi sonucu incelendiğinde gruplar arası varyansın homojen dağılmadığı görülmektedir *(P=0,12<0,05)*. Levene istatistiği sonucuna göre gruplar arası varyansların homojen dağılmadığı sonucuna varmıştır, bu nedenle Post Hoc analizlerinden Games-Howell tercih edilmiştir.[95]

[95] Andy FİELD, **Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics** (4th ed.). London: Sage, 2013.

Tablo 0.24: Yaşa Göre Meslek Mensupları Denetim Algısı Games Howell Test Sonucu

(I) Yaş	(J) Yaş	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	P
21-30	31-40	-,31469*	,08550	,002
	41-50	-,14583	,13094	,683
	51-60	-,49145*	,08571	,000
31-40	21-30	,31469*	,08550	,002
	41-50	,16885	,12002	,504
	51-60	-,17677	,06785	,051
41-50	21-30	,14583	,13094	,683
	31-40	-,16885	,12002	,504
	51-60	-,34562*	,12016	,034
51-60	21-30	,49145*	,08571	,000
	31-40	,17677	,06785	,051
	41-50	,34562*	,12016	,034

Games Howell testi sonucu incelendiğinde; 21-30 yaş grubu meslek mensupları ile 31-40 yaş ve 51-60 yaş grubu meslek mensupları arasında ve 41-50 yaş grubu meslek mensupları ile 51-60 yaş grubu meslek mensupları arasında istatistiksel anlamlı bir fark olduğu sonucuna varılmaktadır.

4.1.8. Meslek Mensupları Denetim Algısı İle Meslek Grubu Arasındaki İlişki

Meslek mensupları denetim algısı ile meslek grupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığı incelenecektir. İncelemeye yönelik hipotezler;

H_0: Meslek mensuplarının denetim algısı ortalamaları, meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermez.

H_A: Meslek mensuplarının denetim algısı ortalamaları, meslek gruplarına göre anlamlı farklılık gösterir.

şeklinde kurulmuştur.

Tablo 0.25: Meslek Gruplarına Göre Meslek Mensupları Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu

Meslek Grubu	N	Ortalama	Std. Sapma		Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	P
SM	11	3,2386	,41252	Gruplar arası	3,823	1,912	8,142	,000
SMMM	188	3,7912	,49042					
YMM	3	3,2917	,15023	Grup içi	46,723	,235		
Toplam	202	3,7537	,50147		50,546			

Varyans analizi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilir *(P=0,00<0,05)*. Yani meslek mensuplarının denetim algıları, yaşlarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir. Bu sonuca göre, farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu incelemek için Post Hoc analizlerine başvurulacaktır. Post Hoc analizinden önce varyansların homojen dağılım gösterip göstermediği incelenerek, hangi testin uygulanacağına karar verilecektir.

Tablo 0.26: Meslek Gruplarına Göre Meslek mensupları denetim algısı Varyans Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	P
,914	,403

Levene testi sonucu incelendiğinde gruplar arası varyansın homojen dağıldığı sonucu çıkartılmaktadır *(P=0,403>0,05)*. Buna göre bu sonuca uygun testlerden biri

seçilecektir. Grup örneklemleri arasındaki fark fazla olması sebebi ile Post Hoc analizlerinden Hochberg's GT2 testi uygulanmıştır.[96]

Tablo 0.27: Meslek Gruplarına Göre Meslek Mensupları Denetim Algısı Hochberg's GT2 Testi Sonucu

(I) Meslek Grubu	(J) Meslek Grubu	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	P
SM	SMMM	-,55259	,15031	,001
	YMM	-,05303	,31560	,998
SMMM	SM	,55259	,15031	,001
	YMM	,49956	,28198	,216
YMM	SM	,05303	,31560	,998
	SMMM	-,49956	,28198	,216

Tablo 4.27 incelendiğinde Hochberg's GT2 testi sonuçlarına göre serbest muhasebeci katılımcılar ile serbest muhasebeci mali müşavir katılımcılar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu sonucuna varılmaktadır *(P=0,001<0,05).*

4.1.9. Meslek Mensupları Denetim Algısı İle Mesleki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki

Meslek mensupları denetim algısı ile meslek mensuplarının mesleki çalışma yılı ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığı incelenecektir. İncelemeye yönelik hipotezler;

H_0: Meslek mensuplarının denetim algısı ortalamaları, mesleki çalışma yıllarına göre anlamlı farklılık göstermez.

H_A: Meslek mensuplarının denetim algısı ortalamaları, mesleki çalışma yıllarına göre anlamlı farklılık gösterir.

[96] FİELD, A., **Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics** (4th ed.). London: Sage, 2013.

şeklinde kurulmuştur.

Tablo 0.28: Mesleki Çalışma Yılına Göre Meslek Mensupları Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu

Mesleki Çalışma Yılı	N	Ortalama	Std. Sapma		Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	P
1 Yıldan Az	13	3,9712	,27501	Gruplar arası	11,059	2,212	10,978	,000
1-5 Yıl	56	3,4412	,53222					
6-10 Yıl	45	3,6648	,48907					
11-15 Yıl	36	3,8623	,42688	Grup içi	39,487	,201		
16-20 Yıl	16	4,0495	,41450					
20 Üzeri	36	4,0324	,31718					
Toplam	202	3,7537	,50147		50,546			

Tablo 4.28 incelendiğinde Varyans analizi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilir *(P=0,00<0,05).* Yani meslek mensuplarının denetim algıları, mesleki çalışma yıllarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir. Bu sonuca göre, farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu incelemek için Post Hoc analizlerine başvurulacaktır.

Tablo 0.29: Mesleki Çalışma Yılına Göre Meslek mensupları denetim algısı Varyans Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	P
1,243	,290

Tablo 4.29'da Levene testi sonucu incelendiğinde gruplar arası varyansın homojen dağıldığı sonucu görülmektedir *(P=0,290>0,05).* Grup örneklemleri arasındaki farkın fazla olmaması nedeniyle Post Hoc analizlerinden Tukey HSD testi uygulanmıştır (Field, 2013).

Tablo 0.30: Mesleki Çalışma Yıllarına Göre Meslek Mensupları Denetim Algısı

Tukey HSD Testi Sonucu

(I) Mesleki Çalışma Yılı	(J) Mesleki Çalışma Yılı	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	P
1 Yıldan Az	1-5 Yıl	,52993	,13818	*,002*
	6-10 Yıl	,30634	,14133	,258
	11-15 Yıl	,10889	,14524	,975
	16-20 Yıl	-,07833	,16760	,997
	20 Üzeri	-,06125	,14524	,998
1-5 Yıl	1 Yıldan Az	-,52993	,13818	*,002*
	6-10 Yıl	-,22359	,08986	,133
	11-15 Yıl	-,42105	,09588	*,000*
	16-20 Yıl	-,60826	,12724	*,000*
	20 Üzeri	-,59119	,09588	*,000*
6-10 Yıl	1 Yıldan Az	-,30634	,14133	,258
	1-5 Yıl	,22359	,08986	,133
	11-15 Yıl	-,19745	,10037	,365
	16-20 Yıl	-,38466	,13065	*,042*
	20 Üzeri	-,36759	,10037	*,004*
11-15 Yıl	1 Yıldan Az	-,10889	,14524	,975
	1-5 Yıl	,42105	,09588	*,000*
	6-10 Yıl	,19745	,10037	,365
	16-20 Yıl	-,18721	,13486	,734
	20 Üzeri	-,17014	,10579	,594
16-20 Yıl	1 Yıldan Az	,07833	,16760	,997
	1-5 Yıl	,60826	,12724	*,000*
	6-10 Yıl	,38466	,13065	*,042*
	11-15 Yıl	,18721	,13486	,734
	20 Üzeri	,01707	,13486	1,000
20 Üzeri	1 Yıldan Az	,06125	,14524	,998
	1-5 Yıl	,59119	,09588	*,000*
	6-10 Yıl	,36759	,10037	*,004*
	11-15 Yıl	,17014	,10579	,594
	16-20 Yıl	-,01707	,13486	1,000

Tablo 4.30'da Tukey HSD testi sonucu incelendiğinde ortalamalar arası farklılığın, 1 yıldan az ile 1-5 yıl mesleki çalışma yılı grupları arasında; 1-5 yıl ile 11-15 yıl, 16-20 yıl, 20 yıl ve üzeri mesleki çalışma yılı grupları arasında; 6-10 yıl ile 16-20 yıl, 20 yıl ve üzeri mesleki çalışma yılı grupları arasında olduğu gözlemlenmektedir.

4.2. VERGİ MEMURLARI ANKETİ

4.2.1. Vergi Memurları Anketine Katılımcılarının Demografik Bilgileri

Tablo 0.31: Vergi Memurlarının Cinsiyet Dağılımı

	N	%
Kadın	29	48,3
Erkek	31	51,7
Toplam	60	100,0

Araştırmaya katılan vergi memurlarının cinsiyetlerine göre dağılımları; %48,3'ü kadın ve %51,7'si erkektir.

Tablo 0.32: Vergi Memurlarının Yaş Dağılımı

	N	%
18-30 Yaş	29	48,3
31-40 Yaş	15	25,0
41-50 Yaş	16	26,7
Toplam	60	100,0

Araştırmaya katılan vergi memurlarının yaşlarına göre dağılımları; %48,3'ü 18-30 yaş aralığında, %25'i 31-40 yaş aralığında ve %26,7'si 41-50 yaş aralığındadır.

Tablo 0.33: Vergi Memurlarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

	N	%
Lisans	45	75,0
Yüksek Lisans	15	25,0
Toplam	60	100,0

Araştırmaya katılan vergi memurlarının eğitim durumlarına göre dağılımları; %75'i lisans, %25'i ise yüksek lisans eğitimi görmüştür.

Tablo 0.34: Vergi Memurlarının Meslek Gruplarına Göre Dağılımı

	N	%
Müdür/Müdür Yardımcısı	5	8,3
Servis Şefi	6	10,0
Gelir Uzmanı	24	40,0
Memur	25	41,7
Toplam	60	100,0

Araştırmaya katılan vergi memurlarının meslek gruplarına göre dağılımları; %8,3'ü müdür/müdür yardımcısı, %10'u servis şefi, %40'ı gelir uzmanı ve %41,7'si memurdur.

Tablo 0.35: Vergi Memurlarının Mesleki Çalışma Yılına Göre Dağılımı

	N	%
1 Yıldan Az	11	18,3
1-5 yıl	19	31,7
6-10 Yıl	6	10,0
11-15 Yıl	3	5,0
16-20 Yıl	17	28,3
20 Yıl Üzeri	4	6,7
Toplam	60	100,0

Araştırmaya katılan vergi memurlarının mesleki çalışma yılına göre dağılımları; %18,3'ü 1 yıldan az, %31,7'si 1-5 yıl, %10'u 6-10 yıl, %5'i 11-15 yıl, %28,3'ü 16-20 yıl, %6,7'si 20 yıl ve üzeri çalışmaktadır.

4.2.2. Vergi Memurları Denetim Algısı

Tablo 0.36: Vergi Memurlarının Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Yanıt Dağılımları Ve Tanımlayıcı İstatistikler

İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		N	$\bar{X}$	σ
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%			
1.Muhasebe denetimi hata ve hileleri azalmasına katkı sağlar	0	0,0	1	1,7	4	6,7	18	30,0	37	61,7	60	4,517	,7009
2.Muhasebe denetimi kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.	2	3,3	3	5,0	1	1,7	35	58,3	19	31,7	60	4,100	,9150
3.Denetimlerin zorunlu ve daha sık yapılması gerekir.	0	0,0	0	0,0	5	8,3	23	38,3	32	53,3	60	4,450	,6490
4.Türkiye'de bağımsız denetim kalitesi konusunda eksiklikler bulunmaktadır.	2	3,3	4	6,7	3	5,0	28	46,7	23	38,3	60	4,100	1,0034
5.KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.	0	0,0	0	0,0	4	6,7	21	35,0	35	58,3	60	4,517	,6241
6.Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüz eysel) bir işleme dönüşür.	5	8,3	21	35,0	18	30,0	9	15,0	7	11,7	60	2,867	1,1419
7.KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur.	6	10,0	6	10,0	11	18,3	34	56,7	3	5,0	60	3,367	1,0730
8.Tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanmasında bağımsız denetim önemlidir.	1	1,7	1	1,7	3	5,0	24	40,0	31	51,7	60	4,383	,8045

Tablo 4.36 (devamı) : Vergi Memurlarının Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Yanıt Dağılımları Ve Tanımlayıcı İstatistikler

İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		N	$\bar{X}$	σ
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%			
9.Bağımsız denetim "Muhasebe vergi içindir" anlayışının yerine "Bilgi için muhasebe" anlayışının yerleşmesine katkı sağ	1	1,7	7	11,7	22	36,7	23	38,3	31	51,7	60	3,467	,9107
10.Bağımsız denetimin etkinliği işletme sahiplerinin yaklaşımlarına bağlıdır.	2	3,3	1	1,7	20	33,3	29	48,3	8	13,3	60	3,667	,8570
11.Bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır.	0	0,0	2	3,3	8	13,3	34	56,7	16	26,7	60	4,067	,7334
12.Bağımsız denetim etkinliği kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır	0	0,0	3	5,0	10	16,7	32	53,3	15	25,0	60	3,983	,7917
13.Bağımsız denetimin etkinliği KGK'nın yaklaşımlarına bağlıdır.	0	0,0	0	0,0	22	36,7	34	56,7	4	6,7	60	3,700	,5909
14.Denetim firmaları tarafından hazırlanan denetim raporları kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflığın sağlanması açısından yeterlidir.	5	8,3	11	18,3	22	36,7	17	28,3	5	8,3	60	3,100	1,0688

Vergi memurlarının, denetim algısı değerlendirmek amacıyla uygulanan ölçeğe verilen yanıtlar Tablo 36'da ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Tablo 36 incelendiğinde; cevap ortalamalarının en yüksek olduğu ifadeler 4,517 ortalama ile "Muhasebe denetimi hata ve hileleri azalmasına katkı sağlar." ve "KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır." ifadeleridir. Cevap ortalamalarının en düşük olduğu ifade ise 2,867 ortalama ile "Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür." ifadesidir. Katılımcılar tarafından en fazla kabul gören ifade, 56 kişi (%93,3) ile "KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır." ifadesidir. Katılımcıların en fazla katılmadığı ifade ise, 26 kişi (%43,3) ile "Tüm

sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür.” ifadesidir.

4.2.3. Vergi Memurları Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi

Vergi memurlarına uygulanan denetim algısı ölçeğinin Cronbach’s Alpha katsayısı, bütün ifadeler katılarak yapıldığında 0,572 olarak hesaplanmıştır. Bu değer ölçeğin güvenilirliği için yeterli değildir bu nedenle Cronbach’s Alpha katsayısını etkileyen ifadeler incelenmiştir.

Tablo 0.37: Vergi Memurları Denetim Algısı Ölçeğindeki İfadelerin Cronbach’s Alpha Katsayısına Etkisi

İfadeler	İfade Silindiğinde Cronbach's Alpha
S1	,536
S2	,506
S3	,539
S4	,506
S5	,527
S6	,621
S7	*,691*
S8	,534
S9	,478
S10	,550
S11	,573
S12	,536
S13	,540
S14	,539

Tablo 4.37 incelendiğinde yedi numaralı ifade (S7) silindiğinde cronbach’s alpha katsayısının 0,691’e yani ölçeğin güvenilirliği için yeterli seviyeye geldiği görülmektedir. Yedinci ifade çıkartıldığında Cronbach Alpha katsayısının oldukça güvenilir düzeyde olduğu söylenebilir. Yapılacak olan istatistiksel testlerde bu ifade alınmayacaktır.

Tablo 0.38: Vergi Memurları Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi

Cronbach's Alpha	N
,691	13

Tablo 4.38'de yedinci ifade çıkartıldığında ölçeğin güvenilirliğinin 0,691 değerini aldığını ve değerin ölçek güvenilirliği için yeterli seviyede olduğu söylenebilir.

4.2.4. Vergi Memurları Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Normal Dağılıma Uygunluk Testi

Ölçek verilerinin normal dağılıma uygunluğu 1.6'ıncı başlıkta belirtildiği gibi parametrik testlerin uygulanabilmesi için ön koşuldur.

Tablo 0.39: Vergi Memurları Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Normallik Testleri

Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
İstatistik	Serbestlik Derecesi	P	İstatistik	Serbestlik Derecesi	P
,125	44	*,084*	,976	44	*,496*

Tablo 4.39 incelendiğinde Kolmogorov-Smirnov testi sonucuna göre *(P=0,084>0,05)* ve Shapiro-Wilk testi sonucuna göre de *(P=0,496>0,05*) verilerin normal dağılıma uygun olduğu görülmektedir.

4.2.5. Vergi Memurlarının Denetim Algısı İle Yaşları Arasındaki İlişki

Vergi memurlarının denetim algısının, yaşlarına göre ortalamalar arasında istatistiksel olarak anlamlılığı incelemeye yönelik hipotezler;

H_0: Vergi memurlarının denetim algısı ortalamaları, yaş gruplarına göre anlamlı farklılık göstermez.

H_A: Vergi memurlarının denetim algısı ortalamaları, yaş gruplarına göre anlamlı farklılık gösterir.

şeklinde kurulmuştur.

Tablo 0.40: Yaş Gruplarına Göre Vergi Memurları Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu

Yaş	N	Ortalama	Std. Sapma		Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	P
18-30	23	3,9331	,28149	Gruplar arası	,278	,139	1,228	,304
31-40	11	4,0000	,33175					
41-50	10	3,7769	,44626	Grup içi	4,636	,113		
Toplam	44	3,9143	,33804		4,914			

Tablo 4.40 incelendiğinde varyans analizi sonucuna göre H_0 hipotezi kabul edilir *(P=0,304>0,05).* Yani vergi memurlarının denetim algıları, yaş gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir.

4.2.6. Vergi Memurlarının Denetim Algısı İle Meslek Grupları Arasındaki İlişki

Vergi memurlarının denetim algısının, meslek gruplarına göre ortalamalar arasında istatistiksel olarak anlamlılığı incelemeye yönelik hipotezler;

H_0: Vergi memurlarının denetim algısı ortalamaları, meslek gruplarına göre anlamlı farklılık göstermez.

H_A: Vergi memurlarının denetim algısı ortalamaları, meslek gruplarına göre anlamlı farklılık gösterir.

şeklinde kurulmuştur.

Tablo 0.41: Meslek Gruplarına Göre Vergi Memurları Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu

Meslek Grubu	N	Ortalama	Std. Sapma		Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	P
Müdür/Müdür Yardımcısı	3	4,0513	,11750	Gruplar arası	,277	,092	,796	*,504*
Servis Şefi	4	4,0192	,31638					
Gelir Uzmanı	18	3,8248	,34381	Grup içi	4,637	,116		
Memur	19	3,9555	,35743					
Toplam	44	3,9143	,33804		4,914			

Tablo 4.41 incelendiğinde Varyans analizi sonucuna göre H_0 hipotezi kabul edilir *(P=0,504>0,05).* Yani vergi memurlarının denetim algıları, meslek gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemektedir.

4.2.7. Vergi Memurlarının Denetim Algısı İle Mesleki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki

Vergi memurlarının denetim algısının, mesleki çalışma yıllarına göre ortalamalar arasında istatistiksel olarak anlamlılığı incelemeye yönelik hipotezler;

H_0: Vergi memurlarının denetim algısı ortalamaları, mesleki çalışma yıllarına göre anlamlı farklılık göstermez.

H_A: Vergi memurlarının denetim algısı ortalamaları, mesleki çalışma yıllarına göre anlamlı farklılık gösterir.

şeklinde kurulmuştur.

Tablo 0.42: Mesleki Çalışma Yıllarına Göre Vergi Memurları Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu

Mesleki Çalışma Yılı		**Ortalama**	**Std. Sapma**		**Kareler Toplamı**	**Kareler Ortalaması**	**F**	**P**
1 Yıldan Az		3,9744	,34630	**Gruplar arası**	1,505	,301	3,357	*,013*
1-5 Yıl	8	3,9701	,31896					
6-10 Yıl		3,8077	,17372					
11-15 Yıl		4,0769	,21757	**Grup içi**	3,408	,090		
16-20 Yıl	0	3,9692	,29946					
20 Üzeri		3,1154	,27196					
Toplam	4	3,9143	,33804		*4,914*			

Tablo 4.42 incelendiğinde Varyans analizi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilir *(P=0,00<0,05).* Yani vergi memurlarının denetim algıları, mesleki çalışma yıllarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir. Bu sonuca göre, farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu incelemek için Post Hoc analizlerine başvurulacaktır.

Tablo 0.43: Mesleki Çalışma Yılına göre Vergi Memurları Denetim Algısı Varyans Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	P
,406	,842

Tablo 4.43 Levene testi sonucu incelendiğinde gruplar arası varyansın homojen dağıldığı sonucu görülmektedir *(P=0,842>0,05).* Grup örneklemleri

arasındaki farkın fazla olmaması nedeniyle Post Hoc analizlerinden Tukey HSD testi uygulanmıştır.[97]

Tablo 0.44: Mesleki Çalışma Yıllarına Göre Vergi Memurları Denetim Algısı Tukey HSD Testi Sonucu

(I) Mesleki Çalışma Yılı	(J) Mesleki Çalışma Yılı	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	P
1 Yıldan Az	1-5 Yıl	,00427	,14118	1,000
	6-10 Yıl	,16667	,17291	,926
	11-15 Yıl	-,10256	,24453	,998
	16-20 Yıl	,00513	,15466	1,000
	20 Üzeri	,85897	,24453	*,014*
1-5 Yıl	1 Yıldan Az	-,00427	,14118	1,000
	6-10 Yıl	,16239	,14118	,857
	11-15 Yıl	-,10684	,22323	,997
	16-20 Yıl	,00085	,11812	1,000
	20 Üzeri	,85470	,22323	*,006*
6-10 Yıl	1 Yıldan Az	-,16667	,17291	,926
	1-5 Yıl	-,16239	,14118	,857
	11-15 Yıl	-,26923	,24453	,878
	16-20 Yıl	-,16154	,15466	,900
	20 Üzeri	,69231	,24453	,074
11-15 Yıl	1 Yıldan Az	,10256	,24453	,998

[97] Andy FİELD, **Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics** (4th ed.). London: Sage, 2013.

	1-5 Yıl	,10684	,22323	,997
	6-10 Yıl	,26923	,24453	,878
	16-20 Yıl	,10769	,23198	,997
	20 Üzeri	,96154	,29949	,030
16-20 Yıl	1 Yıldan Az	-,00513	,15466	1,000
	1-5 Yıl	-,00085	,11812	1,000
	6-10 Yıl	,16154	,15466	,900
	11-15 Yıl	-,10769	,23198	,997
	20 Üzeri	,85385	,23198	,009
20 Yıl Üzeri	1 Yıldan Az	-,85897	,24453	,014
	1-5 Yıl	-,85470	,22323	,006
	6-10 Yıl	-,69231	,24453	,074
	11-15 Yıl	-,96154	,29949	,030
	16-20 Yıl	-,85385	,23198	*,009*

Tablo 4.44 Tukey HSD testi sonucu incelendiğinde ortalamalar arası farklılığın, 20 yıl ve üzeri ile 1 yıldan az, 1-5 yıl, 11-15 yıl, 16-20 yıl mesleki çalışma yılı grupları arasında olduğu görülmektedir.

4.3. VERGİ MÜKELLEFLERİ ANKETİ

4.3.1. Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Demografik Bilgileri

Tablo 0.45: Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Cinsiyete Göre Yüzde Ve Dağılımları

	N	%
Kadın	49	27,4
Erkek	130	72,6
Toplam	179	100,0

Vergi Mükellefleri anketi katılımcılarının cinsiyetlerine göre dağılımları; %27,4'ü kadın, %72,6'sı ise erkek katılımcılardan oluşmaktadır.

Tablo 0.46. Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Yaşlarına Göre Yüzde Ve Dağılımları

	N	%
18-30 Yaş	38	21,2
31-40 Yaş	46	25,7
41-50 Yaş	66	36,9
51-60 Yaş	29	16,2
Toplam	179	100,0

Vergi Mükellefleri anketi katılımcılarının yaşlarına göre dağılımları; %21,2'si 18-30 yaş, %25,7'si 31-40 yaş, %36,9'u 41-50 yaş ve %16,2'si ise 51-60 yaş aralığında bulunmaktadır.

Tablo 0.47: Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Eğitim Durumlarına Göre Yüzde Ve Dağılımları

	N	%
Lise	65	36,3
Ön Lisans	38	21,2
Lisans	41	22,9
Yüksek Lisans	35	19,6
Toplam	179	100,0

Vergi Mükellefleri anketi katılımcılarının eğitim durumlarına göre dağılımları; %36,3'ü lise, %21,2'si ön lisan, %22,9'u lisans ve %19,6'sı ise yüksek lisans düzeyinde eğitim görmüştür.

Tablo 0.48: Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Görev/Ünvanına Göre Yüzde Ve Dağılımları

	N	%
Üst Yönetici	58	32,4
Muhasebe Yetkilisi	58	32,4
İşletme Sahibi	63	35,2
Toplam	179	100,0

Vergi Mükellefleri anketi katılımcılarının görev/ünvanlarına göre dağılımları; %32,4'ü üst yönetici, %32,4'ü muhasebe yetkilisi, %35,2'si işletme sahibi şeklindedir.

Tablo 0.49: Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Mesleki Çalışma Yılına Göre Yüzde Ve Dağılımları

	N	%
1-5 Yıl	57	31,8
6-10 Yıl	41	22,9
11-15 yıl	46	25,7
16-20 Yıl	18	10,1
20 Yıl Üzeri	17	9,5
Toplam	179	100,0

Vergi Mükellefleri anketi katılımcılarının mesleki çalışma yılına göre dağılımları; %31,8'i 1-5 yıl, %22,9'u 6-10 yıl, %25,7'si 11-15 yıl, %10,1'i 16-20 yıl ve %9,5'i 20 yıl üzeri mesleki çalışma yılına sahiptir.

Tablo 0.50: Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının İşletme Statüsüne Göre Yüzde Ve Dağılımları

	N	%
Anonim Şirket	14	7,8
Limited Şirket	91	50,8
Adi Ortaklık	19	10,6
Şahıs İşletmesi	55	30,7

Toplam	179	100,0

Vergi Mükellefleri anketi katılımcılarının işletme statüsüne göre dağılımları; %7,8'i anonim şirket, %50,8'i limited şirket, %10,6'sı adi ortalık ve %30,7'si ise şahıs şirketi statüsündedir.

Tablo 0.51: Vergi Mükellefleri Anketi Katılımcılarının Faaliyet Sektörüne Göre Yüzde Ve Dağılımları

	N	%
Sanayi (İmalat)	71	39,7
Ticaret	73	40,8
Hizmet	24	13,4
Tarım	11	6,1
Toplam	179	100,0

Vergi Mükellefleri anketi katılımcılarının faaliyet sektörüne göre dağılımları; %39,7'si sanayi (imalat), %40,8'i ticaret, %13,4'ü hizmet ve %6,1'i ise tarım sektöründe faaliyet göstermektedir.

4.3.2. Vergi Mükellefleri Denetim Algısı

Tablo 0.52: Vergi Mükelleflerin Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Yanıt Dağılımları Ve Tanımlayıcı İstatistikler

İfadeler	*Kesinlikle Katılmıyorum*		*Katılmıyorum*		*Kararsızım*		*Katılıyorum*		*Kesinlikle Katılıyorum*		*N*	$\bar{X}$	σ
	N	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*			
Türkiye' de vergi oranları/vergi yükü yüksektir.	0	0,0	0	0,0	0	0,0	59	33,0	*120*	*67,0*	179	4,67	,471
Türkiye' de vergi sistemi adaletlidir.	1	0,6	26	14,5	125	69,8	27	15,1	0	0,0	179	2,99	,566
Vergi denetimi mükellef üzerinde baskı oluşturur	0	0,0	0	0,0	0	0,0	71	39,7	108	60,3	179	4,60	,491
Vergi denetimi tesadüfi değildir. Eksiğimiz veya ihbar vardır.	0	0,0	0	0,0	1	0,6	80	44,7	98	54,7	179	4,54	,511
Denetimler esnasında tedirginlik yaşanır.	0	0,0	0	0,0	0	0,0	69	38,5	110	61,5	179	4,61	,488
Muhasebe denetimi hata ve hilelerin azalmasına katkı sağlar.	0	0,0	0	0,0	23	12,8	83	46,4	73	40,8	179	4,28	,679
Muhasebe denetimi kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.	0	0,0	0	0,0	11	6,1	67	37,4	101	56,4	179	4,50	,612
KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.	12	6,7	36	20,1	22	12,3	53	29,6	56	31,3	179	3,59	1,297

Tablo 4.52. (Devamı)

İfadeler	*Kesinlikle Katılmıyorum*		*Katılmıyorum*		*Kararsızım*		*Katılıyorum*		*Kesinlikle Katılıyorum*		*N*	$\bar{X}$	σ
	N	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*			
KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur	0	0,0	0	0,0	62	12,8	117	65,4	36	20,1	179	2,22	1,216
Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artıracaktır	0	0,0	0	0,0	23	12,8	117	65,4	36	20,1	176	4,07	,576
Bağımsız denetim işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesine katkı sağla	0	0,0	0	0,0	2	1,1	107	59,8	70	39,1	179	4,38	,509
Bağımsız denetim risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar	0	0,0	0	0,0	2	1,1	78	43,6	99	55,3	179	4,54	,522
Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar.	1	0,6	0	0,0	7	3,9	81	45,3	87	48,6	176	4,44	,629
Bağımsız denetim işletmelerin kredibilitesini arttıracaktır.	0	0,0	0	0,0	36	20,1	106	59,2	36	20,1	178	4,00	,638

Tablo 4.52 incelendiğinde katılımcıların verdiği puan ortalamalarının en yüksek olduğu ifade "Türkiye' de vergi oranları/vergi yükü yüksektir." , en fazla katılım oranı bu ifadede gerçekleşmiştir. Ortalamanın en düşük olduğu ifade ise "KOBİ'ler ile büyük

işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur.” ifadesidir. Vergi mükelleflerinin en fazla katılmadığı ifade ise “KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.” ifadesidir.

4.3.3. Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi

Vergi mükelleflerine uygulanan denetim algısı ölçeğinin Cronbach's Alpha katsayısı, bütün ifadeler katılarak yapıldığında 0,540 olarak hesaplanmıştır. Bu değer ölçeğin güvenilirliği için yeterli değildir bu nedenle Cronbach's Alpha katsayısını etkileyen ifadeler incelenmiştir.

Tablo 0.53: Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Ölçeğindeki İfadelerin Cronbach's Alpha Katsayısına Etkisi

İfadeler	İfade Silindiğinde Cronbach's Alpha
S1	,489
S2	,479
S3	,562
S4	,567
S5	,559
S6	,462
S7	,522
S8	,407
S9	,391
S10	,456
S11	,588
S12	,567
S13	,503
S14	*,605*

Tablo 4.53 incelendiğinde ölçekte yer alan on dördüncü ifadenin (S14) çıkartılması ile cronbach's alpha katsayısının 0,605'e yükseleceği gözlemlenmiştir.

Tablo 0.54: Vergi Mükellefleri Denetim Algısına İlişkin Güvenilirlik Analizi

Cronbach's Alpha Katsayısı	İfade Sayısı
,602	13

Tablo 4.54'de on dördüncü ifade çıkartıldığında ölçeğin güvenilirliğinin 0,602 değerini aldığını ve değerin ölçek güvenilirliği için yeterli düzeyde olduğu söylenebilir.

4.3.4. Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Normal Dağılıma Uygunluk Testi

Ölçek verilerinin normal dağılıma uygunluğu önceki normal dağılıma uygunluğun test edildiği başlıklarda da belirtildiği gibi parametrik testlerin uygulanabilmesi için ön koşuldur.

Tablo 0.55: Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Ölçeğine İlişkin Normal Dağılıma Uygunluk Testi

Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
İstatistik	Serbestlik Derecesi	P	İstatistik	Serbestlik Derecesi	P
,150	173	*,000*	,956	173	*,000*

Tablo 4.55'te ölçek verilerine uygulanan normallik testleri sonuçları incelendiğinde; ölçek verilerinin normal dağılıma uygunluk göstermediği söylenebilir *(P=0,00 <0,05).* Ancak daha önceki normal dağılıma uygunluğun test edildiği bölümlerde belirtildiği gibi sosyal bilimler alanında bu testin normal

dağılıma uygunluk göstermesi nadir durumlarda gerçekleşmektedir. Bu nedenle verilerin çarpıklık ve basıklık değerlerinin de incelenerek bir sonuca varılması doğru bir karar olacaktır.

Tablo 0.56: Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Ölçek Verilerinin Çarpıklık Ve Basıklık Değerleri

	İstatistik	**Standart Hata**
Çarpıklık	-,447	,185
Basıklık	-,445	,367

Tablo 4.56 incelendiğinde çarpıklık değerinin -0,447 ve basıklık değerinin -0,445 olduğu görülmektedir. Bu değerlerin +1,5 ve -1,5 aralığında olması, verilerin normal dağılıma uygunluk varsayımını sağladığını göstermektedir ve bu verilere parametrik testlerin uygulanabilir olduğunu kanıtlamaktadır.[98]

4.3.2. Vergi Mükellefleri Denetim Algısı İle Görev/Unvan Arasındaki İlişki

Vergi mükellefleri denetim algısının, görev/unvanlara göre ortalamalar arasında istatistiksel olarak anlamlılığı incelemeye yönelik hipotezler;

H_0: Vergi mükellefleri denetim algısı ortalamaları, görev/unvanlarına göre anlamlı farklılık göstermez.

H_A: Vergi mükellefleri denetim algısı ortalamaları, görev/unvanlarına göre anlamlı farklılık gösterir.

şeklinde kurulmuştur.

[98] Barbara TABACHNİCK, B.G. & Linde FİDEL, **Using Multivariate Statistics** (6th ed.) Pearson, Boston, 2013.

Tablo 0.57: Görev/Unvanlara Göre Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu

Görev	**N**	**Ortalama**	**Std. Sapma**		**Kareler Toplamı**	**Kareler Ortalaması**	**F**	**P**
Üst Yönetici	58	4,3873	,13591	**Gruplar arası**	10,237	5,119	178,015	*,000*
Muhasebe Yetkilisi	52	4,1612	,15023					
İşletme Sahibi	63	3,8107	,20808	**Grup içi**	4,888	,029		
Toplam	173	4,1094	,29654		15,125			

Tablo 4.57 incelendiğinde Varyans analizi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilir *(P=0,00<0,05).* Yani vergi mükellefleri denetim algıları, görev/unvanlarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir. Bu sonuca göre, farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu incelemek için Post Hoc analizleri uygulanacaktır. Öncelikle gruplar arası varyansın homojenliği incelenecektir.

Tablo 0.58: Görev/Unvanlara göre Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Varyans Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	P
7,180	,001

Tablo 4.58 Levene testi sonucu incelendiğinde gruplar arası varyansın homojen dağılmadığı sonucu görülmektedir *(P=0,001<0,05).* Levene istatistiği

sonucuna göre gruplar arası varyansların homojen dağılmadığı sonucuna varmıştı, bu nedenle Post Hoc analizlerinden Games-Howell tercih edilmiştir.[99]

Tablo 0.59: Görev/Unvanlara Göre Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Games Howell Test Sonucu

(I) Görev	(J) Görev	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	P
Üst Yönetici	Muhasebe Yetkilisi	,22603	,02743	*,000*
	İşletme Sahibi	,57652	,03171	*,000*
Muhasebe Yetkilisi	Üst Yönetici	-,22603	,02743	*,000*
	İşletme Sahibi	,35050	,03348	*,000*
İşletme Sahibi	Üst Yönetici	-,57652	,03171	*,000*
	Muhasebe Yetkilisi	-,35050	,03348	*,000*

Tablo 4.59 incelendiğinde bütün görev/unvan gruplarının ortalamasının birbirinden farklılaştığı söylenebilir *(P=0,000<0,05).*

4.3.3. Vergi Mükellefleri Denetim Algısı İle İşletme Statüsü Arasındaki İlişki

Vergi mükellefleri denetim algısının, işletme statüsüne göre ortalamalar arasında istatistiksel olarak anlamlılığı incelemeye yönelik hipotezler;

H_0: Vergi mükellefleri denetim algısı ortalamaları, işletme statüsüne göre anlamlı farklılık göstermez.

[99] Andy FİELD, **Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics** (4th ed.). London: Sage, 2013.

H_A: Vergi mükellefleri denetim algısı ortalamaları, işletme statüsüne göre anlamlı farklılık gösterir.

şeklinde kurulmuştur.

Tablo 0.60: Görev/Unvanlara Göre Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Varyans Analizi Sonucu

Görev	**N**	**Ortalama**	**Std. Sapma**		**Kareler Toplamı**	**Kareler Ortalaması**	**F**	**P**
Anonim Şirket	14	4,3846	,14781	**Gruplar arası**	8,223	2,741	67,108	*,000*
Limited Şirket	87	4,2750	,17892					
Adi Ortaklık	17	3,9367	,30917	**Grup içi**	6,903	,041		
Şahıs İşletmesi	55	3,8308	,20799					
Toplam	173	4,1094	,29654		15,125			

Tablo 4.60 incelendiğinde Varyans analizi sonucuna göre H_0 hipotezi reddedilir *(P=0,00<0,05).* Yani vergi mükellefleri denetim algıları, işletme statüsüne göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir. Bu sonuca göre, farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu incelemek için Post Hoc analizleri uygulanacaktır. Öncelikle gruplar arası varyansın homojenliği incelenecektir.

Tablo 0.61: İşletme Statüsüne göre Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Varyans Homojenliği Testi

Levene İstatistiği	P
8,527	,000

Tablo 4.61 Levene testi sonucu incelendiğinde gruplar arası varyansın homojen dağılmadığı sonucu görülmektedir *(P=0,000<0,05).* Buna göre Post Hoc analizlerinden Games-Howell tercih edilmiştir (Field, 2013).

Tablo 0.62: İşletme Statüsüne Göre Vergi Mükellefleri Denetim Algısı Games Howell Test Sonucu

(I) İşletme Statüsü	(J) İşletme Statüsü	Ortalama Farkı (I-J)	Standart Hata	P
Anonim Şirket	Limited Şirket	,10964	,04391	,092
	Adi Ortaklık	,44796*	,08475	*,000*
	Şahıs İşletmesi	,55385*	,04845	*,000*
Limited Şirket	Anonim Şirket	-,10964	,04391	,092
	Adi Ortaklık	,33833*	,07740	*,002*
	Şahıs İşletmesi	,44421*	,03398	*,000*
Adi Ortaklık	Anonim Şirket	-,44796*	,08475	*,000*
	Limited Şirket	-,33833*	,07740	*,002*
	Şahıs İşletmesi	,10588	,08006	,560
Şahıs İşletmesi	Anonim Şirket	-,55385*	,04845	*,000*
	Limited Şirket	-,44421*	,03398	*,000*
	Adi Ortaklık	-,10588	,08006	,560

Tablo 4.62 incelendiğinde, anonim şirket ile adi ortaklı ve şahıs işletmesi grupları arasında; limited şirket ile adi ortaklı ve şahıs işletmesi grup ortalamaları arasında anlamlı bir farklılaşma olduğu sonucuna varılmıştır.

Tablo 0.63: Meslek Mensubu, Vergi Memuru Ve Vergi Mükellefi Denetim Algısı Ölçeklerindeki Aynı İfadelere Verilen Yanıtların Karşılaştırılması

Anket	*İfadeler*	*Kesinlikle Katılmıyorum*		*Katılmıyorum*		*Kararsızım*		*Katılıyorum*		*Kesinlikle Katılıyorum*		$\bar{X}$
		N	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	
Meslek Mensubu	KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur.	9	4,4	22	10,8	42	20,6	96	47,1	35	17,2	3,618
Vergi Memuru	KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur.	6	10,0	6	10,0	11	18,3	34	56,7	3	5,0	3,367
Vergi Mükellefi	KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur.	0	0,0	0	0,0	62	12,8	*117*	*65,4*	*36*	*20,1*	3,59
Meslek Mensubu	Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür.	*19*	*9,3*	*55*	*27,0*	82	40,2	32	15,7	16	7,8	*2,858*
Vergi Memuru	Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür.	5	8,3	21	35,0	18	30,0	9	15,0	7	11,7	2,867
Meslek Mensubu	KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.	15	7,4	12	5,9	37	18,1	106	52,0	34	16,7	3,647
Vergi Memuru	KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.	0	0,0	0	0,0	4	6,7	21	35,0	35	58,3	4,517

Tablo 4.63. (Devamı)

Anket	*İfadeler*	*Kesinlikle Katılmıyorum*	*Katılmıyorum*	*Kararsızım*	*Katılıyorum*	*Kesinlikle Katılıyorum*	$\bar{X}$

		N	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	
Vergi Mükellefi	KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.	12	6,7	36	20,1	22	12,3	53	29,6	56	31,3	3,59
Meslek Mensubu	Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artıracaktır.	6	2,9	14	6,9	3	1,5	86	42,2	95	46,6	*4,225*
Vergi Mükellefi	Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artıracaktır	0	0,0	0	0,0	23	12,8	117	65,4	36	20,1	4,07
Meslek Mensubu	Bağımsız denetim işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesine katkı sağlar.	6	2,9	12	5,9	48	23,5	82	40,2	56	27,5	3,833
Vergi Mükellefi	Bağımsız denetim işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesine katkı sağlar.	0	0,0	0	0,0	2	1,1	107	59,8	36	20,1	4,38
Meslek Mensubu	Bağımsız denetim risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar.	6	2,9	11	5,4	26	12,7	101	49,5	60	29,4	3,971
Vergi Mükellefi	Bağımsız denetim risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar.	0	0,0	0	0,0	2	1,1	78	43,6	99	55,3	4,54
Meslek Mensubu	Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar.	0	0,0	12	5,9	39	19,1	107	52,5	46	22,5	3,917

Tablo 4.63.(Devamı-2)

Anket	*İfadeler*	*Kesinlikle Katılmıyorum*		*Katılmıyorum*		*Kararsızım*		*Katılıyorum*		*Kesinlikle Katılıyorum*		$\bar{X}$
		N	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	
Vergi	Bağımsız denetim tüm ortakların	1	0,6	0	0,0	7	3,9	81	45,3	87	48,6	4,44

Mükellefi	haklarının korunmasına katkı sağlar.											
Meslek Mensubu	Bağımsız denetim işletmelerin kredibilitesini arttıracaktır.	2	1,0	13	6,4	22	10,8	105	51,5	62	30,4	4,039
Vergi Mükellefi	Bağımsız denetim işletmelerin kredibilitesini arttıracaktır.	0	0,0	0	0,0	36	20,1	106	59,2	36	20,1	4,00
Meslek Mensubu	Bağımsız denetim "Muhasebe vergi içindir" anlayışının yerine "Bilgi için muhasebe" anlayışının yerleşmesine katkı sağlar.	3	1,5	12	5,9	28	13,7	104	51,0	57	27,9	3,980
Vergi Memuru	Bağımsız denetim "Muhasebe vergi içindir" anlayışının yerine "Bilgi için muhasebe" anlayışının yerleşmesine katkı sağlar.	1	1,7	7	11,7	22	36,7	23	38,3	31	51,7	3,467
Meslek Mensubu	Bağımsız denetimin etkinliği *işletme sahiplerinin yaklaşımlarına b*ağlıdır.	28	13,7	29	14,2	41	20,1	72	35,3	34	16,7	3,270
Vergi Memuru	Bağımsız denetimin etkinliği *işletme sahiplerinin yaklaşımlarına* bağlıdır.	2	3,3	1	1,7	20	33,3	29	48,3	8	13,3	3,667
Meslek Mensubu	Bağımsız denetim *etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına* bağlıdır.	1	0,5	7	3,4	25	12,3	118	57,8	53	26,0	4,078
Vergi Memuru	Bağımsız denetim etkinliği *etik değerlerin ön plana çıkarılmasına* bağlıdır.	0	0,0	2	3,3	8	13,3	34	56,7	16	26,7	4,067

Tablo 4.63. (Devamı-3)

Anket	*İfadeler*	*Kesinlikle Katılmıyorum*		*Katılmıyorum*		*Kararsızım*		*Katılıyorum*		*Kesinlikle Katılıyorum*		$\bar{X}$
		N	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	*N*	*%*	

Meslek Mensubu	Bağımsız denetim etkinliği kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır.	18	8,8	24	11,8	49	24,0	51	25,0	62	30,4	3,564
Vergi Memuru	Bağımsız denetim etkinliği kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır.	0	0,0	3	5,0	10	16,7	32	53,3	15	25,0	3,983
Meslek Mensubu	Bağımsız denetimin etkinliği *KGK'nın yaklaşımlarına* bağlıdır.	30	14,7	39	19,1	45	22,1	58	28,4	32	15,7	3,113
Vergi Memuru	Bağımsız denetimin etkinliği *KGK'nın yaklaşımlarına* bağlıdır.	0	0,0	0	0,0	22	36,7	34	56,7	4	6,7	3,100
Vergi Memuru	Muhasebe denetimi hata ve hileleri azalmasına katkı sağlar.	0	0,0	1	1,7	4	6,7	18	30,0	37	61,7	*4,517*
Vergi Mükellefi	Muhasebe denetimi hata ve hilelerin azalmasına katkı sağlar.	0	0,0	0	0,0	23	12,8	83	46,4	73	40,8	4,28
Vergi Memuru	Muhasebe denetimi kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.	2	3,3	3	5,0	1	1,7	35	58,3	19	31,7	4,100
Vergi Mükellefi	Muhasebe denetimi kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.	0	0,0	0	0,0	11	6,1	67	37,4	101	56,4	4,50

Tablo 4.63'te “KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.” İfadesine en fazla katılım vergi mükellefleri olmuştur. “Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür.” İfadesine ise en fazla meslek mensupları katılmıştır. “KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.” İfadesine en fazla katılanlar yine meslek mensuplarıdır. “Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artıracaktır.” En fazla katılanlar ise vergi mükellefleri olmuştur. “Bağımsız denetim işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesine katkı sağlar.” İfadesine en fazla katılım yine vergi mükellefleri olmuştur. “Bağımsız denetim risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar” ifadesine en fazla katılım yine vergi mükellefleri olmuştur. “Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar.” İfadesine en fazla vergi mükellefleri katılmıştır. “Bağımsız denetim işletmelerin kredibilitesini arttıracaktır.” İfadesine en fazla meslek mensupları katılmıştır. “Bağımsız denetim ‘Muhasebe vergi içindir’ anlayışının yerine ‘Bilgi için muhasebe’ anlayışının yerleşmesine katkı sağlar.” İfadesine en fazla meslek mensupları katılmıştır. “Bağımsız denetimin etkinliği *işletme sahiplerinin yaklaşımlarına b*ağlıdır.” İfadesine en fazla meslek mensupları katılmıştır. ”Bağımsız denetim *etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına* bağlıdır.” İfadesine en fazla meslek mensupları katılmıştır. ” Bağımsız denetim etkinliği kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır.” İfadesine en fazla meslek mensupları katılmıştır. “Bağımsız denetimin etkinliği *KGK’nın yaklaşımlarına* bağlıdır.” İfadesine en fazla meslek mensupları katılmıştır. “Muhasebe denetimi hata ve hileleri azalmasına katkı sağlar.” İfadesine en fazla vergi mükellefleri katılmıştır. “Muhasebe denetimi kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.” İfadesine en fazla vergi mükellefleri katılmıştır.

SONUÇ

Araştırmamız içerisinde 3 anket formu yer almaktadır. Bunlardan "Muhasebe Meslek Mensupları Anketi" üzerinde durulmak istendiğinde;

- Cinsiyetlerine göre dağılımları; % 28,4'ü kadın ve % 71,6'sı erkek şeklindedir. Yani erkek katılımcıların sayısı kadın katılımcıların sayısının neredeyse 3 katına yakın bulunmaktadır
- 68 kişinin 21-30 yaş aralığında olduğu ve 31-40 yaş aralığının ise 73 kişiyle en yüksek sayıya sahip olduğu görülmektedir. En düşük katılım ise 24 kişi ile 41-50 yaş aralığındadır
- Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre dağılımları; % 73'ü lisans, % 26,5'i yüksek lisans ve % 0,5'i doktora eğitimi görmüştür
- Mesleki çalışma yıllarına göre dağılımları; %6,4'ü 1 yıldan az süredir, %27,5'i 1-5 yıl, %23'ü 6-10 yıl, %17,6'sı 11-15 yıl, %7,8'i 16-20 yıl ve %17,6'sı 20 yıldan fazla süredir çalışmaktadır
- Çalışma şekillerine göre dağılımları incelendiğinde; % 28,4'ü bağımlı, % 66,7'si bağımsız çalışmakta ve % 4,9'u çalışmamaktadır

Muhasebe Meslek Mensuplarının %85,8'inin ise denetçi belgesinin olmadığı görülmektedir. Katılımcıların % 40,7'sinin bağımsız denetçi belgesi almayı düşündüğü tespit edilmiştir. Bağımsız denetçi eğitimlerinin Türmob tarafından verilmesi gerektiğini düşünenlerin oranı %35,3 ve Maliye Bakanlı tarafından verilmesi gerektiğini savunanların oranı ise %31,9 şeklindedir.

Muhasebe meslek mensuplarının, meslek mensupları denetim algısını değerlendirmek amacıyla uygulanan ölçeğe verilen yanıtlar incelendiğinde; bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artıracağı algısının yüksek olduğu görülmektedir. Meslek mensupları denetim algısı ile meslek mensuplarının yaşları arasındaki ilişki analiz edildiğinde, meslek mensuplarının denetim algıları, yaşlarına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermektedir.

Gruplar arası varyansların homojen dağılmadığı tespit edilmiş ve Games Howell testi yapılmıştır. Bu test sonucu incelendiğinde; 21-30 yaş grubu meslek mensupları ile 31-40 yaş ve 51-60 yaş grubu meslek mensupları arasında ve 41-50 yaş grubu meslek mensupları ile 51-60 yaş grubu meslek mensupları arasında istatistiksel anlamlı bir fark olduğu sonucuna varılmaktadır.

Meslek mensuplarının denetim algılarına yönelik neticeler sınıflandırılmak istendiğinde;

- Bağımsız denetçiliğe ilişkin güncel gelişmeleri çoğunlukla yakından takip ettikleri
- TMS/TFRS'nin bağımsız denetimi kolaylaştırdığı algısının yaygın olduğu
- Genel kanının bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde, meslek mensuplarının görüşlerine başvurulduğu yönünde olduğu
- Bağımsız denetim kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağladığı düşüncesinin hakim olduğu
- Meslek mensuplarının kesinlikle denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olması gerektiğini düşündükleri
- Meslek mensuplarının kesinlikle bağımsız denetim etkinliğinin kanuni yaptırımların gücüne bağlı olduğunu düşündükleri kabul edilmektedir

Vergi memurlarının muhasebe denetimine ilişkin algıları analiz edildiğinde araştırmaya katılanların %8,3'ünün müdür/müdür yardımcısı, %10'unun servis şefi, %40'ının gelir uzmanı ve %41,7'sinin memur olduğu bilinmektedir.

Vergi memurlarının denetim algısı ölçeğine ilişkin yanıt dağılımları ve tanımlayıcı istatistikler incelendiğinde;

- Muhasebe denetimi hata ve hileleri azalmasına katkı sağladığı,
- Türkiye'de bağımsız denetim kalitesi konusunda eksiklikler bulunduğu düşünülmekte
- Denetim firmaları tarafından hazırlanan denetim raporları kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflığın sağlanması açısından yeterli olup olmadığı noktasında kararsızlık yaşadıkları öne çıkmaktadır

Vergi mükelleflerinin muhasebe denetimine ilişkin algıları analiz edildiğinde;

- %27,4'ü kadın, %72,6'sı ise erkek katılımcılardan oluştuğu
- %21,2'si 18-30 yaş, %25,7'si 31-40 yaş, %36,9'u 41-50 yaş ve %16,2'si ise 51-60 yaş aralığında olduğu
- %36,3'ü lise, %21,2'si ön lisan, %22,9'u lisans ve %19,6'sı ise yüksek lisans düzeyinde eğitim gördüğü
- %32,4'ü üst yönetici, %32,4'ü muhasebe yetkilisi, %35,2'si işletme sahibi olduğu
- %7,8'i anonim şirket, %50,8'i limited şirket, %10,6'sı adi ortalık ve %30,7'si ise şahıs şirketi statüsünde olduğu
- Türkiye' de vergi oranları/vergi yükünün yüksek olduğu düşüncesinin hakim olduğu
- Türkiye' de vergi sistemi adaletli olup olmadığı konusunda kararsız olunduğu,
- Denetimler sırasında kesinlikle tedirginlik yaşandığının düşünüldüğü
- Muhasebe denetiminin kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağladığı düşüncesinin hakim olduğu
- Bağımsız denetimin işletmelerin kredibilitesini arttıracağı düşüncesinin varlığı söz konusu olmaktadır

Tüm bu veriler bazında vergi mükellefleri, vergi memurları ve muhasebe meslek mensuplarının muhasebe denetimi konusundaki algıları incelendiğinde, KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız

denetimin zorunlu olmalısı gerektiği, bağımsız denetimin performansı ve kaliteyi arttırdığı sonuçları gündeme gelmektedir. Ayrıca, KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olduğunu düşündükleri ve muhasebe denetiminin hata ve hilelerin azalmasına katkı sağladığı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

ACAR, Vedat **"İnşaat İşletmelerinde Muhasebe Denetimi Ve Uygun Denetim Teknikleri"**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), Ankara, 1998

AKBULUT, Halim, **"Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma"**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), 2010.

AKDEMİR, Çağla, **"İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi",** (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü) İstanbul, 2010.

AKSOY, Mehmet, **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayın, 2008, s. 175.

ALPARSLAN, Mustafa, **Muhasebede Hata ve Hileler Bunların Sonucunda Ortaya Çıkabilecek Vergi Ziyaı Cezaları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları,** 2009.

(http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/015/, 01.11.2018)

ALTUĞ, Figen, **Mali Denetim,** Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1995.

ALTUĞ, Osman, **Kayıtdışı Ekonomi**, Evrim Kitapevi, İstanbul, 1994.

ARTUNÇ, Burak, **Özel Amaçlı Varlıklar ve Bilanço Dışı Muhasebeleştirme Yöntemi Olarak Kullanımları**, Ankara, 2002.

ATAMAN, Ümit, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**. İstanbul: Alfa Yayınları, 2001.

AY, Mustafa, **"Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma",** (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya), 2007.

AYAZ, Garip, "Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", **Vergi Dünyası Dergisi**, 1996, Sayı, 181:

http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/145/Vergilerin+Yasalligi+Ilkesi+Ve+Anayasa+Mahkemesi+Kararlari+, 04.11.2018.

AYDER, Erdoğan, **Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği**, www.muhasebe.tr.com/yazarlarımız/Erdoğan/008, 2014, s. 8.

AYDIN, Süleyman, **Yolsuzluk, Nedenleri, Etkileri ve Çözüm Yolları**, Turhan Kitapevi Yayınları, İstanbul, 2006.

AYSAN, Mustafa, **Muhasebe'de Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar,** İstanbul Üniversitesi Yayınları, No. 1615 İşletme Fakültesi Yayınları No.8, 1991.

BAKIR, Caner, "Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 45, Sayı 12, 2012.

BAYDAROL, Onur, **"İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi"**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), 2007.

BDDK, **Türk Bankacılık Sektörünün Güçlendirilmesine Yönelik Çabalar ve İmar Bankası Olayı,** Ekim 2003.

BEKTÖRE, Sabri, "Muhasebe Mesleği, Etik ve Enron Olayı", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** 2003, Cilt XIX, S. 1-2.

BOZKURT, Nejat, **İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri**, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 2009.

BOZKURT, Zeynep, **"Muhasebe Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri",** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), 2007.

ÇATIKKAŞ, Özgür, Yıldırım Ercan Çalış, "İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,** Cilt 9, Sayı.2,2007.

ÇELİK, Alper, **"Stok Hileleri ve Bir Uygulama",** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), İstanbul, 2007.

ÇELİK, Tuncay, **"Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma",** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), Niğde, 2010.

ÇEVRE, Volkan, **Gelir Vergisi'nin Konusu ve Unsurları,** Denge İzmir Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/gelir%20vergisinin%20konusu%20ve%20unsurlari_volkan%20cevre.pdf, 02.11.2018.

DAĞLI, Mehmet Fatih, "**Muhasebe Denetiminin Finansal Bilgi Manipülasyonu Ve Kayıt Dışılığa Etkisi",** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), Erzurum, 2011.

DİNÇ, Yusuf ve CENGİZ, Selim, "Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği", **Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, 5(1), 2007, s. 225.

DİSANLI, Ziya, "Meslek Mensuplarını Yasal Hakları, Yükümlülükleri ve Karşılaştıkları Güçlükler", I. **Türkiye Muhasebe Ve Denetim Sempozyumu: 6-8**

Nisan, 1995.

DURUKAN, Serap, **Genel Muhasebe**, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Muğla, 2012.

EDİZDOĞAN, Nihat, **Kamu Maliyesi,** 2. Basım, Ekin Kitabevi, Öner Ofset ve Tipo Tesisleri, Bursa, 1991.

FİELD, Andy, **Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics** (4th ed.). London: Sage, 2013.

GÖNÜL, Çağla, **"Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi Ve Bir Uygulama",** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), İstanbul, 2008.

GÜÇLÜ, Faruk, **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2005.

GÜRBÜZ, Hasan, **Muhasebe Denetimi.** l. Baskı. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995.

GÜRBÜZ, Hasan, **Muhasebe Denetimi,** İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 2002.

GÜREDİN, Ersin, **Denetim.** 10. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000.

GÜRKAN, Serhan, **"Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin (BDDT) Muhasebe Denetimine Etkileri ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Kuruluşlarının BDDT Uygulamalarına İlişkin Bir Araştırma"**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), Zonguldak, 2008.

GÜRSOY, Kemal Tahir, "Ölüme Bağlı Tasarruflarda Şart ve Mükellefiyet", **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt 10, Sayı 1-4, Ankara, 1953, s. 474.

GÜVEMLİ, Oktay, **Dünya Muhasebeciler Kongreleri ve Muhasebe Denetimi**, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2004.

HEALY, Paul ve PALEPU, Krishina, "The Fall of ENRON", **The Journal of Economic Perspective**, 17(2), 2003, s. 55.

HEPER, Fethi, "Toplumsal Yapı İle Vergi Arasındaki İlişkiler", Eskişehir: **İTİA Yay.** No. 126-148, Eskişehir, 1992, s. 60.

Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları,** İstanbul: HUD, 2004, 3.Baskı.

HOWARD, Lawrence, **Ramage Judy and Alan Hsiang-Tsai Chiang**, "Accounting Tricks: The New SEC Priority", Journal of Accounting and Finance Research, Spring 2004.

İMAMOĞLU, Alaettin, ve ALTUN, Nuri Sait, "Genel Muhasebe", **Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Ders Notları,** Düzce, 2012.

İREN, Gülcan, **"Firma Başarısızlıklarını Önlemede Muhasebe Ve Muhasebe Denetiminin Rolü**", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), Ankara, 2007

KAHVECİ, Adnan, "Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Önemi", **Mali Çözüm Dergisi,** 1991, s. 1.

KARDEŞ, Seval, **"Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma"**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları**,** 2006.

KAVAL, Hasan, **Muhasebe Denetimi,** Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

KAVAS, Yusuf Bahadır, **Türk Vergi Sistemi,**

(file:///C:/Documents%20and%20Settings/User/Belgelerim/Downloads/t%C3%BCrk%20vergi%20sistemi%20son.pdf, 04.11.2018.)

KAYMAK, Can, **"Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi",** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), İstanbul, 2007.

KEPEKÇİ, Celal, "Denetçinin Hukuki Sorumluluğu", **A.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi,** Yayın No: 84, Eskişehir, 1990.

KEPEKÇİ, Celal, **Bağımsız Denetim,** 5. Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004, s. 10.

KILINÇ, Sena, **"Muhasebe Denetiminde İstatistiki Örnekleme Yöntemleri ve Bir Uygulama",** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), İstanbul, 2008.

KISACIK, Harun, **"Denetimde Hata ve Hileler: Çorum Sahasında Bir Araştırma"**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), Çorum, 2013.

KIZILGÖL, Ömür, **"Muhasebe Denetiminde Müşteri Seçiminde Denetim Riski Yönetimi"**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), Balıkesir, 2001.

KÜTÜK, İlhan, **"Kamu Ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri"**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), Edirne, 2008.

MARŞAP, Beyhan, "Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", **Yaklaşım Dergisi,** 1996, s. 119.

Milli Eğitim Bakanlığı (MEB), **Muhasebe ve Finansman, Vergi**, MEGEP, Ankara, 2011, s. 3.

MUĞAL, Elif, **"Uluslararası Denetim Standartları ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye'de Muhasebe Denetimi"**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), Bursa, 2007.

ÖZER, Hüseyin, "Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", **Sayıştay Yayınları,** 1997.

ÖZER, Mevlüt, **Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe**, l. Baskı, Ankara: Özkan Matbaacılık, 1998.

PEHLİVANLI, Davut, **Modern İç Denetim**, İstanbul, Beta Basım Yayım, 2014.

PEKER, Alparslan, "Modern Yönetim Muhasebesi", **İstanbul: İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü**, 1988, Yayın No: 53, 4. Baskı.

RAMOS, Michael, **Wiley Practioner's Guide to GASS 2008**, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, USA, 2008, s. 6-7.

SELİMOĞLU, Seval Kardeş (Ed.) - Uzay, Şaban (Ed.)., **Muhasebe Denetimi**, 2.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2009.

SEVİĞ, Veysi, "Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri", **Dünya Gazetesi,** 2014.

SÜER, Ayça Zeynep, **Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrasındaki Gelişmeler,** İstanbul, 2004, s. 78-79.

ŞİMŞEK, Elif, **"Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Hileleri"**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), İstanbul, 2001.

TABACHNİCK, Barbara ve FİDELL, Linde, **Using Multivariate Statistics** (6th ed.) Pearson, Boston, 2013.

TAŞKIRAN, Nejdet, Kaçakçılık Suçunun Tarifi, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 83, Ankara, 1995.

TEKİN, Fazıl ve ÇELİKKAYA, Ali, **Vergi Denetimi,** Ankara: Seçkin Kitabevi, 2005.

TÜRMOB-TESMER, **Denetim,** http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf, 05.11.2018.

Türk Dil Kurumu, (TDK), **Denetim,** http://www.tdk.gov.tr, 14.11.2018.

UZAY, Şaban, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Pelin Yayınları, Ankara, 1999.

UZUN, Ali Kamil, "Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü", **Active Finans Dergisi**, 2009, 62.

YATAĞAN, Gülten, **"Muhasebe Denetiminde Kullanılan İstatistiki Teknikler ve Bir Uygulama"**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), İstanbul, 2006.

YAZICI, Mehmet, **Kurumsal Muhasebe Denetimi,** İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 2003.

YILMAZ, Gökhan, **"Muhasebe Denetiminde Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin İncelenmesi ve Bir Uygulama"**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), İstanbul, 2007.

YILMAZ, Hikmet, **"Kamu İktisadi Teşekkülleri BYDK Yapılan Muhasebe Denetiminin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Değerlendirilmesi"**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), Ankara, 2000.

YILMAZ, Hasibe Gül, vd., "Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi", Ankara: **Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını**, 2004.

YİĞİT, Erol, **Muhasebe Dersi Çalışma Notları,** Hayat Mesleki Eğitim Merkezi, 2015, http://ataturkmem.meb.k12.tr/meb_iys_dosyalar/34/17/215655/dosyalar/2015_04/03022303_26103255_muhasebe.pdf, 04.11.2018.

YÜKSEL, Cihan, "Kamu Maliyesi", **Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Özet Ders Notları**, Mersin, 2015, s. 40.

WELLS, Joseph T., "New Approaches to Fraud Deterrence", **Journal of Accountancy,** February 2004.

http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/148IAT.pdf, 01.11.2018.

''Verginin Fonksiyonları'', http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_fonksiyonlari.html, 02.11.2018.

http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id:2009, 12.11.2018.

EKLER

Ek 1-Muhasebe Meslek Mensubu Anketi

CİNSİYET	( ) KADIN ( ) ERKEK
YAŞ	( ) 21-30 ( ) 31-40 ( )41-50 ( ) 51-60 ( ) 60 ÜZERİ
EĞİTİM	( ) LİSE ( ) ÖNLİSANS ( ) LİSANS ( ) YÜKSEK LİSANS ( ) DOKTORA
MESLEK GURUBU	( ) SM ( ) SMMM ( ) YMM ( ) BAĞIMSIZ DENETÇİ ( ) İÇ DENETÇİ
MESLEKİ ÇALIŞMA YILI	( ) 1 YILDAN AZ ( ) 1-5 ( ) 6-10 ( ) 11-15 ( ) 16-20 ( ) 20 +
ÇALIŞMA ŞEKLİ	( ) BAĞIMLI ( ) BAĞIMSIZ ( ) ÇALIŞMIYOR

ANKET FORMU

Değerli Katılımcı;

Bu Anket Formu, "**Muhasebe Denetiminde Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Memurlarının ve Mükelleflerin Denetim Algısı**" isimli Yüksek Lisans Tez çalışması için hazırlanmıştır. Cevaplarınız, bilimsel bir çalışmada kullanılacağı için ad ve soyadı belirtmenize gerek yoktur. Elde edilen bilgiler bu Tez Çalışma amacı dışında kullanılmayacaktır. Cevaplarınız bizler için son derece önemlidir.

Zaman ayırdığınız için şimdiden teşekkür ederim.

1- BAĞIMSIZ DENETÇİ BELGENİZ VAR MI? (Cevabınız EVET ise 3. Soruya geçiniz.)

( ) EVET ( ) HAYIR

2- BAĞIMSIZ DENETÇİ BELGESİ ALMAYI DÜŞÜNÜYOR MUSUNUZ?

( ) EVET ( ) HAYIR ( ) KARARSIZIM

3- BAĞIMSIZ DENETÇİ EĞİTİMLERİ HANGİ KURUM TARAFINDAN VERİLMELİDİR.

( ) MALİYE BAKANLIĞI ( ) TÜRMOB ( ) KAMU GÖZETİM KURUMU ( ) ÜNİVERSİTELER

4- BAĞIMSIZ DENETÇİLİĞE İLİŞKİN HERHANGİ BİR EĞİTİM ALDINIZ MI?

( ) EVET ( ) HAYIR ( ) ALMAYI DÜŞÜNÜYORUM ( ) HENÜZ DÜŞÜNMÜYORUM

5- BAĞIMSIZ DENETÇİ BELGENİZ VAR VEYA ALIRSANIZ, DENETÇİLİK MESLEĞİNİ İFA ETMEYİ DÜŞÜNÜRMÜSÜNÜZ.

( )EVET ( ) HAYIR ( ) KARARSIZIM

6- DENETÇİLERİN MALİ MÜŞAVİR OLMA ZORUNLULUĞU OLMALIMIDIR?

( )EVET ( ) HAYIR ( ) KARARSIZIM

7- MUHASEBE MESLEĞİ SORUNLARI MESLEK MENSUPLARINI BAĞIMSIZ DENETÇİLİK MESLEĞİNE İTMEKTEMİDİR.

( )EVET ( ) HAYIR ( ) KARARSIZIM

8- SİZCE TÜM SERMAYE İŞLETMELERİNİN BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMASI KAÇ YIL SONRA GERÇEKLEŞMELİDİR?

( ) 1 YIL ( ) 2 YIL ( ) 3 YIL ( ) 4 YIL
( ) 5 YIL ( ) 5 YIL ÜZERİ

Bu bölümde aşağıda ifadeler ile ilgili düşüncenizi sağ tarafında yer alan ölçekte işaretleyiniz.

Sıra	Aşağıdaki ifadeler ile ilgili düşüncelerinizi sağ tarafta yer alan ölçekte işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Bağımsız denetçiliğe ilişkin güncel gelişmeleri yakından takip ederim.					
2	TMS/TFRS bağımsız denetimi kolaylaştıracaktır.					
3	KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur.					
4	Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür					
5	6335 sayılı yasa ile denetime tabi tutulacak şirketlerin bakanlar kurulunca belirlenecek olması olumlu bir gelişmedir.					
6	Bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde, meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur.					
7	KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye					

	işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.					
8	Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artıracaktır					
9	Bağımsız denetim işletmelerde kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesine katkı sağlar.					
10	Bağımsız denetim risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar					
11	Tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanmasında bağımsız denetim önemlidir.					
12	Bağımsız denetim kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.					
13	Bağımsız denetim tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar.					
14	Bağımsız denetim işletmelerin kredibilitesini arttıracaktır.					
15	Bağımsız denetim "Muhasebe vergi içindir" anlayışının yerine "Bilgi için muhasebe" anlayışının yerleşmesine katkı sağlar.					
16	Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı KGK ve TURMOB uyum içinde çalışmalıdır.					
17	Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olmalıdır.					
18	Bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmelidir.					
19	Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun arttırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır.					
20	Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini arttırır.					
21	Bağımsız denetimin etkinliği **işletme sahiplerinin yaklaşımlarına** bağlıdır.					
22	Bağımsız denetim etkinliği **etik değerlerin ön plana çıkarılmasına** bağlıdır					
23	Bağımsız denetim etkinliği **kanuni yaptırımların gücüne** bağlıdır.					

24	Bağımsız denetimin etkinliği **KGK'nın yaklaşımlarına** bağlıdır.					

Ek 2-Vergi Mükellefleri Anketi

ANKET FORMU

CİNSİYET	( ) KADIN ( ) ERKEK
YAŞ	( ) 18-30 ( ) 31-40 ( )41-50 ( ) 51-60 ( ) 60 ÜZERİ
EĞİTİM	( ) LİSE ( ) ÖNLİSANS ( ) LİSANS ( ) YÜKSEK LİSANS ( ) DOKTORA
MESLEK GURUBU	( ) MÜDÜR/MÜDÜR YARDIMCISI ( ) SERVİS ŞEFİ ( ) GELİR UZMANI ( ) MEMUR
MESLEKİ ÇALIŞMA YILI	( ) 1 YILDAN AZ ( ) 1-5 ( ) 6-10 ( ) 11-15 ( ) 16-20 ( ) 20 +

Değerli Katılımcı;

Bu Anket Formu, "**Muhasebe Denetiminde Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Memurlarının ve Mükelleflerin Denetim Algısı**" isimli Yüksek Lisans Tez çalışması için hazırlanmıştır. Cevaplarınız, bilimsel bir çalışmada kullanılacağı için ad ve soyadı belirtmenize gerek yoktur. Elde edilen bilgiler bu Tez Çalışma amacı dışında kullanılmayacaktır. Cevaplarınız bizler için son derece önemlidir.

Zaman ayırdığınız için şimdiden teşekkür ederim.

Bu bölümde aşağıda ifadeler ile ilgili düşüncenizi sağ tarafında yer alan ölçekte işaretleyiniz.

Sıra	Aşağıdaki ifadeler ile ilgili düşüncelerinizi sağ tarafta yer alan ölçekte işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Muhasebe denetimi hata ve hilelerin azalmasına katkı sağlar.					
2	Muhasebe denetimi kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.					
3	Denetimlerin zorunlu ve daha sık yapılması gerekir.					
4	Türkiye'de bağımsız denetim kalitesi konusunda eksiklikler bulunmaktadır.					
5	KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.					
6	Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür.					
7	KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur.					
8	Tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanmasında bağımsız denetim önemlidir.					
9	Bağımsız denetim "Muhasebe vergi içindir" anlayışının yerine "Bilgi için muhasebe" anlayışının yerleşmesine katkı sağlar.					

10	Bağımsız denetimin etkinliği **işletme sahiplerinin yaklaşımlarına** bağlıdır.					
11	Bağımsız denetim etkinliği **etik değerlerin ön plana çıkarılmasına** bağlıdır.					
12	Bağımsız denetim etkinliği **kanuni yaptırımların gücüne** bağlıdır.					
13	Bağımsız denetimin etkinliği **KGK'nın yaklaşımlarına** bağlıdır.					
14	Denetim firmaları tarafından hazırlanan denetim raporları kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflığın sağlanması açısından yeterlidir.					

CİNSİYET	( ) KADIN ( ) ERKEK
YAŞ	( ) 18-30 ( ) 31-40 ( )41-50 ( ) 51-60 ( ) 60 ÜZERİ
EĞİTİM	( ) LİSE ( ) ÖNLİSANS ( ) LİSANS ( ) YÜKSEK LİSANS ( ) DOKTORA
MESLEK GURUBU	( ) MÜDÜR/MÜDÜR YARDIMCISI ( ) SERVİS ŞEFİ (

Ek 3-Vergi Memuru Anketi

	) GELİR UZMANI ( ) MEMUR
MESLEKİ ÇALIŞMA YILI	( ) 1 YILDAN AZ ( ) 1-5 ( ) 6-10 ( ) 11-15 ( ) 16-20 ( ) 20 +

ANKET FORMU

Değerli Katılımcı;

Bu Anket Formu, "**Muhasebe Denetiminde Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Memurlarının ve Mükelleflerin Denetim Algısı**" isimli Yüksek Lisans Tez çalışması için hazırlanmıştır. Cevaplarınız, bilimsel bir çalışmada kullanılacağı için ad ve soyadı belirtmenize gerek yoktur. Elde edilen bilgiler bu Tez Çalışma amacı dışında kullanılmayacaktır. Cevaplarınız bizler için son derece önemlidir.

Zaman ayırdığınız için şimdiden teşekkür ederim.

Bu bölümde aşağıda ifadeler ile ilgili düşüncenizi sağ tarafında yer alan ölçekte işaretleyiniz.

Sıra	Aşağıdaki ifadeler ile ilgili düşüncelerinizi sağ tarafta yer alan ölçekte işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	K. Katılıyorum
1	Muhasebe denetimi hata ve hilelerin azalmasına katkı sağlar.					
2	Muhasebe denetimi kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.					
3	Denetimlerin zorunlu ve daha sık yapılması gerekir.					
4	Türkiye'de bağımsız denetim kalitesi konusunda eksiklikler bulunmaktadır.					
5	KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.					

6	Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür.					
7	KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur.					
8	Tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanmasında bağımsız denetim önemlidir.					
9	Bağımsız denetim "Muhasebe vergi içindir" anlayışının yerine "Bilgi için muhasebe" anlayışının yerleşmesine katkı sağlar.					
10	Bağımsız denetimin etkinliği **işletme sahiplerinin yaklaşımlarına** bağlıdır.					
11	Bağımsız denetim etkinliği **etik değerlerin ön plana çıkarılmasına** bağlıdır.					
12	Bağımsız denetim etkinliği **kanuni yaptırımların gücüne** bağlıdır.					
13	Bağımsız denetimin etkinliği **KGK'nın yaklaşımlarına** bağlıdır.					
14	Denetim firmaları tarafından hazırlanan denetim raporları kamuyu aydınlatma ve piyasalarda şeffaflığın sağlanması açısından yeterlidir.					