T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU'NUN (KGK) ROLÜ İLE MUHASEBE UYGULAMALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN MUHASEBE VE DENETİM MESLEK MENSUPLARINA ETKİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

ASLI KESKİN
2502140207

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. A. TAYLAN ALTINTAŞ

İSTANBUL-2021

ÖZ

KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU'NUN (KGK) ROLÜ İLE MUHASEBE UYGULAMALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN MUHASEBE VE DENETİM MESLEK MENSUPLARINA ETKİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

ASLI KESKİN

ABD'de ve AB'de yaşanan muhasebe skandalları ve şirket iflasları, yatırımcıların açıklanan mali tablolara ve bağımsız denetime duyduğu güveni olumsuz yönde etkilemiştir. Finansal tablolara ve denetim sürecine duyulan güveni geri kazanmak ve bu güven kaybının tekrarını engellemek adına, ABD ve AB'de düzenleyici otoriteler çalışmalarda bulunmuşlardır ve bunu sağlayabilmek için denetim firmalarının denetimini yapacak kamu gözetim kurumlarının kurulması gündeme gelmiştir. Dünya'da yaşanan bu gelişmeler neticesinde Ülkemizde de 2011 yılında Kamu Gözetim Kurumu kurulmuştur. Çalışmada, öncelikle dünyada daha sonra Türkiye'de muhasebe mesleğinin ve denetimin gelişim sürecine değinilmiş, ardından kamu gözetim kurumlarının rolü hakkında bilgi verilmiştir. Araştırma bölümünde, KGK'nın ülkemizdeki faaliyetlerinden en çok etkilenen meslek grupları olan muhasebe meslek mensupları ve bağımsız denetçilere uygulanan anket çalışması sunulmuştur. Araştırmanın amacı, Kamu Gözetim Kurumu' nun rolü ile muhasebe uygulamalarındaki değişikliklerin muhasebe meslek mensuplarına ve denetim meslek mensuplarına etkilerini ortaya koymaktır. Analizden elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Denetim, Kamu Gözetimi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Bağımsız Denetçi, KGK.

ABSTRACT

A RESEARCH ON THE ROLE OF THE PUBLIC OVERSIGHT ACCOUNTING AND AUDITING STANDARTS AUTHORITY (KGK) AND THE EFFECTS OF CHANGES IN ACCOUNTING PRACTICES ON ACCOUNTING AND AUDITING PROFFESIONALS

ASLI KESKİN

Accounting scandals and company bankruptcies in the USA and the EU negatively affected Investors' confidence in financial statements and independent audit. Regulatory authorities in the USA and EU have worked to regain financial statements and audit and to prevent the repetition of this loss of confidence, the establishment of public oversight institutions that will supervise audit firms has come to the agenda. In our country, the Public Oversight Authority was established in 2011. In the study, the development process of the accounting profession and auditing in the world and then in Turkey was mentioned, and then information was given about the role of public oversight authorities. In the research section, a questionnaire was presented to the public accountants and independent auditors, who are the professions that are very affected by the activities of KGK (Public Oversight and Auditing Standarts Authority) in our country. The aim of the research is to reveal the effects of the role of the Public Oversight Authority and the effects of changes in accounting practices on public accountants and independent auditors . Findings obtained from the analysis were interpreted.

Keywords: Accounting, Auditing, Public Oversigt, Accountant, Auditor, Public Oversight and Auditing Standarts Authority.

ÖNSÖZ

Dünyada yaşanan küreselleşme eğilimleri sonucunda, yöneticilerin, yatırımcılar ve diğer mali tablo kullanıcıları için, işletmelerin hazırladığı mali tabloların şeffaf, gerçeğe uygun ve anlaşılır mali tablolar olması çok daha önemli hale getirmiştir. Karar verme sürecinde yararlanılan finansal bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu, bağımsız denetim sürecinin doğru işleyişi ile mümkündür. Bağımsız denetim firmalarının, denetim dünyasındaki artan rekabetten dolayı müşteri kaybetme korkusuyla kendi çıkarları ve müşterilerinin çıkarlarına göre hareket etme riski, bağımsız denetçilerin ücretlerini denetlediği şirketten alıyor olması, skandallar sonucu bağımsız denetim şirketlerine karşı değişen bakış açısı bu firmalara tereddütle yaklaşılmasına neden olmuştur.

Çalışmanın amacı, ülkemizde bağımsız denetimle ilgili bu tereddütlerin ortadan kaldırılması amacıyla oluşturulan KGK'nın etkisini incelemektir. Bakanlar Kurulunca 26.09.2011 tarihinde kararlaştırılan ve 02.11.2011 tarihinde, 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulması ile pek çok kurumun görev tanımı değişmiş, pek çok yetki bu kuruma geçmiştir. Bu yetkiler; Kamu Gözetimi görevinin yapılması, Muhasebe Standartlarının yayınlanması, Denetim standartlarının yayınlanması, Bağımsız Denetçilerin ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, sınavlara tabi tutulması, sicil ve disiplin işlemleri, denetçi sürekli eğitim faaliyetleri, denetim kuruluşlarının listeye alınması, etik ilkelerin belirlenmesi, yabancı firmaların çalışmaları ile ilgili koşulların belirlenmesi, Kalite güvence sisteminin işleyişi şeklinde sıralanmaktadır.

KGK'nın kuruluşu ile meydana gelen muhasebe uygulamalarındaki değişikliklerin muhasebe meslek mensuplarına ve bağımsız denetim meslek mensuplarına etkilerini ölçmek amacıyla hazırlanan anket çalışmasının bulguları çalışmada sunulmuştur.

Öncelikle, çalışma konusunun belirlenmesinden başlamak üzere çalışmamın ihtiyaç duyduğum tüm aşamalarında sabır ve anlayış ile verdiği değerli tavsiyeler, katkılar için danışmanım Prof. Dr. A.Taylan ALTINTAŞ' a teşekkürü bir borç bilirim.

Eğitim hayatım boyunca yanımda olan, desteğini hiç esirgemeyen canım aileme; anket çalışmasında katkılarından dolayı serbest muhasebeci mali müşavir arkadaşlarıma şükranlarımı sunarım.

Aslı KESKİN

İstanbul-2021

İÇİNDEKİLER

ÖZ ..... **ii**
ABSTRACT ..... **iii**
ÖNSÖZ ..... **iv**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **x**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xv**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **xvi**
GİRİŞ **1**
BİRİNCİ BÖLÜM:
DÜNYA'DA MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİ **3**
1.1 Muhasebenin, Muhasebeciliğin Tanımı ve Muhasebenin Tarihsel Gelişimi.3
1.1.1 Çift taraflı Muhasebe Kayıt Sistemi ve Risale-i Felekiyye (Kitab-Us Siyakat) 7
1.2. Denetim , Denetçi Tanımı ve Denetimin Tarihsel Gelişimi 10
1.3 Dünya'da Muhasebe ve Denetim'de Örgütlenme Çalışmaları..... 12
1.4. Dünya'da Muhasebe Eğitimi ve Kongreler 13
1.4.1 .Muhasebe Eğitimi 13
1.4.2. Meslek Mensubu Eğitimi: 14
1.4.3. Dünya Muhasebe Kongreleri 15
1.5. Küreselleşme ve Muhasebe Sistemine Etkileri 17
1.5.1.Muhasebede Uluslararası Standartların Oluşumu 18
1.5.2. Avrupa Birliği (AB) Muhasebe Direktifleri..... 21
1.5.3. Uluslararası Denetim Standartları 23
1.6. Dünya'da Muhasebe ve Denetimde Etkin Kuruluşlar 24
1.6.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu -IFAC (International Federation of Accountant): 24
1.6.1.1. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu- IAASB 25
1.6.1.2. Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu- IAESB 26
1.6.1.3. Uluslararası Etik Standartları Kurulu- ESBA.....26

1.6.1.4 Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu.....27
1.6.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-IASB 27
1.6.3. Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü-AICPA: 28
1.6.4. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu- FASB 29
1.6.5. İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü - ICAEW..... 30
1.6.6. Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği -ACCA..... 31
1.6.7. Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü - CIMA 32
1.6.8. Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü - IOSCO 32
1.6.9. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu- FEE 33
1.6.10. Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği Derneği-IAAER.33
1.6.11. Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu- IFIAR 34

İKİNCİ BÖLÜM:

TÜRKİYE'DE MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNİN GELİŞİMİ..... 35

2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Gelişimi . 35
2.1.1 Tanzimat'tan Önce Muhasebe Mesleği 35
2.1.2 Tanzimat'tan Sonra Muhasebe Mesleği 37
2.1.3 Cumhuriyet Öncesi Dönemde Denetimin Yapısı..... 39
2.2. Cumhuriyet Dönemi Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Gelişmeler..... 40
2.2.1 Cumhuriyetin Devraldığı Alt Yapı ve Bu Yapının Muhasebe Mesleğine Etkileri..... 40
2.2.2. 1923- 1950 Yılları Arası Ekonomik Yapıdaki Gelişmeler ve Bu Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri..... 41
2.2.2.1. 1923-1950 Vergi Kanunlarındaki Düzenlemeler ve Muhasebe Mesleği.....45
2.2.2.2 . 1923-1950 Arası Muhasebe Mesleğinin Yasal Düzenlemeye Kavuşma ve Meslek Olarak Örgütlenme Çalışmaları.....47
2.2.2.3. 1923-1950 Arası Muhasebe Eğitimi.....50
2.2.2.4. 1923-1950 Yılları Arası Muhasebe Denetimi.....53
2.2.3 . 1950- 2000 Yılları Arası Ekonomik Yapıdaki Gelişmeler ve Bu Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri.....54
2.2.3.1 1950-2000 Yılları Arası Muhasebe Mesleğini Etkileyen Ekonomik Gelişmeler.....54
2.2.3.2. 1950-2000 Arası Yasal Düzenlemeler Muhasebe Mesleği.....57

2.2.3.3. 1950-2000 Arası Muhaseben Mesleğinin Yasal Düzenlemeye Kavuşma Örgütlenme Çalışmaları.....62
2.2.3.4. 1950-2000 Arası Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Kongreleri.....67
2.2.3.5. 1950-2000 Yılları Arası Denetim Uygulamaları.....69
2.2.4 . 2000-2021 Yılları Arası Ekonomik Yapıdaki Gelişmeler ve Bu Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri..... 72
2.2.4.1. 2000-2021 Yılları Arası Yasal Düzenlemeler ve Muhasebeye Etkileri.....73
2.2.4.2. 2000-2021 Arası Muhasebe Mesleğinin Durumu ve Dijitalleşme....86
2.2.4.3. 2000-2021 Arası Muhasebe Eğitimi ve Kongreleri.....86
2.2.4.4. 2000-2021 Yılları Arasında Denetim 88

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE KAMU GÖZETİM KURUMLARI.....91

3.1. Kamu Gözetiminin Rolü 91
3.2. Muhasebe Skandalları 94
3.2.1 ABD'de yaşanan Muhasebe skandalları örnekleri 94
3.2.2 AB'de yaşanan Muhasebe skandalları örnekleri 100
3.2.3 Dünya'da Yankı Uyandıran Diğer Skandallar..... 102
3.2.4 Türkiye'de yaşanan skandallar 103
3.3. Dünya'da Kamu Gözetimine İlişkin Düzenlemeler ve Kamu Gözetim Kurumları 104
3.3.1. Dünya'da Kamu Gözetimine İlişkin Düzenlemeler 104
3.3.3. Kamu Gözetiminde Son Yıllarda Yapılan Düzenlemeler..... 114
3.4. Türkiye'de Kamu Gözetimi..... 117
3.4.1.Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK).. 117
3.4.1.1. Kurumun Yetkileri ve Teşkilat Yapısı 118
3.4.1.2. Global İşbirlikleri ve Eşdeğerlik Çalışmaları..... 120
3.4.1. 3. KGK Faaliyetleri..... 121

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM:
KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDATLARI KURUMU'NUN (KGK) ROLÜ İLE MUHASEBE UYGULAMALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN MUHASEBE VE DENETİM MESLEK MENSUPALARINA ETKİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA 125

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi 125
4.2. Araştırmanın Kapsam ve Kısıtları 126
4.3. Araştırmanın Metodolojisi 126
4.3.1.Veri Toplama Yöntemi 126
4.3.2. Araştırmanın Anakütlesi ve Örnekleme Süreci 128
4.3.3. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri 129
4.3.4. Araştırmanın Hipotezleri 130
4.4. Araştırmanın Bulguları ve Verilerin Analizi 131
4.4.1.Katılımcıları Tanımaya Yönelik Genel Bulgular 131
4.4.2.Katılımcıların Kamu Gözetim Kurumuna Genel Bakışları 134
4.4.3.Katılımcıların Kamu Gözetim Kurumu Hakkındaki Görüşleri 136
4.4.3.Faktör Analizi Bulguları 152
4.4.4.Güvenirlik 163
4.4.5.Hipotez Testleri 165
SONUÇ 255

KAYNAKÇA 260
EKLER 280
ÖZGEÇMİŞ 284

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. 1. Uluslararası Muhasebe Kongreleri Tablosu 16

Tablo 2.1. Meslek Mensupları Sayıları ve Ünvanları 80
Tablo 2. 2. YMM Odaları Üye Dağılımları Tablosu: 81
Tablo 2. 3.Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre Dağılımı: 82
Tablo 2. 4.Meslek Mensubu Eğitim İstatistik Tablosu: 82
Tablo 2. 5.Bağımsız Denetçi Sayısı: 89

Tablo 3. 1. ABD'de 2001-2003 Yılları Arasında Meydana Gelen En büyük Şirket İflasları: 95

Tablo 4. 1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgileri..... 132
Tablo 4. 2. Denetim Meslek Mensuplarının Bilgileri 133
Tablo 4. 3. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumuna Bakışları 135
Tablo 4. 4 . Muhasebe Meslek Mensuplarının Cevaplarının Dağılım ve Eğilimleri136
Tablo 4. 5. Denetim Meslek Mensuplarının Cevaplarının Dağılım ve Eğilimleri... 144
Tablo 4. 6. KMO Ölçütü ve Bartlett Küresellik Testi Sonuçları 153
Tablo 4. 7. MSA Örneklem Yeterliliği Ölçüsü Sonuçları 154
Tablo 4. 8. KMO Ölçütü, Bartlett Küresellik Testi ve MSA Sonuçları..... 155
Tablo 4. 9. Temel Bileşen Faktör Analizi İçin Açıklanan Toplam Varyans..... 158
Tablo 4. 10. Döndürme Öncesi ve Sonrası Açıklanan Toplam Varyans 160
Tablo 4. 11. Döndürülmüş Bileşenler (Faktör Yükleri) ve Ortak Varyanslar 161
Tablo 4. 12. Faktör Analizi Sonuçları..... 162
Tablo 4. 13. Güvenirlik Analizi Sonuçları..... 164
Tablo 4. 14. Normallik Testleri..... 164
Tablo 4. 15. Araştırmanın Hipotezleri (1)..... 166
Tablo 4. 16. Meslek Mensuplarına Dair Tanımsal İstatistikler..... 167
Tablo 4. 17. Meslek Mensuplarına Dair Parametrik Olmayan Fark Testleri..... 167
Tablo 4. 18. Araştırmanın Hipotezleri (1) için Hipotez Testi Sonuçları..... 168
Tablo 4. 19. Araştırmanın Hipotezleri (2a)..... 170

Tablo 4. 20. Yaş Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler 171
Tablo 4. 21. Yaş Gruplarına Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri 172
Tablo 4. 22. Yaş Gruplarına Dair Parametrik Fark Testleri 172
Tablo 4. 23. Araştırmanın Hipotezleri (2a) İçin Hipotez Testi Sonuçları 173
Tablo 4. 24. Yaş Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar 174
Tablo 4. 25. Araştırmanın Hipotezleri (2b) 175
Tablo 4. 26. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Yaş Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler 176
Tablo 4. 27. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Yaş Gruplarına Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri 177
Tablo 4. 28. Araştırmanın Hipotezleri (2b) İçin Hipotez Testi Sonuçları 178
Tablo 4. 29. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar 179
Tablo 4. 30. Araştırmanın Hipotezleri (2c) 180
Tablo 4. 31. Denetim Meslek Mensupları İçin Yaş Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler 181
Tablo 4. 32. Denetim Meslek Mensupları İçin Yaş Gruplarına Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri 182
Tablo 4. 33. Araştırmanın Hipotezleri (2c) İçin Hipotez Testi Sonuçları 183
Tablo 4. 34. Denetim Meslek Mensuplarının Yaş Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar 184
Tablo 4. 35. Araştırmanın Hipotezleri (3) 185
Tablo 4. 36. Cinsiyet Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler 186
Tablo 4. 37. Cinsiyet Gruplarına Dair Parametrik Olmayan Fark Testleri 186
Tablo 4. 38. Cinsiyet Gruplarına Dair Parametrik Fark Testleri 187
Tablo 4. 39. Araştırmanın Hipotezleri (3a) İçin Hipotez Testi Sonuçları 188
Tablo 4. 40. Araştırmanın Hipotezleri (4a) 189
Tablo 4. 41. Eğitim Düzeylerine Dair Tanımsal İstatistikler 190
Tablo 4. 42. Eğitim Düzeylerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri 191
Tablo 4. 43. Araştırmanın Hipotezleri (4a) İçin Hipotez Testi Sonuçları 192
Tablo 4. 44. Eğitim Düzeyi Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar 193
Tablo 4. 45. Araştırmanın Hipotezleri (4b) 194

Tablo 4. 46. Muhasebe Meslek Mensuplarında Eğitim Düzeylerine Dair Tanımsal İstatistikler 195
Tablo 4. 47. Muhasebe Meslek Mensuplarında Eğitim Düzeylerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri 196
Tablo 4. 48. Araştırmanın Hipotezleri (4b) İçin Hipotez Testi Sonuçları 197
Tablo 4. 49. Eğitim Düzeyi Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar 198
Tablo 4. 50. Araştırmanın Hipotezleri (4c) 199
Tablo 4. 51. Denetim Meslek Mensuplarında Eğitim Düzeylerine Dair Tanımsal İstatistikler 200
Tablo 4. 52. Denetim Meslek Mensuplarında Eğitim Düzeylerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri 200
Tablo 4. 53. Araştırmanın Hipotezleri (4c) İçin Hipotez Testi Sonuçları 201
Tablo 4. 54. Denetim Meslek Mensuplarında Eğitim Düzeyi Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar 202
Tablo 4. 55. Araştırmanın Hipotezleri (5a) 203
Tablo 4. 56. Muhasebe Meslek Mensuplarında Unvan Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler 204
Tablo 4. 57. Muhasebe Meslek Mensuplarında Unvan Gruplarına Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri 204
Tablo 4. 58. Araştırmanın Hipotezleri (5a) İçin Hipotez Testi Sonuçları 205
Tablo 4. 59. Araştırmanın Hipotezleri (5b) 206
Tablo 4. 60. Denetim Meslek Mensuplarında Unvan Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler 207
Tablo 4. 61. Denetim Meslek Mensuplarında Unvan Gruplarına Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri 208
Tablo 4. 62. Araştırmanın Hipotezleri (5b) İçin Hipotez Testi Sonuçları 209
Tablo 4. 63. Araştırmanın Hipotezleri (6a) 210
Tablo 4. 64. Mesleki Tecrübe Düzeylerine Dair Tanımsal İstatistikler 211
Tablo 4. 65. Mesleki Tecrübe Düzeylerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri 212
Tablo 4. 66. Araştırmanın Hipotezleri (6a) İçin Hipotez Testi Sonuçları 213
Tablo 4. 67. Mesleki Tecrübe Düzeyi Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar 214

Tablo 4. 68. Araştırmanın Hipotezleri (6b)..... 215
Tablo 4. 69. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleki Tecrübe Düzeylerine Dair Tanımsal İstatistikler..... 216
Tablo 4. 70. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleki Tecrübe Düzeylerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri..... 217
Tablo 4. 71. Araştırmanın Hipotezleri (6b) İçin Hipotez Testi Sonuçları 218
Tablo 4. 72. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleki Tecrübe Düzeyi Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar 219
Tablo 4. 73. Araştırmanın Hipotezleri (6c)..... 220
Tablo 4. 74. Denetim Meslek Mensuplarında Mesleki Tecrübe Düzeylerine Dair Tanımsal İstatistikler..... 221
Tablo 4. 75. Denetim Meslek Mensuplarında Mesleki Tecrübe Düzeylerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri..... 221
Tablo 4. 76. Araştırmanın Hipotezleri (6b) İçin Hipotez Testi Sonuçları 222
Tablo 4. 77. Araştırmanın Hipotezleri (7)..... 223
Tablo 4. 78. Muhasebe Meslek Mensuplarında Çalışma Şekillerine Dair Tanımsal İstatistikler..... 224
Tablo 4. 79. Muhasebe Meslek Mensuplarında Çalışma Şekillerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri 225
Tablo 4. 80. Araştırmanın Hipotezleri (7) İçin Hipotez Testi Sonuçları 226
Tablo 4. 81. Çalışma Şekilleri Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar..... 227
Tablo 4. 82. Araştırmanın Hipotezleri (8a)..... 228
Tablo 4. 83. Muhasebe Meslek Mensuplarında Çalışılan İllere Dair Tanımsal İstatistikler..... 229
Tablo 4. 84. Muhasebe Meslek Mensuplarında Çalışılan İllere Göre Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri 230
Tablo 4. 85. Muhasebe Meslek Mensuplarında Çalışılan İllere Göre Parametrik Fark Testleri..... 230
Tablo 4. 86. Araştırmanın Hipotezleri (8a) İçin Hipotez Testi Sonuçları..... 231
Tablo 4. 87. Muhasebe Meslek Mensuplarında Çalışılan İllere Göre İkili Karşılaştırmalar..... 232
Tablo 4. 88. Araştırmanın Hipotezleri (9)..... 233

Tablo 4. 89. Denetim Meslek Mensuplarında Firmalarının Hizmet Verdiği Firma Sayısına Dair Tanımsal İstatistikler 234
Tablo 4. 90. Denetim Meslek Mensuplarında Firmalarının Hizmet Verdiği Firma Sayısına Dair Parametrik Olmayan Fark Testleri 235
Tablo 4. 91. Araştırmanın Hipotezleri (9) İçin Hipotez Testi Sonuçları 236
Tablo 4. 92. Araştırmanın Hipotezleri (10)..... 237
Tablo 4. 93. Statü Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler..... 238
Tablo 4. 94. Statü Gruplarına Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri..... 239
Tablo 4. 95. Araştırmanın Hipotezleri (11) İçin Hipotez Testi Sonuçları 240
Tablo 4. 96. Statü Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar..... 241
Tablo 4. 97. Araştırmanın Hipotezleri (11)..... 242
Tablo 4. 98. Dair Tanımsal İstatistikler 243
Tablo 4. 99. Denetçilerin Çalıştıkları Firmanın Yabancı Ortaklı Olup Olmaması Gruplarına Dair Parametrik Fark Testleri 244
Tablo 4. 100. Araştırmanın Hipotezleri (12) İçin Hipotez Testi Sonuçları 245
Tablo 4. 101. Araştırmanın Hipotezleri (12)..... 247
Tablo 4. 102. Denetçilerin Çalıştıkları Firmanın Dört Büyükler Arasında Olup Olmaması Durumuna Dair Tanımsal İstatistikler 248
Tablo 4. 103. Denetçilerin Çalıştıkları Firmanın Dört Büyükler Arasında Olup Olmaması Gruplarına Dair Parametrik Olmayan Fark Testi 248
Tablo 4. 104. Denetçilerin Çalıştıkları Firmanın Dört Büyükler Arasında Olup Olmaması Gruplarına Dair Parametrik Fark Testleri..... 249
Tablo 4. 105. Araştırmanın Hipotezleri (12) İçin Hipotez Testi Sonuçları 250
Tablo 4. 106. Araştırmanın Hipotezleri (13)..... 251
Tablo 4. 107. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Ruhsatı Sahibi Olup Olmama Durumlarına Dair Tanımsal İstatistikler..... 252
Tablo 4. 108. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Ruhsatı Sahibi Olup Olmama Durumlarına Dair Parametrik Olmayan Fark Testi..... 253
Tablo 4. 109. Araştırmanın Hipotezleri (13) İçin Hipotez Testi Sonuçları 254

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 3. 1. Finansal Raporlama Yapısının Güçlendirilmesinde Muhasebe ve 91

Şekil 4. 2. Araştırmanın Modeli 129

Şekil 4. 3. Scree Plot Grafiği 157

KISALTMALAR LİSTESİ

AB : Avrupa Birliği

AICPA : Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

AOC : Almanya Denetçi Gözetim Komisyonu

BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

BOBİ FRS : Büyük ve Orta Boy işletmeler Finansal Raporlama Standardı

FASB : Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

FEE : Avrupa Muhasebeciler Federasyonu

FRC : İngiltere Finansal Raporlama Konseyi

IES : Uluslararası Eğitim Standartları

IAAER : Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği Derneği

IASC : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

IFAC : Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu

IFIAR : Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu

IFRS : Uluslararası Muhasebe Standartları

İDT : İktisadi Devlet Teşekülleri

ICAEW : İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü

IASB : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

ISA : Uluslararası Denetim Standartları

IOSCO : Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü

KAYİK : Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

KDV : Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

KGK : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KMO : Kaiser-Meyer-Olkin

KÜMİ FRS : Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

OEC : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

PCAOB : Halka Açık Şirketler Kamu Gözetim Kurulu

SEC : Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu

SOX : Sarbanes Oxley Yasası

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

TMUD : Türkiye Muhasebe Eksperleri ve İşletme Organizatörleri Birliği

TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TÜDESK : Türkiye Denetim Standartları Kurulu

TCMB :Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

US GAAP : Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

VUK :Vergi Usul kanunu

a.g.ç.r. :Adı Geçen Çalışma Raporu

a.g.e. :Adı Geçen Eser

a.e. : Aynı Eser

GİRİŞ

2000'li yılların başında ABD'de Enron, Worldcom, Xerox, Tyco , AB'de ise Parmalat, Ahold gibi muhasebe ve bağımsız denetim skandalların meydana gelmesi, yatırımcıların ve kamunun korunması faaliyetlerinin önem kazanmasına neden olmuştur. 2002 yılında ABD'de Sarbonex Oxley Yasası çıkarılmış, Avrupa'da 8. direktif yeniden düzenlenmiş; getirilen yasal düzenlemelerle finansal tablo kullanıcılarının edindiği bilgilerin doğru ve tarafsızlığının sağlanması, dolayısıyla bağımsız denetimin kalitesinin arttırılması amaçlanmıştır. Bu sebeple yayınlanan finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırmak için bu konuda yetki sahibi üçüncü bir tarafa gereksinim duyulmuş, öncelikle ABD'de Sarbones Oxley Yasası etkisi ile Gözetim Kurumu (PCAOB) kurulmuş, daha sonra AB ülkeleri de bu modeli örnek alarak ülkelerinde benzer kurumların oluşumu yoluna gitmişlerdir.

AB'nin bu konudaki düzenlemelerine uyum sağlayabilmek için, Türkiye'de de bağımsız denetim kalitesinin arttırılması ve yatırımcının ve kamunun çıkarlarının korunması amacıyla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca idari özerkliğe sahip, bağımsız ve etkin gözetim kurumu oluşumuna karar verilmiştir. Bakanlar Kurulunca 26.09.2011 tarihinde kararlaştırılan ve 02.11.2011 tarihinde, 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Kurum 24.12.2011 tarihinde çalışmalarına başlamıştır.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de KGK'nın görevleri; Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak şeklinde sıralanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu'nun (TMSK) ve TÜRBOB bünyesinde faaliyet gösteren Türkiye Denetim Standartları Kurumu'nun (TÜDESK) yetkileri; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve

Denetim Standartları Kurumu'na devredilmiştir. TTK' ya göre denetime tabi olan işletmelerin finansal tabloları KGK tarafından yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile uyumlu olarak hazırlanacak, yine KGK tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (UDS) ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak denetlenecektir. Görüldüğü üzere kurumun, denetim ve muhasebe mesleğine büyük değişiklikler getirdiği açıktır. KGK'nın faaliyete başlaması ile SPK, BDDK, TÜRMOB gibi kuruluşlar da bu düzenlemelerden önemli ölçüde etkilenmiştir. Çalışmamızdaki temel amaç 2011 yılından bu yana ülkemizde faaliyet gösteren KGK'nın muhasebe uygulamalarında muhasebe ve denetim meslek mensuplarına etkilerini belirlemektir.

Tez dört bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde Dünya'da muhasebe ve denetim mesleklerinin tarihsel gelişiminden, etkili kuruluşlardan ve günümüze gelinceye kadar muhasebe ve denetim mesleklerini ilgilendiren önemli düzenlemelerden bahsedilmiştir.

İkinci bölümde Türkiye'de muhasebe ve denetim mesleklerinin tarihsel gelişimine, etkili kuruluşlara ve günümüze gelinceye kadar muhasebe ve denetim mesleklerini ilgilendiren önemli düzenlemelere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, Dünya'da kamu gözetim kurumları ve Türkiye'de faaliyet gösteren Kamu Gözetim kurumlarını rolü , Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), yapısı, kuruluş amacı, görevleri, Türkiye için önemi üzerinde durulmuştur.

Dördüncü bölümde ise muhasebe ve denetim meslek mensuplarının kurumun görev ve sorumlulukları ve kurumdan beklentilerini belirlemek amacıyla yapılan araştırma sunulmuştur. KGK' nın görev ve sorumlulukları ve uygulamalar hakkındaki görüşleri ve KGK'dan beklentilerini ölçmek amacıyla hazırlanmış anket çalışmasının değerlendirilmesiyle elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM:
DÜNYA'DA MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİ

Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle muhasebe, muhasebeci, denetim, denetçi tanımlarına ve bunların tarihsel gelişimlerine yer verilecek, ardından muhasebe ve denetimde örgütlenme çalışmaları, Dünya'da muhasebe eğitimine ve düzenlenen kongrelere değinilecektir. Küreselleşmenin muhasebe sistemine etkileri üzerinde durulacak, Dünya'da Muhasebe ve Denetimde etkin kuruluşlar hakkında bilgi verilecektir.

1.1 Muhasebenin, Muhasebeciliğin Tanımı ve Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

İşletmelerde gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ilişkin verilerin toplanıp işlenerek işletme ile ilgili kişilerin yararına sunulması önemlidir. Bu görevi yerine getiren organizasyon "Muhasebe" dir. "Muhasebe" kelimesi dilimize Arapça'dan geçmiş olup; sayma ve aritmatik anlamındaki "hisab" kelimesinden türetilmiştir. Muhasebe, mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleme, raporlama ve sonuçları yorumlama bilimidir.[1] Sözlük anlamı, Türk Dil Kurumu'na göre "hesaplaşma, karşılıklı hesap görme", "muhasebeci" kelimesinin sözlük anlamı ise "sayman" dır.

Muhasebe, her zaman iş yaşamının dili olarak adlandırılmakta olup[2]; finansal verilerin toplanmasını, özetlenmesini ve raporlanmasını içermektedir ve yeni ilke ve prosedürlerle sürekli gelişen bir bilim dalıdır. Yöneticilere, yatırımcılara ve diğer karar vericilere bilgi sağlayarak, karar vermelerini kolaylaştırmayı amaçlamaktadır. [3]

[1] Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 17. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014. s. 2,3.
[2] Gehard G. Mueller, Helen Gernon, Gary Meek, **Accounting- An International Perspective , Irwin, Inc,** 1987**,** s: 1.
[3] Michael H. Granof, **Accounting for Managersand Investors**, Prentice- Hall, INC, Englewood Cliffs, New Jersey, 1983, s:1

Muhasebeci işletmelerin ya da bireylerin mali işlemlerini kaydeden, raporlayan sonuçları yorumlayan ve mali tablo kullanıcılarına sunan meslek mensubudur.

Bir başka tanımla muhasebe meslek mensubu ; eğitimini alarak, muhasebe uygulaması yapan kişidir. İyi bir muhasebeci; yeni şeyler öğrenmeye açık, planlama ve organize etme yeteneği olan, sorumluluk sahibi, güvenilir, yaratıcı, meraklı, takım çalışmasına yatkın, güçlü etik çalışma kuralları benimsemiş, dürüst, iletişim becerileri gelişmiş biri olmalıdır.[4] Muhasebecilik, global, toplumda oldukça saygı gören, büyüme potansiyeline sahip bir kariyerdir; muhasebe uzmanı, sürekli değişen ortamda, profesyonelliğini sergilemek ve sağlıklı kararlar almak için bilgilerini sürekli güncellemelidir.[5]

Linda Plunkett 1979 yılındaki çalışmasında, muhasebeciliğin mesleklerin en eskisi olduğunu iddia etmiştir. [6] Muhasebe, günlük ihtiyaçların karşılanması amacına bağlı olarak, bu ihtiyaçlara bir cevap olarak ortaya çıkmıştır. [7] Bazı muhasebe tarihçileri yazının ve rakamların icadını muhasebeye bağlamakta[8] başka bir deyişle, yazı ve rakamların insanların hesaplaşma ihtiyacından doğmuş olduğunu savunmaktadırlar. Buradan hareketle, muhasebenin ilk nerede, ne zaman, ne şekilde ortaya çıktığı tam ve kesin olarak bilinmemekle beraber insanlık tarihi kadar eski olduğu düşünülmektedir. [9]

Muhasebenin kökeni, M.Ö. 4000 yılında Mezopotamya'da varlık göstermiş bir medeniyet olan Sümerler'e kadar dayanır. Sümerler, Antik Mısır kurulmadan birkaç asır önce var olmuşlardır. Bu bölgede yapılan arkeolojik çalışmalarda, birçok

---

[4] Darina Saxunova , Accountant and Auditor and Their Skills and Competences in Contemporary Environment**, Sociàlno -Ekonomickà Revue** , February, 2017, s:43,44,45.

5 Stewart Mbegu, How to Be An Accountant? **A Supplement Of The Accountant Journal**, Issue: 005 , July - September 2017, s. 3.

[6] DeSantis,. A Brief History of Accounting: From Prehistory to the Information Age ,2007, .http://www.ftlcomm.com/ensign/historyAcc/ResearchPaperFin.htm (Erişim tarihi: 01.04.2020)

[7] Hiçşaşmaz, Mazhar, "Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: BasitUsül". Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt:11, Sayı: 3. s.351.

[8] Ahmet Vecdi Can"Luca Pacioli "Muhasebenin Babası" mıdır? **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, ISSN:1694 – 528X Sayı: 12 Mayıs , Yıl: 2007, s. 2.

[9] Can ,**a.g.e**., s.2.

kil ve taş tablet üzerine çizilmiş muhasebe kayıtları ortaya çıkarılmıştır. Muhasebe ile ilgili en eski arkeolojik kalıntılar M.Ö. 4. bin yılın sonlarına uzanan metinlerle (M.Ö 3200-3100) başlar. Bunlar, güney Irak'taki Uruk kentinin anıtsal tapınak bölgesi Dell'Eanna'da bulunan kil tabletleri üzerine oyulmuş, doğrudan çivi ile hazırlanmış yazıların öncüllerini temsil eden piktogram işaretleri dizileridir ve yazıların içeriği genel olarak idari nitelikte olup, çalışanlara dağıtılan erzak ve ürünlerin listelerinden oluşmaktadır.[10]

Bilinenin aksine yazı, bir dili ifade etmek için değil insanların ürettikleri ve alışveriş yaptıkları şeyleri hesaplama ve kaydetme ihtiyacından doğmuştur. Üretim ve ticaret hacmi geliştikçe bunların akılda tutulabilmesi zorlaşmış ve sayı sembolleri, toprak küreler, sayı tabletleri ihtiyaca karşılık verememiştir.[11] Bu durum M.Ö. 3100-3200 yıllarında Sümerler tarafından çivi yazısı adı verilen yazının icat edilmesine ve gelişmesine neden olmuştur. Böylece ilk yazılı örnekler ortay çıkmıştır.

Zamanla kent merkezlerinin artan ihtiyaçları, özel faaliyetlerin ve zanaatın çoğalması, uzun mesafe ticaretinin gelişmesi muhasebede yeni arayışlara sebep olmuştur. Devlete bağlı çalışanlar için kontrol ihtiyacının doğması neticesinde her olay için iki nüsha makbuz düzenlenmeye başlanmıştır. İlki, böyle bir hizmetin yapılışını doğrulamak adına; ikincisi ise muhasebenin temelini oluşturan belgeleme amacıyla düzenlenmiştir.[12]

M.Ö. 3000-4000 yıllarında muhasebe sistemlerini ilk kullanan diğer medeniyetler; Mısır, Eski Yunan ve Roma uygarlıkları olmuştur. İlk yazılı kanıtlar papirüsler ve tabletlerde yer almıştır.

---

[10] Cevdet Kızıl, Dudu Kübra Kocur, Antik Çağlarda Muhasebe ve Dinlerin Muhasebeye Bakış Açısı, **Akademi Dergisi**, Yıl:3, Sayı:10, Aralık, 2017, s.327-339.

[11] Hans J. Nissen, Peter Damerow, Robert K Englund, **Archaic Bookkeeping: Early Writing and Early Writing and Techniques of Economic Administration in The Ancient Near East, USA**, University of Chicago Press, 1993.s: Description.

[12] Roberta Provasi , Shawki Farag, Accounting in Ancient Times : A Review of Classic Referencess, Accounting and Financial History Research Journal, Year: 2013, issue:5 s:. 87.

Antik Mısır'da ilk kayıtların M.Ö. 3400 yıllarına ait olduğu ve söz konusu kayıtların papirüslere kaydedildiği bilinmektedir. Eski Mısırda bu dönemde insanlar papirüslerin üzerine ekmek, altın, gümüş ve önemli eşyalarının sayısını işaretlemişler ve mülkiyet envanterini geliştirmişlerdir. Tarihte ilk envanter işlemlerinin Mısır'da gıda maddelerinin alım-satım işlemlerinin kaydedilmesiyle başlamış olduğu bilinmekte olup, envanter çalışmalarının yanı sıra günlük kayıtların da bu şekilde ortaya çıktığı düşünülmektedir. Muhasebe tarihi için önemli sayılan diğer bir yenilik muhasebenin bütçe ayağının oluşmasıdır. Antik Mısır'da MÖ 2500-2400'lü yıllara kadar geri giden bütçe kayıtlarına rastlanmıştır.[13]

Yunanlıların ve Romalıların Mısır'la yaptıkları ticaret neticesinde muhasebe öğrendikleri kabul edilmektedir.

Yunanların muhasebe konusunda ileri seviyede oldukları ve tapınakların muhasebeye ihtiyaç duyan ilk organizasyon olduğu bilinmektedir. Aynı Eski Mezapotamya uygarlıklarında (Sümer, Babil, Asur) ve Mısır'da olduğu gibi, inanışlarına paralel olarak tanrılara yapılan adaklar mermer ya da kireçtaşı tabletlere kaydedilirdi. M.Ö 300 yılına kadar, Atina şehrinin hesaplarını kontrol etme sorumluluğuna sahip 10 kişiden oluşan bir denetim mahkemesi bulunmaktaydı ve Antik Yunan'da bankacılık, önceki toplumlardan daha gelişmişti.[14]

Roma'da "quaestor" adı verilen, devlet hazinesini yöneten ve çeşitli mali kayıtları denetleyen yüksek dereceli memurlar bulunmuş, ayrıntılı kontroller yapılmıştı. Kamu hesapları bir denetim ekibi tarafından düzenli olarak incelenmekteydi, memurların görevlerinden ayrıldıktan sonra görevi devralanlar ile birlikte, Roma senatosuna hesap vermesi şarttı. Julius Caesar'ın şahsen Roma hazinesini denetlemiş olduğu bilinmektedir. [15]

---

[13] Gülnur Sultankhanova, Yıldız Ayanoğlu, Serap S. Yanık, Rusya'da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,** Haziran 2019; 21(2);s. 510.

[14]Cevdet Kızıl, Dudu Kübra Kocur, Antik Çağlarda Muhaebe ve Dinlerin Muhasebeye Bakış Açısı, **Akademi Dergisi**, Yıl: 3, Sayı:10, Aralık,2017, s. 333.

[15] William Smith,., William Wayte, George Eden Marindin. , A Dictionary of Greek and Roman Antiquities. Albemarle Street, 1890, London, Aktaran: Cevdet Kızıl, Dudu Kübra Kocur, **a.g.e.,** s. 334.

1.1.1 Çift taraflı Muhasebe Kayıt Sistemi ve Risale-i Felekiyye (Kitab-Us Siyakat)

Muhasebenin tarihsel gelişimi incelendiğinde, muhasebede kullanılan kayıt yöntemlerinin tek taraflı kayıt yöntemi ve çift taraflı kayıt yöntemi olarak adlandırıldığı görülmektedir. Bunlardan ilk kullanılanı tek taraflı kayıt yönteminde, muhasebe ile ilgili bilgilerin tamamı değil, amaçlanan kısmı veya kısımları kayıda alınmaktadır.[16]

Muhasebe literatürü, muhasebenin tarihsel sürecinin, özellikle çift taraflı kayıt yönteminin gelişimi ile 15. yy sonlarına doğru hız kazandığını belirtmektedir. 15.yy da muhasebe konusunda öne çıkan isim ise, Luca Pacioli'dir. Venedik'te yazdığı **Suma Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalite** (1494) adlı kitabının toplam 27 sayfasında muhasebe ile ilgili bilgiler bulunmaktadır. Çift taraflı kayıt yönteminin yaratıcısının kendisi olmadığını bizzat Luca Pacioli belirtmiş, kitabından 200 yıl önce çift taraflı kayıt yöneteminin uygulandığını söylemiş ve Venedikli diğer bir papaz olan Angelo Senizo, Luca Pacıoli'den 44 yıl önce 1450 yılında, çift taraflı kayıt ile ilgili bir kitap kaleme almıştır. [17]

Burada belirtilmeden geçilmeyecek bir konu, bir nüshası Osmanlı Arşivlerinde (Ayasofya Kütüphanesinde) bulunan , İlhanlılar döneminde tahminen 1363 yılında Abdullah İbni Muhammet İbni Kiya el-Mazandarani tarafından yazılan "**Risale-i Felekkiye der İlm-i Siyakat**." adlı eserin varlığıdır. Kitap, Luca Pacioli'nin eserinden 131 yıl önce kaleme alınmıştır.[18] Kitabın diğer nüshası Tahran'da Kitabhane-i Meclis'tedir.

Bu eser, araştırmacılar arasında görüş farklılıklarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bazı araştırmacılar kitabın çift kayıtlı muhasebe tekniğini ele aldığını dolayısıyla; çift taraflı kayıt sisteminin Ortadoğu'dan Venedik'e (Avrupa'ya)

[16] Remzi Örten, Ganite Kurt, Salih Torun, " Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama, Kitab-us Siyagat", **Muftav Dergisi**, Temmuz, 2011.,s.34.
[17] Örten, Kurt, Torun, **a.g.e.,** s:35,36.
[18] Remzi Örten, Devolopment of Accounting in the first half of 20th Century in Turkey**, 11th World Congress of Accounting Historians**, Nantes, July 19-22, 2006.

gittiğini savunmaktadırlar. Bu araştırmacıların arasında; Ernest Stevelinck, İsmail Otar, Prof. Dr. Oya Yıldırım, Prof. Dr. Remzi Örten gibi muhasebe tarihi alanında önemli çalışmalar yapmış isimler yer almaktadır.

Otar'a göre, Ortadoğu muhasebesine ait diğer muhasebe kitapları da Pacioli'ninkinden önce yazılmıştır ve bu kitapta ve diğer eski muhasebe kitaplarında, bilimsel adı olan çift taraflı kayıt eski adıyla "muzaaf usul" ifadesi kullanılmamıştır fakat bu yönteme çok yaklaşılmıştır. [19]

Risale-i Felekkiye'de devlet muhasebesinde defterler, kayıt şekilleri, belgeler ve bazı muhasebe terimlerinden ve ayrıca muhasebe mesleğinden bahsedilmektedir. Başlangıç kısmında, muhasebenin diğer yüksek fenlere göre daha şerefli, olduğundan, memleket ve devlet işlerinin ve memleket ihtiyaçlarının hesap kaidesi olmadıkça yürüyemeyeceğinden ve tıkanıp kalacağından, gerekli hesaplar açılmazsa işlerin kısa zamanda bozulmağa yüz tutacağından bahsedilmektedir. Ayrıca, bugün de geçerli olan defterlerin günü gününe yazılması, bunlarda kesinlikle kazıntı, silinti olmaması, defter ve belgelerin, her an, hiç telaşlanmadan teftişe amade bulundurulması gibi kuralların bulunması ilginçtir. [20]

Yıldırım ve Batur'a göre; Risale-i Felekkiye (Kitap-us Siyakat), muhasebe görevlileri için bir kılavuz niteliği taşımaktadır, muhasebe kültürü alanında ortaya çıkmış en büyük ganimetlerden biridir. Muhasebe kural ve yöntemlerine ilişkin ilk eser olarak kabul edilmesi dolayısıyla; muhasebe anlayışının Avrupa'ya Ortadoğu'dan aktarılmış olması rahatlıkla ifade edilebilir. 13.Y.Y'da meydana getirilmiş bu eserde çift taraflı kayıt yönteminin merdiven yöntemi ile anlatılması, muhasebeciliğin saygın bir meslek olarak kabul edilmesi, devlet gelir ve giderlerinin

19 İsmail Otar, Muhasebe'de Muzaaf Usul L. Pacioli'den Önce Var mıydı? -1**, Mufad Dergisi,** Sayı:28, Ekim, 2005, s. 97.

[20] İsmail Otar, Risale- i Felekkiye'nin İkinci Nüshası Hakkında , **Mali Çözüm**, Sayı 45, 1998, s.3,4.

yasa ve bütçeye bağlanması gibi konulara yer verilmesi nedenleriyle, döneminin önemli yapıtlarındandır. [21]

Ülkemizin ünlü Muhasebe tarihçisi Prof. Dr. Oktay Güvemli ise aynı kanaatte bulunmamakta olup, Osmanlı'nın devlet muhasebesinde kullandığı merdiven yöntemini, çift yanlı kayıt yöntemi gibi görmenin mümkün olmayacağını, merdiven yönteminin tek yanlı kayıt yöntemi olduğunu belirtmektedir . Bu durumun, Merdiven yöntemindeki borç alacak kavramlarının, muhasebenin veren ve alan hesaplarının varlığından doğan yanıltıcı bir teşhis olmasından kaynaklandığını, bunun muhasebenin yapısında olduğunu ifade etmektedir. Merdiven yönteminin ilk izlerine VIII. yüzyılda Mezapotamya'da Abbasilerde rastlandığını, çift yanlı kayıt yönteminin ilk izlerine ise XIV. yüzyılda batı Akdeniz kültüründe rastlandığını eklemektedir. [22]

Bu durumda Luca Pacioli 'nin eserinin ilk muhasebe kitabı yerine, basılmış ilk muhasebe kitabı olarak literatürde yer alması görüşü daha uygun olacaktır.

Türk kültürünü ilgilendiren diğer bir önemli eserden de bahsetmek yerinde olacaktır. Anadolu Selçuklular, geniş bir coğrafi alanda hüküm sürmüş, özellikle ticaret konusunda Fars kültüründen etkilenmiş, ticaret konusunda önemli başarılar göstermiştir. Bu yıllarda yazılmış ve tacirlere öncülük etmiş, eserlerden biri 1082 yılında kaleme alınan Keykâvus Bin İskender'in Kabusnâme'sidir. Karataş v.d "11. yy. da Tacirliğin El Kitabı: Kabusname" adlı çalışmalarında, bu kitabın işletme fonksiyonlarından, yönetim, insan kaynakları ,pazarlama, ve özellikle muhasebe konusunda önemli bir kaynak olduğuna, bu eserin en önemli özelliğinin , yüzyıllar boyu bu konularda yazılmış tek kaynak eser olmasına değinmişlerdir. Eserin bir bölümü (katip ile ilgili bölüm) daha çok muhasebecinin özellikleri ile ilgilidir. "Katip olursan güzel konuşmayı ve güzel yazı yazmayı öğrenmelisin", "Sürekli yazı yazmaya (kayıt yapmaya) kendini alıştırmalısın" "Sır saklamayı bilmelisin ", "Hesap ilmini bilmelisin" gibi ifadeler dikkat çekicidir. Vergi, alacak ve borç yönetimi, hesaplaşmada kayıt yapmanın önemi, senetli işlemler, ihtiyatlık, sermeye kavramları

[21] Oya Yıldırım, Adnan Batur, Muhasebe Kökenine Gerçekçi Bir Yaklaşım, **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt:3, No:2, Yıl:1998, s. 131,132.
[22] Oktay Güvemli, "Muhasebe Tarihi Araştırmalarında Arşiv Çalışmalarından Notlar Türkiye (1994-2015) **"**, **Muftav Dergisi**, Ocak, 2016, s. 17,18.

hakkında bilgi ve nasihate yer vermesi dönemin "tacir el kitabı" olarak görülmesini sağlamaktadır.[23]

Zaman ilerledikçe ihtiyaçlar, beklentiler, insanların bakış açısı ve teknoloji değişmiş, buna paralel olarak muhasebe de günümüzdeki halini almıştır. Günümüzde bilgilere istenen niteliklerde, ayrıntıda ve hızda ulaşılması, bilgisayar desteği ile sağlanmakta; dahası dijitalleşmenin ve robotlaşmanın muhasebe mesleğini nasıl etkileyeceği konuları tartışılmaktadır.

1.2. Denetim , Denetçi Tanımı ve Denetimin Tarihsel Gelişimi

AICPA Muhasebe denetimini "iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir."şeklinde tanımlamaktadır.[24]Denetim kavramı, uygulamada kontrol, inceleme, teftiş gibi kavramlarla çoğu kez eş anlamlı kullanılmaktadır.

Denetim, iddialar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki ilişkinin uygunluk derecesine karar verebilmek ve sonuçları raporlamak amacıyla bu iddialar ile ilgili kanıt toplamak ve bu kanıtları değerlendirme eylemidir, denetim yetkin ve bağımsız kişi veya kişilerce yapılmalıdır.[25]

İşletme ile ilgilenen çıkar gruplarının sağlıklı finansal kararlar alabilmeleri doğru ve güvenilir muhasebe bilgileri ile mümkün olabilir. Bu sebeple, muhasebenin gerekliliği, denetimin gerekliliğini beraberinde getirmektedir. Muhasebeci olmak için muhasebe bilgisi gerekliyken, denetçinin muhasebe bilgisi yanında kanıt toplama, yorum yapma, rapor verme gibi denetim çalışmalarına özgü tecrübelere de sahip olması gereklidir.

---

[23] Özlem Nilüfer Karataş, Ali Apalı, İsmail Bekci, "11. yy. da Tacirliğin El Kitabı: Kabusname", **Accounting and Financial History Research Journal** , Ocak, 2019, (16), s. 62, 79,80,81,82.
[24] Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı.,İstanbul, 2014,s. 11.
[25] Alvin A. Arens, Randall J. Elder, Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, **Prentice Hall,** 11.Edition ., New Jersey, , 2006, s.4.

Denetçiler, denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzmanlardır.
Denetçiler genel olarak üç gruba ayrılmaktadırlar[26].

Bağımsız Denetçiler: İşletmelere profesyonel denetim hizmeti sunan, bir denetim işletmesine bağlı ya da tek kişi çalışan bağımsız, uzman kişilerdir.

İç Denetçiler: Bir işletmede kurmay görevi üstlenmiş kişilerdir. İşletmelerin iç denetim bölümlerinde hizmet verirler.

Kamu Denetçileri: Kamusal kuruluşlarda çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlenmiş olan bu denetim birimlerinde çalışan denetçiler, kamu işletmelerinin ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına uygun hareket edip etmediklerini denetlerler.

Denetim işlevinin tarihi derinliği, muhasebenin tarihi derinliğine paralellik göstermektedir. Çin'de M.Ö 700 'lü yıllarda devlet görevlilerinin denetiminde baş denetçi unvanını taşıyan bir denetçinin olduğu belirtilmektedir. [27]M.Ö. Atina ve Roma'da devlette denetim işlevinin varlığından, muhasebenin tarihsel gelişimi bölümünde bahsedilmiştir.

Çağdaş Bağımsız denetim anlayışının kökenleri Batı Avrupa ülkelerinde ortaya çıkmıştır. İngiltere denetimin doğuş yeri kabul edilmektedir.

Denetçi (auditor) deyimi ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanmıştır. İngilizce "auditor" kelimesi, latincede işitme ya da dinleme anlamına gelen "audire" yükleminden gelmektedir. Başlangıçta bu sözcük bir şeyi dinleyen kişiyi ifade etmekteydi. Ortaçağ Avrupası'nda okuma yazma bilen sayısı az olduğu yıllarda, denetçi olarak görev yapanlar, görevlerini dinleyerek yerine getirirlerdi, bu sebeple

[26] Güredin**,a.g.e.,**s.19.
[27] Güvemli, , **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl,** Cilt : 4, Avcıol Basım Yayın, 2001 , İstanbul ,s 598.

örneğin 16.yy'da denetçi raporlarında "aşağıda imzaları olan denetçiler tarafından dinlendi" ibareleri konulmaktaydı. [28]

1.3 Dünya'da Muhasebe ve Denetim'de Örgütlenme Çalışmaları

Ülkemizde muhasebe mesleğinin yasalaşması 3568 sayılı Meslek Kanunu'nun 1989 yılında yürürlüğe girmesi ile olmuştur. 2021 yılı itibariyle 32 yıldır ülkemiz, muhasebe meslek kanunlarına sahiptir.

Oysa; Amerika'da ve Avrupa'da muhasebe meslek kanunları yaklaşık 200 yıldan beri mevcuttur. [29]

İngiltere 1870 yılında, Fransa 1881 yılında, ABD 1886 yılında, Almanya 1899 yılında, İsviçre 1941 yılında, Arjantin 1945 yılında , Brezilya ve Meksika 1946 yılında, Hindistan 1949 yılında, Yunanistan 1950 yılında, Nijerya 1955 yılında muhasebecilik mesleğini kanunlarla düzenlemiştir. [30] Görüldüğü gibi ülkemiz düzenlemeyi yapmakta oldukça geç kalmıştır.

Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. 1880 yılında beş yerel muhasebe topluluğunun birleşmesiyle Institute of Chartered Accountanst of England and Wales (İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü) oluşturulmuştur. İngiltere'de 1900 yılında çıkartılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. Londra'da 1845 yılında günümüzde de faaliyetini sürdüren Deloitte&Touch denetim firması William Deloitte tarafından kurulmuştur.

1896 yılında ABD'de ilk defa meslek New York eyaletinde yasalaşmıştır ve bunu bütün eyaletler takip etmiştir. ABD'de sertifikalı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants -CPA) tarafından denetlenmiş ilk mali tablo 1901

---

[28] **A.e**., s.598,601.

[29] Keti Bonofiyel, Küreselleşme Muhasebe Mesleğindeki Gelişmelere Türkiye' nin Katkıları ve Uyumu, **İSMMO -21yy' a Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler Sempozyumu,** Bildiri, 5-9 Mayıs, Antalya, 1999.

[30] Güvemli, , **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl,** ,s 683.

yılında yayınlanmıştır. ABD'de bu günkü anlamda bağımsız denetim anlayışı 1930'lu yıllara kadar dayanmakta olup, AICPA'nın (American Institute of Certified Public Accountants) "Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelemesi komitesi 1936 yılında çalışmalarına başlamıştır. [31]

Denetçilik mesleğinde İngiltere'den sonra en uzun geçmişi olan ülke Almanya'dır. Almanya'da yeminli denetçilerin yönetimi görevi, 1928 yılında kurulmuş olan Yeminli Denetçiler Odası tarafından yürütülmektedir. Japonya'da Bağımsız ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği yasası 1948 yılında çıkartılmıştır [32]

Fransa'da denetimin temeli 1867 yılında çıkarılan Companies Charter yasasına dayanır. Fransa'da muhasebe ve denetleme faaliyetleri 1966 yılında yayınlanan bir kararname ile birbirinden ayrılmıştır ve bir diğer önemli gelişme olarak 1988 yılında bağımsız denetimi örgütlemek için dernek oluşturulmuştur. Yunanistan'da denetim mesleği 1955 yılında "Yeminli Muhasiplik" adıyla kurumsallaşmıştır.[33] Türkiye'de ise muhasebe denetimi mesleğinin yasalaşması çalışmaları 1933 yıllarına kadar uzanmaktadır ancak bu çabaların sonuç vermesi ve mesleğin yasalaşması oldukça uzun aman almıştır.

1.4. Dünya'da Muhasebe Eğitimi ve Kongreler

1.4.1 .Muhasebe Eğitimi

Muhasebe ve denetim standartlarının önem kazanması ve Dünya'da kabul görmesi muhasebe eğitimini de önemli ölçüde etkilemiştir, "küresel muhasebe eğitimi" Dünya'da konuşulan bir konu halini almıştır. Mezun olduktan sonra muhasebe ile ilgili alanlarda çalışmak isteyen öğrencilerin üniversite eğitimi alırken tüm Dünya'da uygulanan IFRS ile ilgili genel bir bilgiye sahip olmaları

---

[31] Şaban Uzay, Ahmet Tanç , Mehmet Erciyes, "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1", **Mali Çözüm Dergisi,** Sayı: 95, yıl: 2009,s. 128.

[32] Peyami Çarıkçıoğlu, "Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi", Bildiri, **I.Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu,** 6-8 Nisan, 1995.

[33] Uzay, Tanç, Erciyes, **a.g.e**.,s.128,129.

gerekmektedir. Ayrıca yüksek öğretimde İngilizce eğitim dili olmuştur bu nedenle, bir çok üniversite muhasebe eğitimlerini İngilizce yapmaya başlamıştır.

Ders programının küreselleşmesi ile beraber, ders kitaplarındaki içeriklerin de değişmesi gerekliliği artık tartışılmaz olmuştur. Diğer taraftan öğretim metodolojisi, sadece teorik öğretimden ziyade artık vaka kullanımına yönelmiş, öğrencilere yeni bir standardın öğretilmesi için gerçek vaka incelemeleri ve vaka çözümleri daha fazla önem kazanmıştır.[34]

Üniversitelerde, küresel bir ders programı oluşturmak ve kolaylıkla anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, standart yüksek öğretim sistemi oluşturmak adına, 1999 yılında Bologna'da "Bologna Bildirisi" 29 Avrupa ülkesinin yükseköğretimden sorumlu Bakanları tarafından imzalanmıştır. Bologna Süreci, 2010 yılına kadar Avrupa Yükseköğretim alanı yaratmayı hedefleyen bir eğitim reformu sürecidir. Pek çok uluslararası kuruluşu işbirliğine dahil olmuştur ve bu süreç 47 üye ülkeden destek görmüştür.[35]

Küreselleşme ve Uluslararası Muhasebe ve denetim standartların etkisiyle, muhasebe eğitiminde değişim gerektiği ortaya çıkmıştır. UNCTAD (Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Örgütü - United Nations Conference on Trade and Development), IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) ve IAAER (Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği) uluslararası kuruluşlar, muhasebe eğitimini etkileyen kurallar ve standartlar oluşturma gereği duymuşlardır.[36]

1.4.2. Meslek Mensubu Eğitimi:

[34] Sharon Shinn, Ready or not, here comes IFRS, **BizEd,** 8(4),2009, s. 44.
[35] Bologna Süreci, https://uluslararasi.yok.gov.tr/uluslararasilasma/bologna/temel-bilgiler/bologna-sureci-nedir (Erişim Tarihi: 05.05.2020)
[36] Yasemin Köse," The Effects of Globalization On Accounting Education International Regulations And Recent Developments", 2005, .s. 106,112.
http://acikerisim.ticaret.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11467/864/M01107.pdf?sequence=1 (Erişim Tarihi: . 01.05.2020)

Dünya'da muhasebe mesleğinde globalleşmenin yaşandığı bu dönemde 1996 yılında IFAC 9 numaralı uluslararası eğitim tüzüğünü yayınlamıştır. (Meslek Öncesi Eğitim: Profesyonel Muhasebeciler için Yetkinlik ve Deneyim Gereklerinin Değerlendirilmesi)

AICPA tarafından 1990 ların sonlarında“ CPA Vizyon Projesi” başlatılmıştır. CPA Vizyon Projesi, mesleğin geleceği hakkında kapsamlı bir vizyon oluşturmuştur. Mesleğin tüm kesimleri için gelecekteki fırsatlar ve zorluklar hakkında farkındalık yaratmak, pazarın değişen taleplerini karşılarken mesleğe liderlik edebilmek, mevcut ve gelecekteki girişimleri mesleği ve kamu yararını korumaya yönlendirmek amaçlıdır. Hedef, basit ve iddialıydı: mesleğin geleceğini yaratmasını sağlamaktı.[37] CPA “Vizyon Projesi ile Meslekte 2011 ve Ötesi”nin vizyonu (1990 lı yıllarda) oluşturulmuştur. [38]

IFAC Eğitim Komitesi, 2002 yılında muhasebe meslek mensuplarına yönelik “Sürekli Mesleki Eğitim ve Gelişim”e yönelik standartlar yayınlamıştır. Standartlar, Yol gösterici ilkeler, Mesleki eğitim programlarının içeriği, mesleki beceriler ve eğitim, mesleki yeterliliğin değerlendirilmesi, sürekli mesleki eğitim ve gelişim konularını içermektedir.[39] Muhasebeci Eğitim Standartları, meslek mensuplarında bulunması gereken temel özellikleri ve uyulması gereken temel şartları belirtmektedir ve farklı ülkelerde IFAC’a üye olan kuruluşlara yol gösterici olmuştur. 1.4.3. Dünya Muhasebe Kongreleri

Muhasebecilerin uluslararası en eski organizasyonu Uluslararası Muhasebe kongreleridir. İlki 1904 yılnda ABD- Saint Lauis'te , ikinci kongre 1926 yılında Hollanda-Amsterdam'da, üçüncü kongre 1929 yılında ABD-New York'ta yapılmıştır.

[37] https://www.aicpa.org/research/cpahorizons2025/cpavisionproject.html. (Erişim Tarihi:06.05.2020)

[38] Charles H.Calhoun, Accounting profession In The United States; Its Evalution, Its present Status, Expectations For The 21 st Century, 21 yy Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik gelişmeler Sempozyumu- İsmmmo, Bildiri, 1999.

[39] Gert H. Karreman, Impact of Education Globalisation on Accountancy,-2002, European Instutute for Advanced Studies in Management, 2002, s.112. https://studylib.net/doc/10809335/impact-of-globalisation-on-accountancy-education-research...

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) 1976 yılında kurulmasının ardından Uluslararası Muhasebe Kongreleri IFAC tarafından düzenlenmektedir. Geçmişte anılan kongreler Uluslararası Muhasebe örgütlerinden birinin sorumluluğunda düzenlenmekteydi. [40]

Tablo 1. 1. Uluslararası Muhasebe Kongreleri Tablosu

Dünya Muhasebe Kongresi (WCOA)	Ülke- Şehir	Yıl
1. Dünya Muhasebe Kongresi	ABD- Saint Lauis	1904
2. Dünya Muhasebe Kongresi	Hollanda-Amsterdam	1926
3. Dünya Muhasebe Kongresi	ABD-New York	1929
4. . Dünya Muhasebe Kongresi	İngiltere-Londra	1933
5. Dünya Muhasebe Kongresi	Avustralya-Melborn	1936
6. Dünya Muhasebe Kongresi	İngiltere-Londra	1952
7. Dünya Muhasebe Kongresi	Hollanda- Amsterdam	1957
8. . Dünya Muhasebe Kongresi	ABD-New York	1962
9. Dünya Muhasebe Kongresi	Fransa- Paris	1967
10. Dünya Muhasebe Kongresi	Avustralya- Sydney	1972
11. Dünya Muhasebe Kongresi	Almanya- Münich	1977
12. Dünya Muhasebe Kongresi	Mexico- Mexico City	1982
13. Dünya Muhasebe Kongresi	Japonya- Tokyo	1987
14. Dünya Muhasebe Kongresi	ABD- Washington	1992
15. Dünya Muhasebe Kongresi	Fransa- Paris	1997
16. Dünya Muhasebe Kongresi	Çin -Hong- Hong	2002
17. Dünya Muhasebe Kongresi	Türkiye- İstanbul	2006
18.Dünya Muhasebe Kongresi	Malezya- Kuala Lumpur	2010
19. Dünya Muhasebe Kongresi	İtalya- Roma	2014
20. Dünya Muhasebe Kongresi	Avustralya- Sydney	2018

[40] Remzi Örten, Uluslararası, Ulusal, Muhasebe Kongre, Konferans ve Sempozyumlarında Türkiye, **Mali Çözüm**, Sayı:76, 2006, s.332.

Profesyonelleşen Ulusal muhasebe örgütleri ve IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) sayesinde kongreler, dört yılda bir ve çok sayıda katılımcıya ev sahipliği yapılarak organize edilmektedir.

1.5. Küreselleşme ve Muhasebe Sistemine Etkileri

Küreselleşme; globalleşme, evrenselleşme, gibi çeşitli terimlerle eş anlamlı olarak kullanılabilmektedir.

Küreselleşme , hizmetlerin, emtiaların, bilginin, insanların ve iletişimin artan hareketliliği ile ilişkili olduğu geniş bir şekilde tanımlamaktadır. Ekonomistler küreselleşmeyi mallar, hizmetler ve üretim faktörleri için pazarların entegrasyonu ve ulusal ekonomilerin entegrasyonu ve uluslararası pazarların gelişimi olarak görmektedir.[41] Bilgi ve İletişim Teknolojilerindeki, uluslararası piyasaların birbirine bağımlılığındaki artış, sermaye hareketliliğindeki artış, dünyayı fırtınaya uğratmış ve tabiri caizse dünya küresel bir köy halini almıştır. Muhasebe bilgileri karar verme süreci bağlantısı bu doğrultuda önem kazanmıştır. [42]

Rekabetin ve ticari faaliyetlerin ölçek ve genişliğinin arttığı küreselleşmiş bir Dünya'da bilgi temini tüm taraflar için önemli hale gelmekte, muhasebe meslek mensuplarının hizmet yelpazesi genişlemektedir. Müşterilerin küresel olduğu ölçüde, muhasebe meslek mensupları da küreselleşmeli,[43], bilgilerini en üst düzeye çıkarmalıdır.

Küreselleşmenin muhasebeye en önemi etkisi, Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması konusunda olmuştur. Tüm ülkelerin kullandığı ortak Muhasebe standartlarının varlığı, ortak bir muhasebe dili yarattığı için mali tablo

[41] Trevor Hopper, Philippe Lassou, Teerooven Soobaroyen, "Globalisation, Accounting and Developing Countries", http://www.novasbe.unl.pt/images/novasbe/files/INOVA_Seminars/trevor_hooper.pdf (Erişim Tarihi:01.05.2020)

[42] Pat Donwa, Anthony .O. Garuba, "Prevailing Global Challenges And The Accounting Profession", **Franklin Business & Law Journal,** Tarih: June 1, 2011, s.4.

[43] Paul Danos and Richard L. Measelle, "Globalization of the BusinessEnvironment: Implications for the Accounting Profession and Business Education", **Human Resource Management** Vol. 29, Number 1, , Spring 1990, s. 77,78

hazırlayıcıları ve kullanıcılarına büyük kolaylık sağlamış, farklı standartlar kullanarak birden fazla mali tablo hazırlama gereğini ortadan kaldırmış, maliyetleri düşürmüş ve meslek mensuplarına zaman kazandırmıştır.

1.5.1. Muhasebede Uluslararası Standartların Oluşumu

Muhasebe ile elde edilen bilgiler finansal kararlara temel teşkil etmektedir. Finansal muhasebe, muhasebe bilgilerinin yatırımcıların yatırım kararlarında etkili olmalarından dolayı sermaye piyasası fonksiyonlarına etki eden önemli bir faktördür. Bu nedenle yöneticiler tarafından iyi bir şekilde yorumlanıp uygulanacak ve hissedar haklarının iyi bir şekilde korunmasını sağlayacak nitelikte, kaliteli muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmuştur .[44]

Dünyada genel kabul görmüş muhasebe standartları bulunmakta olup, bunların içinde en önemlileri[45]:

Amerika' da genel kabul görmüş muhasebe standartları (US GAAP) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IFRS), İngiltere Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları 'dır.

Her ülkenin ekonomik, hukuki, sosyo-kültürel yapıları ve eğitim sistemi, o ülkedeki muhasebe uygulamalarının çerçevesini belirlediğinden dolayı muhasebe standartları ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Ulusal Muhasebe standartlarını oluşumunda katkı sağlayan ve ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarında farklılıklara neden olan faktörler şunlardır[46]:

- Yasal düzenlemeler,
- Politik sistem,
- Kültür yapısı,
- Sosyal yapı,

[44] Ashok Sahi, Kavita Dua, "Globalization's Impacts on Accounting Research'', **International Journal of Information Technology and Knowledge Management**, Vol.5, No.2, s.469.
[45] Ayboğa, **a.g.e,** s. 46.
[46] Hayrettin Usul, Hakkı Kıymık, ''Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları'', **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı.12, Yıl: 2010, s.127.

•İşletmelerin büyüklükleri,
•Yönetim ve finansın çok yönlülüğü,
•Muhasebe ile ilgili yasal düzenlemelerin olup olmaması,
•Ekonomik gelişmişlik seviyesi
•Eğitim seviyesidir.

Uluslararası muhasebe standartları, ortaya çıkan gereklik neticesinde, ülkeler arasında muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesi ve muhasebe ilkelerinde tekdüzenin sağlanması amacıyla oluşturulmuştur. Finansal tabloların doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması hedeflenmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması konusunda ilk tartışmalar 1960'lı yıllarda başlamıştır ve bu konunun bir komite tarafından yürütülmesine yönelik ilk öneriler ise, ilk kez 1972 yılında Sdney'de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündem olmuştur.[47]

1973 yılında Almanya, Amerika, Avusturya, , Kanada, Fransa, İngiltere, Japonya, Meksika ve İrlanda ortak kararı ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ‘nin (IASC) kurulma kararı verilmiştir. Küreselleşme süreciyle birlikte IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları’nı hazırlamış ve tüm dünya ülkelerinin kabulüne sunmuştur.[48] Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından hazırlanmış ve yayınlanmıştır.

2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak yeniden yapılandırılmış ve bu kurulun çıkardığı standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) olarak adlandırılmıştır.

Günümüzde Türkiye dahil, gelişmiş ve gelişmekte olan bir çok ülkede Uluslararası Muhasebe Standartları yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Sermaye

[47] Ahmet Başpınar, “Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı: 146 Mayıs- Ağustos 2004, s. 53.
[48] Selami Güney, Küreselleşmenin Finansal Muhasebe Standartlarına Etkisi, **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 78, Eylül-2018, s. 66.

piyasasında işlem gören işletmeler IFRS'yi kullanarak, gerçeğe uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgiler üretmekte dolayısıyla uluslararası standartlara uygun olarak mali tablolar sunabilmekte, küresel rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürebilmektedirler. Küreselleşmenin etkisiyle oluşan uluslararası rekabet ortamında, ülkelerin muhasebe sistemlerindeki farklılıklar nedeniyle işletmelerin finansal performanslarının karşılaştırılmasında yaşanan güçlükler, ülkelerin muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasını gerekli kılmıştır. Muhasebenin uluslararası harmonizasyonu olarak adlandırılan bu uyumlaştırma, ülkelerarasında ortak bir muhasebe dilinin oluşturulmasını sağlamıştır. [49]

21. yüzyıla girerken dünyada zaten alternatif bir muhasebe sistemi uygulaması arayışı ve bu yönde bir çerçeve oluşturma çabası vardı. ABD kendi Muhasebe Standartlarını "ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri" (US GAAP) adıyla kullanıyordu. Enron şirketinin iflasına kadar ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin kendi kendine yeten bir yapıda olduğu düşünülüyordu. Enron, WorlCom ve diğer muhasebe skandalları ile birlikte bu standartların Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlaştırılması ihtiyacı ortaya çıktı. Bu da Enron olayı öncesi kendi muhasebe standartlarının en iyisi olduğunu düşünen Amerikalıların, Uluslararası Muhasebe Standartları'na yönelmelerine neden olmuştur.[50]

Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 18 Eylül 2002 tarihinde bir araya gelerek, Amerikan Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartlarını yakınlaştırma yönünde önemli bir bir adım olan anlaşmayı imzalamışlardır. [51]

---

[49] Güney, **a.g.e**.,s.66.

[50] Ayça Zeynep Süer," Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler", İSMMMO- Uluslararası Muhasebe Sempozyumu, Sayı:6, Bildiri, 16 - 19 Nisan, 2003, s.2.

[51] Ayça Zeynep Süer, **Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri**, İSMMMO Yayınları, Eylül,2004,s. 107.

Muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırması konusunda çalışma yapan kuruluşlar şunlardır[52]**:**

• Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC),
•Birleşmiş Milletler (UN),
•Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD),
•Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi-Kurulu (IASC-IASB),
.• Avrupa Birliği (EU)
•Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Uluslararası Örgütü(IOSCO)

2000 yılı global mali raporlama için bir dönüşüm yılı olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları başta Avrupa' da olmak üzere mali raporlama için ortak dil ve global çerçeve haline gelmeye başlamıştır. Mayıs 2000'de Sermaye Piyasaları Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO) bütün ulusal borsaların sınır ötesi işlemleri ve borsaya kayıtları (ilk halka arzlar) için Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun mali tablolarının kullanımını mümkün kılmalarını tavsiye etmiştir. [53]

2001 yılının Şubat ayında, Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği ülkelerinde borsaya kayıtlı bütün şirketlerin 2005'ten itibaren, Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre konsolide edilmiş finansal tablolar hazırlamaları ile ilgili bir düzenleme önermiştir ve Latin Amerika'dan Asya'dan kadar tüm dünyada, ülkelerce [54] kapsamlı ve planlı çalışmalar yapılmış ve mali raporlama sistemlerini ve muhasebe politikalarını Uluslararası Muhasebe Standartları ile uygun hale getirme projelerini uygulamaya koymuşlardır. Mali tablolar arasındaki farklılıkların en aza indirgenmesi süreci zaman alıcı olmuştur fakat harcanan çabaya değmiştir.

1.5.2. Avrupa Birliği (AB) Muhasebe Direktifleri

[52] Güney, **a.e**.,s.67.
[53] Ayboğa**, a.g.e**., s. 50.
[54] Christopher,W., Nobes, **GAAP 2001 – A Survey of National Accounting Rules Benchmarked Against International Account Standarts,** GAAP 2001**,** s.3,4.

4,7,8 no'lu yönergeler, Avrupa Birliği tarafından üye ülkeler arasında uyumlaştırmayı sağlamak amaçlı olarak yayınlanmıştır. Yönergelerden 4,7, 8 no'lu yönergeler muhasebe sistemi ile ilgilidir. 4 no'lu yönerge (25.07.1978 tarihli) bilanço ilkeleri, mali tabloların hazırlanışı, dönem sonu işlemleri ile ilgili kuralları düzenlemeyi amaçlamış; 7 no'lu yönerge (13.7.1983 tarihli) konsolide finansal tabloların hazırlanışı ile ilgili bilgiler sunmuştur ve 8 no'lu yönerge (10.04.1984 tarihli) ise muhasebe ile ilgili faaliyetlerin ve belgelerin yasal denetimini üstlenecek denetçilerle ile ilgili esasları içermektedir.

10.04.1984 tarihinde yayınlanmış olan 8. direktif; denetim standartları, kalite güvencesi, kamu gözetimi ve denetimde etik ilkeler konularında düzenlenmişti. 2000'li yıllarda dünyada yaşanan finansal skandalların(Worldcom, Parmalat, Enron vb.) ardından , 8. direktifte önemli değişiklikler yapılmış ve revize edilmiş olan 8. direktif 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. [55]

1999 yılının Aralık ayında Helsinki Zirvesi'nde Türkiye'ye aday ülke statüsü verilmiştir ve Türkiye ile katılım müzakereleri 2005 yılı Ekim ayında başlamıştır. 3 Ekim 2005 tarihli Hükümetler arası Konferans"ta kabul edilen "Müzakere Çerçeve Belgesi" kapsamında AB Müktesebatının uygulanması kararı alınmıştır. AB'ye üyelik sürecinin tamamlanabilmesi için Türkiye topluluk müktesebatına uygun hukuki çerçeve oluşturmak ve uygulamalar geliştirmek zorundadır. [56] Ülkemiz, "Müzakere Çerçeve Belgesi" kapsamında AB Müktesebatına uyum sürecinde muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapılmıştır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlülüğe girmesi , TMSK, TÜDESK oluşumu, sonrasında KGK'nın kuruluşu bu yönde atılmış adımlardır.

1984 tarihli 8. Direktif'in revize edilmesindeki amaç; (2006/43/EC) AB ve ABD'de yaşanan skandallar sonrası, yatırımcıların mali tablolara güven duymasını sağlamak ve Avrupa Birliği ülkelerini meydana gelen skandallara karşı korumaktır.

---

[55] Mehmet Ünsal Memiş, Mehmet Fatih Güner, Avrupa Müktesebatında Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim A.lanında Yapılan Düzenlemeler, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 20, Sayı 2, 2011, Sayfa 151.

[56] Memiş, Güner, **a.g.e.**, s. 1.

2006 yılında yayınlanan 8. direktif için üye ülkelere 2 yıl geçiş süresi tanınmış, direktifin uygulamaya konulması 2008 yılında gerçekleşmiştir.

Revize 8. Direktif'in getirdikleri[57]:

•Denetçilerin rolleri ve sorumlulukları belirlenmiş ve netleştirilmiştir.

•Bağımsızlık ve tarafsızlığı sağlayacak etik ilkeler belirlenmiştir.

•Denetim mesleğine kamu gözetimi getirilmiştir.

•Denetimde uluslararası denetim standartları öngörülmektedir.

•Üçüncü ülkelerle daha sıkı işbirliği getirilmektedir.

1.5.3. Uluslararası Denetim Standartları

Denetim Standartları, denetçilere denetim faaliyetlerinde esnasında yol gösteren, mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan genel ilkelerdir. Yapılan denetim çalışmalarının uygun ve geçerli olması için denetçilerin anılan ilkelere bağlı kalması son derece önemlidir.

Uluslararası Denetim Standartları , IFAC tarafından kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanmaktadır. Denetim Standartlarının kullanılmasını kolaylaştırmak, yaygınlığını artırmak amacıyla IFAC tarafından 2004 yılında açıklık projesi başlatılmış, 2008 yılında proje tamamlanmıştır. Çalışmanın sonucunda bir kısmı değiştirilen bir kısmı ise güncellenen Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları (ISA 220), 15 Aralık 2009'dan sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından 2009 El kitabı olarak yayınlanmış ve 2010'da yeniden revize edilmiştir.[58]

[57] Ali Kayım, "1984'ten 2006'ya Avrupa Birliği'nde Yasal (Mali) Denetim:Revize 8. Direktif Neler Getiriyor?", **Mali Çözüm**, Sayı:76, 2006, s.152.
[58] Mikail Erol, Muhsin Aslan, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi** ,Ocak , (12), 2017 , s. 78.

1.6. Dünya'da Muhasebe ve Denetimde Etkin Kuruluşlar

1.6.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu -IFAC (International Federation of Accountant):

IFAC, (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) 130 ülkede 175'ten fazla üye ve yardımcı kuruluştan oluşan ve yaklaşık 3 milyon muhasebe meslek mensubunu temsil eden, muhasebe mesleği için oluşturulan küresel muhasebe meslek kuruluşudur. 1977 yılında kurulmuş olan örgüt, üye organizasyonlarla birlikte küresel muhasebe mesleğinin itibarını ve değerini arttırmayı amaçlamakta, kamu yararına hizmet etmektedir. [59]

IFAC, kurum olarak amaçlarını; Yüksek kaliteli uluslararası standartların geliştirilmesini, benimsenmesini ve uygulanmasını desteklemek, küresel muhasebe mesleğinin sesi olarak geleceğe başarılı bir muhasebe işgücü hazırlamak için çalışmak şeklinde ifade etmiştir. Küresel muhasebe mesleğinin sesi olarak; muhasebenin toplumdaki rolünü savunmakta, muhasebe meslek mensupları için ortaya çıkan zorlukları ve fırsatları proaktif bir şekilde ele almakta, güven oluşturma, dürüstlük, uzmanlık ve şeffaflık değerlerine kendini adamış bir kuruluştur. [60]

IFAC 1977 yılında Münich'te düzenlenen 12. Uluslararası Muhasebeciler kongresinde kurulmuştur. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) IFAC'a kurucu üye olarak katılmıştır. Federasyon, 45 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla oluşturulmuştur. Başlıca amaçları: Kamu çıkarına hizmet etmek, yüksek kaliteli mesleki standartlara bağlılığı arttırarak, bu standartlar konusunda uluslararası yakınlaşmayı geliştirerek ve mesleki uzmanlık bilgileri açısından gerektiğinde kamu çıkarı konusunda görüş bildirerek tüm dünyadaki muhasebe mesleğini güçlendirmeye ve güçlü uluslararası ekonomilerin geliştirilmesine katkıda bulunmaktır. 1994 yılında da TÜRMOB'un IFAC'a üyeliği kabul edilmiştir.[61]

---

[59] IFAC, https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose (Erişim Tarihi: 06.05.2020)
[60] https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose
[61] Cemal İbiş, TÜRBOB ve TMUD'un Uluslararası Meslek Örgütleri ile Olan İlişkileri **3. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 9. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu ,** Bidiri kitabı 12-13 Ekim 2009,s.116.

Federasyon standart oluşturma görevini bağımsız standart oluşturucu kurullar ile yerine getirmektedir. IFAC bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Standart Yapıcı Kurulları; Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB), Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu (IESBA), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) dur. [62] Diğer komiteler; Atama Komitesi (Nominating committee), Muhasebe Organizasyonu Geliştirme Komitesi (Professional Accountancy Organization Development Committee), Profesyonel Muhasebecilik komitesi (Professional Accountants in Business Committee) Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Büroları Komitesi (Small and Medium Practices Committee), Uluslararası Denetçiler Komitesi (Transnational Auditors Committee and Forum of Firms) dir. [63]

1.6.1.1. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu- IAASB (International Auditing and and Assurance Board)

IAASB, IFAC'a bağlı bir kurul olup, denetim, güvence hizmetleri için mesleğe, halkın güvenini güçlendiren, küresel, yüksek kaliteli uluslararası standartlar sunar.[64]

IAASB' nin çabaları, denetim, kalite kontrol, gözden geçirme, diğer güvence ve ilgili hizmet taahhütlerini ele alan uluslararası standartların geliştirilmesi, benimsenmesi ve uygulanmasına odaklanmaktadır.

IAASB' nin orta vadeli stratejisi, üç ana konuyu ele almaktadır:

- •Küresel finansal istikrarı desteklemek;
- •Gelişen bir dünyada güvence ve ilgili hizmetlerin rolünün, uygunluğunun ve kalitesinin artırılması;
- •Standartların benimsenmesini ve uygulanmasını kolaylaştırmak.

1.6.1.2. Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu- IAESB (International Auditing Education Standards Board) :

[62] IFAC, https://www.international-standards.org/(Erişim Tarihi: 06.05.2020)
[63] IFAC, https://www.ifac.org/who-we-are/committees (Erişim Tarihi: 06.05.2020)
[64] IAASB, https://www.iaasb.org/

Muhasebe eğitiminin dünya genelinde geliştirilmesini hedeflemektedir. "Uluslar arası Eğitim Standartları" yayımlamakta hazırlamakta ve kılavuzlar gibi bilgi raporları sunmaktadır. Staj Eğitim, ve mesleki yeterliliğin test edilmesinden oluşan akreditasyonun temel unsurları ve muhasebecilerin ihtiyaç duyduğu sürekli mesleki eğitimin içeriği, kapsamı alanlarına yönelik çalışmaları vardır. [65]

Uluslararası Eğitim Standartları aşağıda verilmiştir[66]**:**

•Uluslararası Eğitim Standartlarına Giriş
•IES 1: Muhasebe Mesleği Eğitimi Programına Giriş Şartları
•IES 2: Mesleki Eğitim Programlarının İçeriği
•IES 3: Mesleki Beceriler ve Genel Eğitim
•IES 4: Mesleki Değerler, Etik Kurallar ve Davranışlar
• IES 5: Staj Şartları
•IES 6: Mesleki Yeteneklerin ve Yeterliliğin Değerlendirilmesi
•IES 7: Sürekli Mesleki Gelişim, Yaşam Boyu Öğrenme ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Gelişimi Programı
•IES 8: Denetçiler için Yeterlilik Şartları

1.6.1.3. Uluslararası Etik Standartları Kurulu- IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants):

IESBA, profesyonel muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları yayımlamaktadır. Üye kuruluşları yüksek kalitede etik standartlar benimsemeye teşvik etmekte ve küresel olarak iyi etik uygulamaların yapılmasını desteklemektedir. IESBA aynı zamanda muhasebecilerin karşılaştığı etik sorunlarla ilgili uluslararası tartışmaların yapılmasını teşvik etmektedir.[67]

1.6.1.4. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu -IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board)

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB), hükümetler ve dünyadaki diğer kamu sektörü kuruluşları tarafından Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını hazırlamaktadır. Kamu sektörü için IPSAS ve diğer yüksek kaliteli finansal raporlama rehberlerinin geliştirilmesi ve sürdürülmesine önem

[65] IAESB, https://www.iaesb.org/
[66] İbiş, **a.g.e,** s.117.
[67] IESBA, https://www.international-standards.org/ (Erişim tarihi: 07.05.2020)

vermektedir. IPSASB stratejisinin en önemli kısmı IASB tarafından çıkarılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile IPSAS'ların yakınsanmasıdır. [68]

1.6.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-IASB (International Accounting Standards Board):

Uluslararası Muhasebe Standartları oluşumu konusunda ilk tartışmalar 1960'larda başlamış ve bu konunun bir örgüt komite tarafından yürütülmesi düşüncesi ilk kez 1972 yılında Sdney'de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündem olmuştur.[69]

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun başlangıcı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC)'ne dayanmaktadır. IASC; 71 ülkeden 97 muhasebe kuruluşunun aralarında imzaladıkları bir anlaşmayla 1973 yılında kurulmuştur. IASC'ın en önemli amacı muhasebe standartlarını belirlemek ve tüm Dünya'da kullanımını sağlamak. olmuştur. [70]

IASC, 2001 yılında da yeniden yapılandırılmış ve yerini IASB'a, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) da IASB'ın çıkaracağı standartlar olan IFRS'ye bırakmıştır. IASB'in 18-20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan ilk toplantısında daha önce yayımlanan tüm IAS ve ilgili yorumları kabul etmiş, [71]IASC tarafından yayımlanan IAS'nin yerine başkası konuluncaya kadar geçerli olacağı, yeni çıkarılan standartların IFRS olarak anılacağı kararı alınmıştır.

TMUD IASB'a üyedir, üyeliği Bakanlar Kurulu kararı ile 1979 yılında onaylanmıştır, TÜRMOB da 1994 yılında IASB'a (kuruluş adıyla IASC) üye

[68] IPSASB, https://www.ipsasb.org/about-ipsasb (Erişim tarihi: 07.05.2020)
[69] Başpınar, a.g.e.,s. 53.
[70]İbiş, a**.g.e**, s. 123.
[71] Parlakkaya, a**.g.e.,**s. 123.

olmuştur. [72] IASC 1983'ten bu yana Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üyesi olan tüm profesyonel muhasebe kuruluşlarını bünyesine dahil etmiştir.

1.6.3. Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü-AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) :

AICPA 1887 yılında Amerika Birleşik Devletleri'ndeki sertifikalı muhasebecilerin meslek örgütü olarak yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAPA) adıyla yılında kurulmuştur. 1957 yılında ise şimdiki "Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü-AICPA" adını almıştır. Kurumun misyonu, üyelerinin kamuya, çalışanlarına ve müşterilerine en iyi şekilde hizmet edebilmeleri ve faydalı olabilmeleri sağlamak adına onlara kaynak, bilgi ve önderlik sağlamaktır. Sınavları geliştirir ve notlandırır; meslek mensuplarının teknik ve etik standartlara uyumunu izler. Toplu olarak, 2.000'den fazla gönüllü AICPA'nın misyonunu yerine getirmesine katkıda bulunmaktadır.[73] Muhasebe İlkeleri Kurulu (APB), AICPA'nın üst komitelerinden birini oluşturmaktaydı ancak 1973 yılında kaldırılmış yerine Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) kurulmuştur.

1934 Yasası SEC'e yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC, kuruluşundan itibaren "Accounting Series Releases" ve "Staff Accounting Bulletins" adi altında muhasebe konuları üzerinde dokümanlar çıkarmıştır. Muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmıştır ve muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına müsaade etmiştir. Özel sektör düzenleyici kuruluşlarının en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü AICPA , ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmaktadır. Faaliyet yılları 3 döneme ayrılmaktır. Bunlar: AlCPA'nın etkin rol aldığı "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AlCPA's Committee on Accounting Procedure CAP) yılları ve 1959 -1973 "Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB)" dönemi

[72] Başpınar,**a.g.e**., s.53.
[73] AICPA, https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html, (Erişim Tarihi: 10.05.2020)

yılları ile 1973'te kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması görevini yerine getiren "FASB" dönemidir. [74]

1.6.4. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu-FASB (Financial Accounting Standards Board)

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), 1973 yılında kurulmuş olan, kamu ve özel şirketler için finansal muhasebe ve raporlama standartları yayımlayan ve kar amacı gütmeyen Norwalk, Connecticut merkezli bağımsız bir kuruluş olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. FASB, birçok kuruluş tarafından standartları yayınlama konusunda yetkili kabul edilmektedir. FASB, yatırımcılara ve finansal raporları kullanan diğer kişilere faydalı bilgiler sağlayan finansal raporlamayı teşvik etmeyi amaçlayarak muhasebe standartlarını düzenler.[75]

Dünya'da Genel kabul gören muhasebe standartlarını, IASB ve FASB oluşturmaktadır. IASB, IFRS leri düzenlemekte , FASB ise ABD'de geçerli olan ve uluslararası muhasebe ilkelerine yön veren GAAP (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) ve uygulamalara rehber niteliğindeki SFAS veya FAS (Finansal Muhasebe Standartları Tebliğ) olarak adlandırılan standartları düzenlemektedir.

ABD'de 2000 'li yılların başında gerçekleşen finansla skandallar sonucu FASB eleştirilerin odak noktası olmuştu. FASB'e yöneltilen eleştirilerin başında, IASB'nin standartları uygulansaydı sorunlar bu boyutta büyük olmazdı görüşü adeta FASB'ı IASB ile ortak çalışma kararına teşvik etmiştir. Yıllardır dünya üzerinde tek standardın kullanılması gerektiği görüşleri hiç bu kadar gündemde olmamıştı. Muhasebe skandalları sonucu ortaya çıkan en olumlu gelişmelerden birisi, FASB ve IASB'nin birlikte çalışarak, global standartlar oluşturma konusundaki çabalarıdır diyebiliriz. [76]

---

[74] Başpınar,**a.g.e**, s. 43.
[75] FASB, https://www.fasb.org/facts/index.shtml (ERişim Tarihi:11.05.2020)
[76] Nail Şanlı, "Global Muhasebe Standartları", **Mali Çözüm**, Sayı:60, Temmuz,Ağustos, Eylül-2002, s.1.

1.6.5. İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü

- ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales)

Günümüzde İngiltere varlığını sürdüren 6 adet meslek örgütü bulunmaktadır. Altı örgütün faaliyetlerini Muhasebe örgütleri Danışma Komitesi (CCAB) tarafından koordine edilmektedir. Bunlar:

- İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü - ICAEW
- Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği-ACCA
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü- CIMA
- İskoçya Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü-ICAS
- Kamu Sektörü Finans ve Muhasebe Enstitüsü-CIPFA
- İrlanda yetkili Muhasebecileri Enstitüsü-ICAI

Bu meslek örgütlerinden ICAEW en yüksek üye sayısına sahip olan meslek örgütüdür. Aynı zamanda üye sayısıyla Avrupa'da en yüksek üye sayısına sahip olan meslek örgütüdür. Örgütün tarihçesi 1871 yılına kadar dayanmaktadır. ICAEW giderek artan muhasebe ihtiyacı etkisiyle 1880 yılında Birleşik krallık hükümeti tarafından resmi otorite tarafından Kraliyet Fermanı ile resmi olarak tanınmıştır. Kamu yararına hizmet eden ICAEW, hem kamunun hem de mesleğin itibarını arttırmayı amaçlamaktadır. Mesleki yeterlilik standartlarını belirleme, uymayanlarını cezalandırma yetkisine sahiptir. [77]

Görev ve sorumlulukları:

- Eğitim ve staj koşullarını belirlemek,
- Profesyonel standartların korunması,
- Kamu çıkarlarını korumaktır.

Arthur Cooper, Frederick Whinney, William Welch Deloitte ve Sir William Peat 4 büyük muhasebe ve denetim firmasının kurucuları olarak tanınmaktadırlar ve ortak noktaları ICAEW'de ilk yıllarda başkanlık görevinde bulunmalarıdır. ICAEW, Avrupa Komisyonu tarafından, Avrupa Birliği'nde IFRS'nin ilk uygulamasının değerlendirilmesi için görevlendirilmiştir kuruluştur.

[77] Ayşenur İbiş Oğuz, Birleşik Krallıktaki Muhasebe Meslek Örgütleri, **İdaacademia Muhasebe ve Maliye Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, Ocak, 2020,s. 68,69.

Dünya Ekonomik Forumu'na üye olan tek profesyonel kuruluştur.[78] 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan ICAEW tarafından gerçekleştirilmiştir. 1970'de muhasebe standartlarını oluşturulması için Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC) kurulmuştur. 1990 yılında , bu kurum Muhasebe Standartlari Kurulu (ASB Accounting Standards Board) adını almıştır. [79]

ICAEW, İngiltere ve diğer ülkelerden kayıtlı 145.000 üzerinde üyesi ile halen mesleğin gelişimi ve eğitimi ile ilgili faaliyetlerine devam etmektedir. ICAEW Yeminli Mali Müşavir olmak için ACA yeterliliğine ulaşmak gerekir . ICAEW CFAB sertifikası ; Finans, Muhasebe ve İşletme alanlarında temel bilgileri öğreten uluslararası kabul görmüş bir mesleki sertifikadır. [80]

1.6.6. Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği -ACCA (Associaton of Chartered Certfied Accountants):

Uluslararası bir muhasebe örgütü olan ACCA'nın tarihçesi 1904 yılına dayanmaktadır. İngiltere merkezli örgüt, ACCA sertifikaları vermektedir ve çapında yaklaşık 220.000 üyeye sahiptir. Bir diğer özelliği kadın muhasebecileri kabul eden ilk muhasebe örgütü (1909 yılında) olmasıdır. Küresel çapta muhasebe, finansman, muhasebe eğitimleri vermektedir.[81] 1974 yılında Kraliçe Elizabeth tarafından kraliyet fermanı ile resmiyet kazanmıştır. ACCA sertifikası tüm Avrupa Birliği ülkelerinde, İsviçre ve Çin'de tanınmaktadır. [82]

TÜRMOB ile ACCA arasında 2004 yılında imzalan anlaşmaya göre, Türmob üyeleri gerekli sınavlarda başarılı olarak , ACCA sertifikası alabilmektedir.

---

[78] ICAEW, http://www.karde-as.com/hizmetlerimiz/egitim/icaew-ufrs-sertifika-egitim-ve-sinav-hazirlik-programi-2014/icaew-nedir/ (Erişim Tarihi:12.05.2020)

[79] Başpınar, **a.g.e**., s.44.

[80] ICAEW, https://careers.icaew.com/how-to-become-a-chartered-accountant. (Erişim Tarihi: 12.05.2020)

[81] ACCA, https://www.accaglobal.com/gb/en/about-us/our-history.html#d-2010 (Erişim Tarihi:14.05.2020)

[82] İbiş Oğuz, a.g.e., s. 72,73.

ACCA'nın mesleki sınavlarında TÜRMOB üyelerinin bazı derslerden muaf tutulması sağlanmıştır.[83]

1.6.7. Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü - CIMA (Chartered Institute of Management Accountants)

CIMA, yönetim muhasebecilerden oluşan İngiltere'de 1974 yılında kurulmuş bir örgüttür. Tarihçesi 1919 yılına dayanmakta olup, 1986 yılında Kraliyet fermanı ile resmiyet kazanmıştır. Akademik araştırmalarda bulunan, üyelerinin uyması gereken mesleki kuralları belirleyen, üyelerine eğitim faaliyetlerinde bulunan profesyonel bir örgüttür. [84]

CIMA ve AICPA, IFRS ve US-GAAP uyum çalışmaları sebebiyle sıkı ilişkiler içerisindedir. Her iki örgüt IFRS ve US-GAAP uyum çalışmalarını desteklemektedir. Her iki standart setinde de bilgi sahibi olmaları, muhasebecilik faaliyetlerinde bulunabilmeleri için üyelerine eğitimler vermektedirler.[85]

1.6.8. Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü - IOSCO *(*International Organization of Securities Commissions)

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), dünya menkul kıymetler düzenleyicilerini bir araya getiren ve menkul kıymetler sektörü için küresel standart belirleyici olarak bilinen uluslararası bir örgüttür. İspanya merkezli olarak 1983 yılında kurulmuştur. Dünyadaki menkul kıymet ve vadeli işlem piyasalarını düzenleyen kuruluşların bir araya gelerek oluşturdukları IOSCO'nun hedefleri[86]:

- Yatırımcıları korumak, adil, verimli ve şeffaf pazarları sürdürmek ve sistemik riskleri ele almak için uluslararası kabul görmüş ve tutarlı düzenleme, gözetim ve uygulama standartlarına bağlılığı geliştirmek, uygulamak ve teşvik etmek;

---

[83] TÜRMOB- ACCA Geçiş Sözleşmesi, https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/ULUSLARARASI%20ILISKILER/Mes_Mens_2Brosur(13_2_2020)(1).pdf

[84] CIMA, https://www.cimaglobal.com/Starting-CIMA/ (Erişim Tarihi:14.05.2020)

[85] İbiş Oğuz, a.g.e., s.,73.

[86] IOSCO, https://www.iosco.org/about/?subsection=about_iosco(Erişim Tarihi:16.05.2020)

- Piyasaların ve piyasa aracılarının gözetiminde güçlendirilmiş bilgi alışverişi ve işbirliği yoluyla yatırımcıların korumasını artırmak ve menkul kıymet piyasalarının bütünlüğüne yatırımcı güvenini artırmak;
- Pazarların gelişmesine yardımcı olmak ve uygun düzenlemeler için küresel ve bölgesel düzeyde bilgi alışverişinde bulunmaktır.

SPK, IOSCO'ya 1988 yılında üye olmuştur. 120'nin üzerinde menkul kıymet düzenleyici otoritenin üyesi olduğu IOSCO'ya SPK, IOSCO bünyesindeki komite ve çalışma grubu çalışmalarına aktif olarak katılmaktadır. [87]

1.6.9. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu- FEE (The Fédération des Experts Comptables Européens)

1 Ocak 1987'de kurulan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu Avrupa'da muhasebe mesleğinin temsilcisi konumundadır. FEE, Avrupa'da 500,000'den fazla meslek mensubunu temsil etmektedir.

TÜRMOB , 18 Aralık 2013 tarihinde Brüksel'de gerçekleşen FEE Üyeler Kurulu Toplantısı'nda tam üyeliğe kabul edilmiştir. 1.6.10. Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği Derneği- IAAER (International Association for Accounting Education and Research)

IAAER, 1984 yılında, dünya çapında muhasebe eğitimi ve araştırmalarını teşvik etmek ve yüksek kalitede, küresel olarak benimsenen muhasebe eğitim standartlarının geliştirilmesi ve sürdürülmesine akademisyenlerin katkılarını üst düzeye çıkarmak misyonuyla kurulmuştur.[88]

Üniversitelerdeki ve eşdeğer kurumlardaki eğitimcilerin ve araştırmacıların ve diğer ilgili profesyonellerin katılımıyla uluslararası bir dernek olarak çalışmalar yapmaktadır. IAAER kâr amacı gütmeyen, yönetimi bir çok farklı ülkeden oluşan bir kurul ile gerçekleştirilen küresel bir kuruluştur. Üyeleri gerçek ve tüzel kişiler olabilmektedir.[89]

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ile işbirliğine girerek uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve kabul sürecinde araştırmalara

[87] SPK, https://www.spk.gov.tr/Sayfa/AltSayfa/771 (Erişim Tarihi:16.05.2020)
[88] IAAER, https://www.iaaer.org/ (Erişim Tarihi:15.05.2020)
[89] Recep Pekdemir, Ayça Süer, Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Konusunda Uluslararası Bir Kuruluş: IAAER ve 10. Dünya Muhasebe Eğitimcileri Kongresi, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Yıl: 2005, Cilt , Sayı 26, Yıl: 2005, s.61 - 69

dayalı ve objektif bir şekilde akademik dünyanın katkılarını ortaya koymak, IFAC Eğitim Komitesi'nde bir gözlemci bulundurarak uluslararası eğitim yönergelerinin ve standartlarının geliştirilmesine katkıda bulunmak şeklinde faaliyetlerde bulunmuştur. Kuruluşundan bu yana Dünya Muhasebe Eğitimcileri Kongrelerinin organize etmektedir. [90]

Dünya Muhasebe Eğitimcileri Kongreleri, Dünya Muhasebe Kongrelerinin yapıldığı ülkelerde, bu kongreler ile aynı tarihlerde yapılmaktadır. 2006 yılında (9-11 Kasım 2006) İstanbul'da düzenlenen 17. Dünya Muhasebe Kongresi yapıldığında, 10. Dünya Muhasebe Eğitimcileri Kongresi de aynı sırada İstanbul'da gerçekleştirilmiştir. TMUD, IAAER üyesidir.

1.6.11. Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu- IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulations)

2006 yılında Paris'te bağımsız denetim düzenleyicileri tarafından kurulan IFIAR, dünya çapında 55 Üyeye yükselmiştir. IFIAR'ın misyonu, küresel olarak denetim gözetimini artırarak yatırımcılar dahil kamu yararına hizmet etmektir.[91]

Sağlam ve sürdürülebilir bir bağımsız denetim çalışma modelinin geliştirilmesi ve bağımsız denetimin kalitesini artırarak yatırımcıların korunması amacını taşıyan kuruluş, kamu gözetimi alanında uluslararası otoritedir. KGK , 2014 yılından beri IFIAR üyesidir.

[90] Pekdemir, Süer, **a.g.e**., s.62,69.
[91] https://www.ifiar.org/about/. (Erişim Tarihi: 05.10.2020)

İKİNCİ BÖLÜM:
TÜRKİYE'DE MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNİN GELİŞİMİ

Çalışmanın ikinci bölümü öncelikle, Cumhuriyet öncesi dönem ve cumhuriyet sonrası dönem olarak ikiye ayrılacaktır. Cumhuriyet öncesi dönemde muhasebe ve denetim mesleği , Cumhuriyet'in devraldığı yapı hakkında bilgi verilecektir. Daha sonra 1923-1950 yılları arası muhasebe ve denetim mesleğindeki yasal düzenlemeler, örgütlenme çalışmaları, muhasebe eğitimi ve denetim uygulamalarına yer verilecektir. Ardından, 1950-2000 yılları arası muhasebe ve denetim mesleğindeki yasal düzenlemeler, örgütlenme çalışmaları, muhasebe eğitimi ve denetim uygulamalarına değinilecek, 2000-2021 (günümüz) yılları arası muhasebe ve denetim mesleğindeki yasal düzenlemeler, örgütlenme çalışmaları, muhasebe eğitimi ve denetim uygulamaları ele alınacaktır.

2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Gelişimi

Türk Muhasebe düşüncesi oldukça eskidir. Osmanlı İmparatorluğu'ndan önce Selçuklular'da devlet muhasebesinde çalışan muhasebecilerin olduğu bilinmektedir. Ayrıca XIII. yüzyıl başlarında ortaya çıkan Ahilik düzeni ve zamanla bunun yerini alan Lonca düzeninde kayıt düzenine ihtiyaç duyulduğu açıktır. XI. yüzyılda ortaya çıkan Anadolu vakıf kültürünün kayıt düzenine önem verdiği de bilinmektedir fakat bunların hiç birine ait muhasebe kayıt belgeleri ve bilgileri tutan kişilerle ilgili belgeler bugüne kadar gelememiştir. [1]

2.1.1 Tanzimat'tan Önce Muhasebe Mesleği

Türk kayıt kültürüne ait ilk belgeler, Osmanlı devlet muhasebesine aittir. Fatih Sultan Mehmet (1451- 1481) döneminde yayınlanan Kanunname-i Ali Osman adını taşıyan yasa yürürlülüğe girmiştir. Yasa, Osmanlının ilk yasalarından olan Kanunname-i Ali Osman, elli bir maddeden oluşmuştur ve genellikle muhasebecileri ve mali yapıyı konu

[1] Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar**, İstanbul,Cilt 1, Avcıol- Basım -Yayın, 1995, Sayfa8-20.

almaktadır. Protokol kuralları , meslekte ilerleme koşulları ve önemli görevlere yer vermekte, en önemlisi de **Hazine-i Amire**'nin devlet muhasebesinin örgütü niteliği taşıdığını ortaya koymaktadır. **Hazine-i Amire** Türk muhasebeciliğinin ilk örgütüdür. 1470'li yıllarda kurulduğu tahmin edilen Hazine-i Amire, Osmanlı devlet muhasebecilerinin çalıştığı kurumdur. Devletçi bir yapıya sahip olan Osmanlı'da muhasebe düşüncesi, devlet muhasebesinde yer bulmuştur. Genellikle esnaf düzeyinde olan özel kesimin basit muhasebe kaydı ile yetindiği ve Devlet muhasebesinde merdiven kayıt yönteminin kullanıldığı bilinmektedir.[2]

Merdiven Kayıt Yöntemi denilen devlet muhasebe yönteminde, tutarlı bir muhasebe sistemi bulunmaktaydı, Halife, Baş halife, Defterdar, Baş defterdar, Baş muhasebeci gibi unvanları olan muhasebeciler , çocuk yaşta işe alınarak , usta- çırak ilişkisi içinde yetiştirilmekteydiler ve zamanla devlet muhasebesinde önemli görevlere almaktaydılar. Yani Osmanlı devletinde, devlet muhasebesi içinde örgütlenmiş bir muhasebe mesleği bulunmaktaydı ve bu örgütlenme, Türkiye'de ilk muhasebe mesleği örgütlenmesiydi. Tüm ülkede devlet muhasebesinde görev yapan bu dev örgütün kuralları bulunmakta olup, işe başlama, yetişme (staj), unvan alma koşulları kurallara bağlıydı. Bu çalışanların düzenini, bugünkü meslek odalarında bağımlı çalışanların statüsüne benzetebiliriz.[3]

Devlet bütçe gelir ve giderlerinin izlenmesinde kullanılan, Osmanlı devletinde 500, Ortadoğu'da 1.100 yıla yakın bir süre kullanılan Merdiven Yöntemine değinecek olursak; Merdiven Yöntemi Orta Doğu'da doğmuştur, öncelikle Abbasiler tarafından, daha sonra İlhanlılarla komşu olan Osmanlı devleti tarafından kullanılmıştır. Osmanlı İmparatorluğu çeşitli anlaşmalar neticesinde öğrendiği bu yöntemi, 1879 yılına kadar, yani çift taraflı muhasebe tekniğine geçinceye kadar, daha da geliştirmiştir.

2 Güvemli, Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Büyük Yalnızlık (1839-1989), Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi , Ocak 2018 (14) , s. 25,32.

[3] Yahya Arıkan, Batuhan Güvemli, Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası**, III. Balkanlar ve Ortadoğu Ülkeleri Muhasebe ve Muhasebe Tarihi Konferansı**, İstanbul, 19-22 Haziran, 2013.

Merdiven Yöntemi, 500 yıl boyunca sadece devlet muhasebesinde değil, devletin sürekli faaliyetlerini denetlediği devlet işletmelerinde ve vakıflarda da kullanılmıştır. Risale-i Fellekiye İlhanlılar tarafından kullanılan bu yöntemi; ayrıntılı sekiz bölüm halinde, kullanılan muhasebe defterleri ve muhasebe kurallarına da yer vererek anlatan önemli bir eserdir. Merdiven yöntemi özellikle devlet muhasebesine hitap ettiği için, nakit, varlık, kar ve sermaye hesaplarına yer için özel sektörün ihtiyaçlarına cevap verememekteydi.[4]

Bir nüshası Süleymaniye kütüphanesinde bulunan, Risale-i Felekiyye (Kitab- Us Siyakat) kitabı, araştırmacılar arasında fikir ayrılığı ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bazı araştırmacılar kitabın çift kayıtlı muhasebe tekniğini ele aldığını dolayısıyla; çift taraflı kayıt sisteminin Ortadoğu'dan Venedik'e (Avrupa'ya) gittiğini savunmaktadırlar. Bazı araştırmacılar da Merdiven kayıt yönteminin tek taraflı bir kayıt yöntemi olduğunu iddia etmektedir. Bu konuda ayrıntılı bilgiye çalışmanın birinci bölümünde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Tanzimat'a kadar, Osmanlı devlet muhasebecileri, kayıtlarını tutarlar, mali kararları alırlar, uygularlar raporları hazırlarlar ve denetlerlerdi. Başdefterdar unvanı devlet muhasebesinin başını temsil ederdi ve ayni zamanda maliye bakanıydı.[5] Tanzimat fermanından sonra birtakım değişikliklere gidilmiş, Maliye Nezareti (Bakanlığı) kurulmuştur.

2.1.2 Tanzimat'tan Sonra Muhasebe Mesleği

Tanzimat Fermanı (1839) mali ve idari reformlar sürecini başlatan bir batılılaşma hareketidir. Tanzimat ile başta Fransa olmak üzere, batı Avrupa ülkeleri ile idari ve mali alanda batı ile ilişkiler öne çıkmıştır. Bunların başında da Fransa gelir, çünkü 1774'de Fransa ile eğitim ve askeri alanda yakınlaşma başlamıştır. Bu kültürel alan ilişkileri, özellikle muhasebe açısından yüzyılın sonuna kadar devam etmiştir.[6]

---

[4] Oğuzhan Aydemir, Mehmet Erkan, Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi**, , 2011, s.112.

[5] Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparartorluğu-Tanzimat'a Kadar**, Cilt 2, 1998, İstanbul ,s.384.

[6] **Oktay Güvemli,** Muhasebe Tarihi Araştırmalarında Arşiv Çalışmalarından Notlar Türkiye (1994-2015), Muftav Dergisi, Ocak, 2016, s. 23.

Tanzimat'tan önce, daha önceki konularda yer verdiğimiz gibi Osmanlı'da muhasebeci ve muhasebe mesleği bulunmaktaydı ve kuralları ve ilkeleri olan bir meslekti. Bir örgüt ve hiyerarşik bir yapı söz konusuydu, mesleğin saygınlığı bulunmaktaydı. Meslek içinde çocuk yaşta işe alma ve yetiştirme düzeninin sağlamlığı muhasebe mesleğine giren kişilerin ömür boyu muhasebeciliği sürdürmesine neden oluyordu. Ancak bu düzen Tanzimat (1839) ile birlikte bozulmuş, muhasebecilik mesleği ancak 1989'da bir örgüte kavuşabilmiş ve dolaysıyla kural ve ilkeleri olan bir meslek haline dönüşebilmiştir. [7] 1989 Yılına kadar muhasebecilik mesleği tabiri caiz ise halk dilinde "katiplik" olarak adlandırılmıştır.

Bu bozulmanın sebebini açıklayacak olursak, bu tarihte Tanzimat (1839) ile birlikte Maliye Bakanlığı kurulmuş, devlet muhasebesi örgütü Muhasebe-i Umumiye adıyla daha küçük bir yapı haline gelmiştir. Bu karar, doğru ve çağdaş uygulamalara uygun bir gelişim olmuştur ancak, özel sektör o yıllarda gelişmiş olmadığı için devlet örgütü dışında muhasebe mesleği aynı yerde saymıştır. O yıllarda mesleğin ne örgütsel yapısı , ne hiyerarşik düzeni, ne de unvanları olmuştur. Bu Durum 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (TÜRMOB) kuruluşuna kadar devam etmiştir. Bu demektir ki 1839 -1989 yıllarını kapsayan 150 yıllık dönemde, Türkiye'de muhasebe mesleği aslında mevcuttur ancak bir örgütsel yapıya sahip değildir.[8]

Tanzimat sonrasında, batıyla ilişkilerimizin artması sonucu, "çift yanlı kayıt" yöntemini kullanan yabancı sermayeli kuruluşların ülkemize gelmesi, kâr üzerinden vergi almanın yaygınlaşması nedenleriyle muhasebe uygulamalarında merdiven kayıt yöntemi yerine "çift yanlı kayıt yöntemi" kullanılmaya başlanmıştır.

Ülkemizde ticaret hayatını ve muhasebe uygulamalarını etkileyen bir diğer gelişme, modern anlamda hazırlanan ilk Ticaret Hukuku olan 1850 tarihli

[7] Oktay Güvemli**, "**Osmanlı'da Devlet Muhasebesinin Özellikleri", **Muftav Dergisi**, Ocak, 2014, s.229.
[8] **A.e**., s.227.

Kanunname-i Ticaret'in uygulamaya konulmasıdır. Kanunname-i Ticaret oluşturulurken, 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun 1.ve 3. kitaplarının tercümesinden yararlanılmıştır.[9] Ticarette şeriat hükümlerinin geçerli olması sebebi ile uygulamada çok yer bulamamış, bu kanun sadece yabancı sermayeli şirketlerin kuruluşunu kolaylaştırmıştır.

Halen kullanılan pek çok muhasebe terimi (aktif, pasif, provizyon v.b) dilimize Fransızcadan geçmiştir. Bunun yanında muhasebe, ortaöğretimde bazı okulların programına girmiş ve 1883 yılında öğretime başlayan İstanbul Ticaret Mekteb-i Âlisi'nin esaslı derslerinden biri olarak müfredatta yerini almıştır. [10]

2.1.3 Cumhuriyet Öncesi Dönemde Denetimin Yapısı

Muhasebe kayıt düzeninde çıraklıktan başlayan hiyerarşik yapı, uzun süre bozulmadan sürdürülmüştür. Defterdarlar, başdeftarlar örgüt içinden gelmiştir. Çıraklar konunun uzmanları tarafından toplu olarak eğitildiğinden muhasebe mesleğinde bir öğreti kitabı yazılmamış, bu durum da muhasebenin literatürde yer bulmasını engellemiştir.

Muhasebe işlemlerinin denetim bölümünde görev alabilmenin şartı, önce kayıt düzeninde çalışarak başarılı olmaktı. Belirli kademelere için bilgi ve deneyim sahibi olmak önem arz etmekteydi. Osmanlı'da iç ve dış denetimin önemi her zaman kendini göstermiştir. Denetim düzeninin başarılı olması denetim kadrolarının muhasebe kayıt düzeninde çalışmış, başarılı olmuş muhasebeciler arasından seçilmiş olmasından kaynaklandığı açıktır. Bunların kayıt düzeninden alınıp, iç denetim ***(mukabeleci)*** ve dış denetim ***(baki kulu)*** kadrolarına alınmaları genç yaşta olurdu. Bu kadrolarda görev yapanların, zaman zaman merkezi örgüt dışında İmparatorluk topraklarının değişik yerlerinde görev yapacak olmalarından dolayı özel yetiştirilmiş kişiler olmasına özen gösterilirdi. Bir diğer önemli konu da zengin bir arşivleme kültürünün varlığıdır.

[9] A. Taylan Altıntaş**,** Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku**, Sosyal Bilimler Dergisi,** 2011, (1), s.166.
[10] Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 17. Baskı, Ankara, 2014, s. 15.

Tanzimat'tan sonra Türk yönetim sisteminde her alanda olduğu gibi denetim alanında da Fransa'nın etkisi görülmüş olup ilk denetim birimleri Adliye, Maliye ve Dahiliye bakanlıklarında kurulmuştur.[11]

2.2. Cumhuriyet Dönemi Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Gelişmeler

2.2.1 Cumhuriyetin Devraldığı Alt Yapı ve Bu Yapının Muhasebe Mesleğine Etkileri

1920'li yılların başlarında Türkiye yaklaşık 13 milyon nüfusa sahip, geri kalmış bir tarım ülkesi görünümündeydi. Ülke ekonomisinde feodal bir yapı bulunmaktaydı ve topraksız köylünün % 50' lere kadar ulaştığı kırsal kesimde, küçük çiftçi diye anılan kitle kendi geçimini bile sağlayacak durumda bile değildi. Cumhuriyet'in kuruluşundan önceki uzun savaş yılları üretim azalmış, enflasyon artmış ve en önemlisi eğitilmiş insan gücünün büyük bölümü kaybedilmişti.. Birinci Dünya Savaşı sonrası Türkiye Cumhuriyeti hem savaşın getirdiği ekonomik zorluklar hem de Osmanlı'dan kalan yükümlülüklerle yüz yüze gelmişti. Örnek vermek gerekirse, 1929 yılına kadar kapitülasyonların sürmesine imkan tanınmak ve Osmanlı'dan kalan dış borçları kabul etmek zorunda kalınmıştı.[12]

1923'teki mübadele ile tarım kesiminde de faaliyet gösteren azınlıkların ülkeden ayrılmaları, gidenlerin yerinin aynı nitelikteki çiftçilerle ve esnaflarla doldurulamaması, kalanların büyük çoğunluğunun büyük şehirlerde kalmaları tarımsal faaliyetleri olumsuz yönde etkilemiştir. Cumhuriyet'in devraldığı Türkiye'de ülkenin ihtiyaçlarını karşılayabilecek üretimi gerçekleştirecek kadar sanayi tesisi bulunmuyordu. . 1913,1915 ve 1921 yıllarında yapılan sanayi sayımları Türkiye'de temel sanayinin kurulmadığını ortaya çıkarmıştı. Osmanlı 'da ara mallar üretilmez, yalnızca yakın pazar için üretim yapılırdı. Dokuma sanayisi ve gıda ön plandaydı fakat bu tesislerin de çok başarılı oldukları söylenemezdi.[13]

Tarım ve sanayide geri teknoloji ile üretim yapılmakta, en basit üretimde zorlanılmakta , ithalata ihtiyaç duyulmaktaydı. 1925'te aşar vergisinin kaldırılması çiftçiler

[11] Recep Çalışkan, Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci, **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:12, Sayı:32, Yıl: 2015,s.68

[12] Hüseyin Akyıldız, Ömer Eroğlu, Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Uygulanan İktisat Politikaları**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, sayı 1, cilt: 9, 2004, s.44.

[13] Murat Çokgezen, Hamdi Genç, Murat Koraltürk, Cumhuriyet'in İlk Yıllarında İşdünyasının Profili, **İktisat İşletme ve Finans Dergisi,** Cilt: 19, Sayı: 216, Yıl, 2004,s: 62,63.

için üretim artışı isteği yaratsa da diğer yapısal düzenlemelerle desteklenemediği için tarım üretiminde çok büyük bir artış sağlanamadı. Yerli sermayenin yetersizliği, yabancı sermaye gereksinimini arttırıyordu, Emek faktöründe Müslüman- Türk unsurunun niteliği çok düşüktü. Bu durum ekonomide yabancıların ve azınlıkların payını arttırıyordu.[14]

Muhasebe uygulamalarında sanayi kuruluşlarının özel bir yeri bulunmaktaydı. Bu kuruluşlarda hem muhasebeci çalıştırılması ve hem de genel muhasebe yanında maliyet muhasebesi gibi muhasebe çeşitlerine önem vermesi gerekmekteydi. Cumhuriyet'in ilk yıllarında, Banka ve Sigorta şirketleri dışında hizmet kuruluşlarının önemli büyüklükte olmadığı, büyük ticari kuruluşların sayılarının da fazla olmadığı bilinmektedir. İlk sanayi sayımı 1913'te ikincisi ise 1915 yıllarında yapılmıştır. 1915 verilerini değerlendirecek olursak; 282 kuruluşun 22'sinin kamu kuruluşu olduğu, anonim şirket sayısının 82 olduğu, kalan 232'sinin özel şahıslara ait olduğu bilgilerine rastlanmaktadır. Belirtilen bir değer husus, 282 kuruluşun ancak % 28'inin Türklere ait olduğu, % 10'unun yabancı sermayeye, kalan kuruluşlar da azınlıklara ait olduğudur. Bir kez daha belirtmek gerekir ki, Cumhuriyet öncesi sanayi kuruluşlarının sayısı oldukça düşüktür.[15]

Osmalı'dan kalan Fabrikalar; Feshane Yün- iplik fabrikası, İzmir mensucat fabrikası , Hereke İpek Dokuma fabrikası , Bakırköy Bez ve Beykoz Deri- Ayakkabı fabrikası , bir de kuruluşu 1894 tarihinde olan bir porselen fabrikasıdır. Bu zayıf sanayi altyapısının hızla zenginleştirilmesi için çalışmalara başlanmıştır.

2.2.2. 1923- 1950 Yılları Arası Ekonomik Yapıdaki Gelişmeler ve Bu Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri

XX. Yüzyılın ilk yıllarındaki savaşlar sebebi ile olgunlaşma sürecini tamamlayamadan muhasebe mesleğini, Cumhuriyet dönemi devralmıştır. Cumhuriyet'i kuranların beyan usulüne dayalı, muhasebe kayıtlarındaki bilgilerden vergi almaya başlamaları vergicilik ağırlıklı muhasebe mesleğinin gelişmesi sağlamıştır. Cumhuriyet

[14] Murat Çokgezen. Hamdi Genç, Murat Koraltürk, **a.g.e**, s. 65.
[15] Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl,** , Cilt : 4, Avcıol Basım Yayın, 2001 , İstanbul ,s 18.

dönemi, kayıt düzeninin ve muhasebe mesleğinin geliştiği, muhasebe denetimini devletin üstlendiği bir dönem olmuştur.[16]

Kuruluş Dönemi olarak belirtilen 1923-1947 Dönemini iktisat tarihçilerinden Prof. Dr. Korkut Boratav dört bölümde değerlendirmiştir:

*1923-1929 Açık Ekonomi koşullarında yeniden yapılanma
*1930-1939-Korumacı- Devletçi sanayileşme
*1940-1945 Kesinti- İkinci Dünya savaşı
*1946-1953-Dünya Ekonomisi ile eklemlenme denemesi[17]

1923 yılında toplanan İzmir İktisat Kongresi toplanmıştır. Kararlar göre özel sektöre fırsat tanınmış, ancak bu çalışmaların yeterli olmamıştır. 1929 Dünya Ekonomik Krizinin ekonomiyi olumsuz olarak etkilemesi üzerine İktisadi Devlet Teşekkülleri faaliyet göstermesi gerekmiştir. Özel sektördeki gelişmeler ise aile işletmeleri şeklinde olmuştur. [18]

İzmir iktisat kongresinin toplanması ve ardından alınan kararlara istinaden, T. İş Bankası'nın kurulması (1924), Sanayi ve Maadin Bankası'nın kurulması (1925), tütün rejisinin satın alınması (1925), Türk limanları arasındaki ulaşım haklarının yabancı sermayeye yasaklanması (Kabotaj) (1926), özel sanayi işletmelerinin özendirilmesi amacıyla "Teşvik-i Sanayi Kanunu'nun" çıkarılması (1927) , yeni gümrük tarifesinin yürürlüğe konması (1929) gibi alt yapının oluşturulması ile ilgili önemli gelişmeler gerçekleştirildi. Temel yasa olarak 1924 Anayasası'nın kabulü, 1926 yılında Türk Ticaret Kanunu'nun yenilenmesi de önemli gelişmelerdendir. Vergilendirme ile ilgili önemli gelişmelere, ilerleyen bölümlerde daha ayrıntılı olarak yer verilecektir.

Türkiye'de sanayinin gelişmesi adına bazı destekleyici çalışmalarda bulunulmuştur. Bunların başında Teşvik- i Sanayi Kanunu gelmektedir. 1942'ye kadar yürürlükte kalmıştır ve sanayicilere bir takım vergi muafiyeti getirilmesi, sanayi tesislerinin inşaası için gerekli

[16] Yahya Arıkan, Batuhan Güvemli, **Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası,** III. Balkanlar ve Ortadoğu Ülkeleri Muhasebe ve Muhasebe Tarihi Konferansı, İstanbul, 19-22 Haziran, 2013.,s.33
[17] Korkut Boratav**, Türkiye İktisat Tarihi, 1908-1985**, Gerçek Yayınevi, 6. Baskı, İstanbul, 1998, s.28.
[18] Yahya Arıkan, Uluslararsı Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması, **Mali Çözüm,**Yıl:6, Sayı:36, Mayıs- Haziran 1996,s. 60. s:66.

malzeme yardımı, bir takım getirilen diğer indirimlerle sanayi tesisleri kurulması içim özel sektör teşvik edilmiştir.

1923-1930 yılları arasındaki yapının özelliğinin korumacılık ve devletçilik olduğu konusunda büyük ölçüde düşünce birliği bulunmaktadır.

1934-1938 yılları arasında uygulanan Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı döneminde Zonguldak Kömür Şirketi ve İzmir Telefon Şirketi gibi şirketlerin kamulaştırıldığı, yerli hammadde kullanımı konusunda işletmelerin teşvik edildiği, planın boyunca dış borçların ödemesinde başarı sağlandığı ve sanayi üretimi ile kalkınmanın arttırıldığı görülmektedir. [19]

1930-1939 yılları arasında da halen Türk özel kesiminin yatırım yamak için yeterli sermaye birikimine sahip olmaması nedeniyle devletçilik eliyle sanayileşme çabalarını görmekteyiz. Üretime giren fabrikalar arasında Eskişehir şeker fabrikası (1933), Turhal şeker fabrikası (1934), Konya bez fabrikası (1934), Kayseri bez fabrikası (1934), Paşabahçe Şişecam fabrikası (1935), İzmit kağıt ve karton fabrikası (1936), Zonguldak antrasit fabrikası (19369), Karabük demir- çelik fabrikası (1937), Malatya bez fabrikası (1937), Nazilli basma fabrikası (1937), Gemlik suni ipek fabrikası (1938), Bursa Merinos fabrikası (1938), sayılabilir.[20]

Devlet eliyle kurulan yukarıdaki fabrikaların, Türkiye'de muhasebecilik mesleğinde ve uygulamalarında yeni bir dönemin başlamasına sebep olduğu bilinmektedir. Bu kuruluşların muhasebe bölümlerinde görev alan muhasebeciler; genel muhasebe , maliyet muhasebesi, bütçe hazırlama, dönem arası ve dönem sonu mali tablolarının hazırlaması gibi konularda deneyim kazanmışlardır; bu muhasebeciler 1950 sonrasında özel kesimde görev yapacaklardır. Batı ülkelerinden, özellikle Almanya'dan alınan muhasebe sistemleri bu kuruluşların muhasebe birimlerinde uygulanmıştır. [21]

İkinci Dünya Savaşı Dönemi

Birinci Beş Yıllık Sanayi Planının başarılı olmasının ardından, 1938 yılı itibariyle uygulamaya konmak üzere İkinci Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı hazırlanmış, ancak İkinci Dünya Savaşının başlaması üzerine uygulanamamıştır. Bu Sebeple; 1940-1945 yılları

[19] Akyıldız, Eroğlu, **a.g.e.,**s: 49.
[20] Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl,** ,s.9.
[21] **A.e.** s: 10.

arasında bir duraklama dönemi ile karşı karşıya kalınmıştır. Atamızın ölümü ve İkinci dünya Savaşı dolayısıyla devletçilik bir duraklama dönemi yaşamıştır ve bu yıllarda çok fazla bir etkinlik gösterilememiştir. Ülkemiz İkinci Dünya savaşına girmemiştir ancak savaş ekonomisi koşullarının tüm ağırlığını yaşamıştır. Savaş nedeniyle baş gösteren mal kıtlığının meydana getirdiği sıkıntıları hafifletmek ve bazı kişilerin bu durumdan faydalanarak haksız kazanç elde etmesinin önüne geçmek amacıyla bir dizi çalışmalar yapılmıştır.

1942'de kabul edilen azınlıklara yönelik varlık vergisi ve çiftçilerden alınan toprak mahsülleri vergisi halkta hoşnutsuzluk yaratmıştır[22] .Kısacası İkinci Dünya savaşı ihracat ve ithalatta , üretimde düşüşün yaşandığı, halkın ekonomik olarak zor zamanlar yaşadığı bir dönem olmuştur.

İkinci dünya savaşının ardından Dünya'da oluşan yeni dengelerden ve yeni oluşumlardan Türkiye de etkilenmiştir. Kırk dört ülke daha savaş sona ermeden, 1944 de Bretton Anlaşması ile Uluslararası Para Fonu (IMF), Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası'nı (Dünya Bankası) kurmuşlardır. Amerika Birleşik devletleri dolarının Dünya'ya egemen olma dönemi de başlamıştır. Bu dönemde Türkiye'nin Truman Doktrini ve Marshall planı çerçevesinde yardımlar almaya başlaması ile 1947 yılında IMF ve Dünya Bankasına üye olduğu görülmektedir. Türkiye- ABD yakınlaşması çerçevesinde Amerikalı uzmanlar ülkemize gelmiş, Türk gençleri de ABD deki üniversitelere ve kurumlara eğitim amaçlı gönderilmiştir. Bu tarihe kadar Batı Avrupa ülkelerinden aldığımız muhasebe düşüncesine, ABD' deki uygulamaların etkide bulunmaya başladığı görülmektedir. [23]

Karma ekonomi Politikalarının yerini liberal ekonomi politikaları almaya başlamıştır. Buna bağlı olarak 1949 yılında Vergi yasalarında değişikliğe gidilmiştir.

---

[22] Boratav**, a.g.e.,** s.63.
[23] Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl,** cilt :4, Avcıol Basım Yayın, 2001, İstanbul ,s.11.
[27] Oktay Güvemli, Arif Aytulun, Bülent Şişman, Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği-1942, **Muftav Dergisi,** ocak, 2013, s:26.

2.2.2.1. 1923-1950 Yılları Arası Vergi Kanunlarındaki Düzenlemeler ve Muhasebe Mesleği

Tanzimat döneminde bütçenin en önemli gelir kaynaklarından biri olan Cizye vergisi kaldırılmış, onun yerine "Temettü Vergisi" (Kar vergisi) getirilmiştir. İlk kez yıllık kazanç üzerinden vergi alınmasını getiren bu yasal düzenleme o yıllarda bir devrim niteliğindeydi. Artık özel kesimin, muhasebe kayıt düzenine gereksinimi önem kazanıyor ve o zamana kadar devlet kesiminde gelişen muhasebe mesleğinin, özel kesimde de gelişmesinin önü açılıyordu.[24]

Cumhuriyet'in Kuruluşunu İzleyen Yıllarda Muhasebe Cumhuriyet'i kuranların önce yasal düzenlemeleri gündemlerine aldıkları görülmüştür. 1924 yılında Anayasa'yı, 1925 yılında Türk Medeni Kanunu'nu kabuletmişlerdir. Bundan sonra da Türk Ticaret Kanunu'nu ve vergi yasalarını ele almışlardır . Vergi alınacak işletmelerin oluşması için de karma ekonomi düzenini oluşturmaya yönelmişlerdir. Teşvik-i Sanayi Kanunu'nun da etkisiyle işletme açılmış, işletmelerde muhasebecilere duyulan g ihtiyaç artmış, başta devlet kurumlarında ilerleyen yıllarda özel kesimde muhasebe mesleği oluşmaya başlamıştır. [25]

Türk Ticaret Kanunu (1926) 1850 yılında kabul edilen Kannuname-i Ticaret 1926 yılında, günün koşullarına uygun duruma getirilmiştir. İsviçre Ticaret kanunu tercüme edilerek 856 sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak yürürlüğe girmiştir. Şirket hesaplarının tutuluş şekli, karın hesaplanması üzerinde durulmuş, kanun; envanter çalışmaları, bilanço, kar- zarar tablolarının düzenlemesi gibi konulara belirli kurallar getirmiştir. [26]

Bu yasada muhasebe ile ilgili olarak üç defter göze çarpmaktadır. Bunlar, günlük defter, envanter defteri ve günlük yazışmaların kopyalarının yer aldığı kopya defteridir .[27]

Madde 66'da her tacirin bu defterleri tutmak zorunluluğu ve tasdik zorunluluğuna, madde 67'de d efter-i kebir gibi başka defterlerin de tutulabileceği, Madde 68'de de ise, muhasebeci kelimesi geçmemekle beraber, tüccarın defterleri başkasına tutturabileceği

---

[25] Güvemli, Aytulun, Şişman**, a.g.e.,** s: 27.
[26] A. Taylan Altıntaş ,**Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku**, s. 166.
[27] Güvemli, Arıkan, **a.g.e., s**.43.

hükmü yer almaktadır. Osmanlı'da olduğu gibi, Cumhuriyet yönetiminde de Türk Ticaret Kanunu muhasebe mesleğinin oluşmasında öncü bir nitelik taşımıştır.[28]

Kayıt düzeninin Türkçe Tutulması Hakkında Kanun (1926):
Kapitalizasyonların verdiği olanaklar çerçevesinde, Osmanlı' da faaliyet gösteren yabancı şirketler, kayıtlarını kendi dillerinde tutabiliyordu. Cumhuriyet'in getirdiği ulusalcılık anlayışı doğrultusunda; yabancı kuruluşlardan vergi almak amacıyla denetlenebilmeleri için defterlerinin Türkçe tutulması, sözleşmelerinin ve yurt içi yazışmalarının da Türkçe yapılması zorunlu hale getirilmiştir.[29]

1925 yılında tarımsal ürünlerden alınan onda bir oranında bir vergi olan, çağdışı bir nitelik taşıyan Aşar vergisi kaldırılmıştır. Bütçede oluşan boşluğun çağdaş vergicilik anlayışı ile düzenlene yeni kanunlar yoluyla kapatılması yoluna gidilmiştir.

Muhasebe düşüncesini ve muhasebe mesleğini bütün yüz yıl boyunca etkileyecek asıl yasal düzenlemeler 1926-1930 yılları arasında yayınlanan **üç vergi yasası** olmuştur. Bu düzenlemeler: Kazanç Vergisi Kanunu (1926), Muamele Vergisi Kanunu (1927) ve Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri Kanunu (1930) dur.

Ayrıca devlet muhasebesinin düzenini sağlamak amacıyla, 1927 yılında **Muhasebe-i Umumiye Kanunu** çıkarılmıştır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında yürürlülüğe koyulmuş olan bahsi geçen vergiler, uygulamayı yönetecek yeterli muhasebeci olmamasına rağmen büyük bir cesaretle yürürlülüğe koyulmuşlar, uzun yıllar dönemin ihtiyaçlarını karşılamışlardır. Muhasebe düşüncesini ve muhasebe mesleğini olumlu yönde etkilemişlerdir.

1946 yılı siyasi açıdan tek partili yönetimden çok partili parlamenter yönetime geçişin başlangıcı, ekonomik açıdan ise kapalı ve korumacı bir ekonomik yapıdan dışa açık politikaların izlenmeye başlanmasının dönüm noktası olmuştur. Diğer taraftan bu yıllarda Türk Vergi Sistemi de oldukça karışık bir hal almıştı. ve bir vergi reformunun yapılması zorunluluğu ortaya çıkmıştı.. Bu reform hareketi, bir

[28] Güvemli, Aytulun, Bülent Şişman**, a.g.e.,** s: 28.
[29] Güvemli, Batuhan Güvemli, Devolopment of Accounting thought from the Ottoman Empire to the Turkish Republic, 17th World Congressof Accountants 13-16 November,2006**. Mali Çözüm Dergis**i, Sayı: 76 , Haziran- Temmuz , 2006. s: 54.

yandan Kazanç Vergisinin yerini alan; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ile Esnaf Vergisi Kanunlarını düzenlerken diğer yandan da Vergi Usul Kanunu'nun hazırlığı başlamıştır. [30]

1949 Vergi Reformu, Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Vergi Usul Kanunu (VUK) ile belge ve kayıt düzenini, bilanço ve gelir tablolarını etkileyerek, muhasebeye şekil veren üç önemli yasa ile gerçekleşmiştir. Türkiye'de vergi için muhasebe anlayışının temelini oluşturmuştur.[31]

2.2.2.2. 1923-1950 Yılları Arası Muhasebe Mesleğinin Yasal Düzenlemeye Kavuşma ve Meslek Olarak Örgütlenme Çalışmaları

1932'de hazırlanan ilk meslek yasa tasarısı taslağı bakanlıklar arasında gidip geldikten sonra Maliye Bakanlığı'nın arşivinde unutulup gitmiştir. Şimdi bu ilk taslağın bir kopyası bile elimizde mevcut değildir. Mesleğin örgütlenmesi konusunda ikinci adım 1938 de atılmıştır. 1938'de çıkan Avukatlık Kanunu'nun tasarısı ile birlikte bir de "Hesap Mütehassıslığı" tasarısının hazırlandığı, ancak tasarıda muhasebe mesleği mensuplarına da yargılamada temsil yetkisinin verilmesi konusunda hüküm bulunduğu için, çoğunluğu hukukçu olan TBMM üyelerinden gelen şiddetli muhalefet nedeniyle bu tasarının da TBMM 'ne ulaşmadan kaybolduğu bilinmektedir.[32]

İkinci Girişim konusunda öncülük yapan İktisadi devlet teşekküllerinin (İDT) danışmanlarından, Alman işletme mühendisi Max Van der Porten'dir. Porten, Alman Yeminli Muhasipler Birliği yasasını Türkiye'ye adapte ederek bir yasa tasarısı hazırlamıştır, ancak teklifinden sonuç alamamıştır. Teklifinden sonuç alamayan Porten, İDT Murakebe Kanunu çıkıp, denetçi aranmaya başlanınca yetkililere 1935'de hazırladığı tasarıyı

[30] Mahmut İnan, Türkiye'de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci:1946–1960 Dönemi**, Maliye Dergisi**, Sayı 158, Ocak-Haziran 2010,s. 349,352.
[31] Ümit Gücenme, Aylin Poroy Arsoy, Accounting Education in the History of Turkish Republic, **Mali Çözüm Dergisi,** Özel Sayı, İSMMO Yayını, Sayı 76, Kasım, 2006, s.76.
[32] Mustafa A. Aysan, Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/37MaliCozum/03-mustafaaysan10.doc (Çevrimiçi, (Erişim tarihi: 06.07.2019)

hatırlatmıştır. Porten, 1938 yılında, avukatlık kanunu çıkarken önceki teklifini (hesap mütehassıslığı) yeniden gündeme getirmiştir, ancak girişim başarılı olmamıştır.[33]

Bu dönemin dördüncü ve son girişiminin 1949 Vergi Reformu sırasında, Vergi Usul Kanunu'na yapılan ekleme ile gündeme geldiği, ancak yine başarılı olunamadığı bilinmektedir. Muhasebe mesleği örgütlenemeyince devlet, kendi denetim örgütlerini kurmaya girişmiştir. Önce 1930'ların başlarında İstanbul ve İzmir'de vergi dairelerinde hesap mütehassıslığı oluşturma girişiminde bulunulduğu gözlenmektedir. Bunu, daha sonra Gelirler Kontrolörlüğü olarak anılacak olan, 1936'da vergi dairelerindeki teşkilatlanma izlemiş ve 1945 yılında da Hesap Uzmanları Kurulu oluşturulmuştur. Muhasebeciliğin gelişememesi karşısında, devletin vergi denetiminde başarılı örgütlenmeler sağladığı görülmektedir. Bunda Osmanlı'dan gelen iktisadi alandaki devletçi görüş ve uygulamaların de etkisi olmuştur.[34]

1956, 191,1966, 1972, 1977, 1987 yıllarında da muhasebe mesleğinin yasal düzenlemeye kavuşması konusunda girişimlerde bulunulmuş, ülkemizin gereksinimlerini karşılayacak bir meslek yasasının çıkarılması için yasa tasarıları hazırlanmış, çalışmalar yapılmıştır. Ancak, 13 Haziran 1989 tarihinde 3568 sayılı kanunun yasalaşması ile bu durum gerçekleşebilmiştir. İlerleyen bölümlerde bu girişimlere daha ayrıntılı olarak yer verilecektir.

Oysa ülkemizden çok daha önce, İngiltere'de 1880 yılında, ABD'de 1897 yılında, Almanya'da 1900 yılında, Fransa'da 1927 yılında muhasebe mesleği yasal düzenlemeye kavuşmuştur. Muhasebe ve denetim mesleğinin Cumhuriyet tarihimiz içerisinde gösterdiği gelişim, diğer ülkelerle karşılaştırıldığında oldukça geç olmuştur.[35]

3568 sayılı yasa çıkmadan önceki dönemde, muhasebe bürolarının bir başka özelliği de, devlette olan her türlü muamelede aracılık edenlerin "Muhasebeci" unvanı ile kendilerini takdim ettikleri hizmet işletmeleri olmalarıdır. Bu yapılanma,

---

[33] Porten, M. (1935). **Yeminli Muhasipler Odası Yasa Tasarısı. Aktaran:** Oktay Güvemli, Oktay Güvemli, Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesi, Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi, 1923-1950, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Ocak, (12) 2017.s.38.

[34] **A.e**.,s. 38,39.

[35] Metin Başer, Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye, T**ürkiye Muhasebe Sempozyumu - IV - Sunulan Bildiri** 05 – 09 Mayıs 1999 Kemer – Antalya, **Mali Çözüm Dergisi,** Sayı:47, 1999.

[45] Başer, **a.g.e**., s. yok.

toplumun geniş bir bölümünde muhasebe mesleğinin, gerçek yönünden çok farklı olarak tanınması sonucunu yaratmış, yıllar boyu muhasebe mesleği ile uğraşanlar, mesleği çağrıştıran çeşitli unvanlar kullananlar halkın gözünde "yazan, çizen her işe koşan" tiplemesi ile özdeşleşmiştir.[36]

Türkiye Muhasebe Eksperleri ve İşletme Organizatörleri Birliği'nin Kuruluşu - TMUD(1942)

İki kez (1932 ve 1938 yıllarında) muhasebe mesleğini yasallaşması çalışmalarında başarı sağlanamayınca, muhasebe mesleğinde ileri gelen akademisyenler, üst düzey yöneticilerden oluşan bir grup 1942 yılında Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri adı altında bir dernek kurmuşlardır. Bu grubun içinde Prof. Osman Fikret Arkun, İsmail Otar da bulunmaktaydı.

1942 yılında "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği"nin kurulması, ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir gelişme olmuştur. 1967 yılında adı "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği"ne dönüştürülmüştür. TMUD, ülkemizde mesleğin tanıtılması, tanımının yapılması, Dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, konu ile ilgili uluslar arası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında çok önemli başarılara imza atmıştır. TMUD, 1938'den sonra, 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan meslek yasa tasarılarının hazırlık çalışmalarında aktif rol oynamıştır.[37]

1973-1985 yılları arasında dernek üyelik koşullarına sınav koşulunu getirmiş, Avrupa ülkelerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarının ülkemize taşınması için çalışmalarda bulunmuştur.

[36] Başer, **a.g.e**., s. yok
[37] Başer, **a.g.e**., s. yok

2.2.2.3. 1923-1950 Yılları Arası Muhasebe Eğitimi

2.2.2.3.1 Cumhuriyetin Devraldığı Eğitim Kurumları

Tanzimat devrine kadar muhasebe eğitimi verilmiyordu, Tanzimat devri ile ilk kez muhasebe eğitimine başlanmıştır.[38] Usta - çırak örgüt kültürü içinde yetişen çıraklar kültürü ile muhasebeci yetiştirildiğinden Osmanlı muhasebe mesleğinde öğreti kitabı yazılmamıştır. Bu eksiklik nedeniyle ve dünya muhasebe literatüründe Osmanlı muhasebe düzeninin yer almasını engellemiştir.[39]

Tanzimat'tan sonra Orta öğretim kurumlarına "Usul-u Defter" dersleri konulmuştur. Bunları takiben yüksek eğitim kurumlarında muhasebe dersleri yer almıştır.[40]

Tanzimat döneminde, bunun üzerine Fransa'ya iki yüz dolayında öğrenci gönderilmiştir. Bu öğrenciler Paris'te Les Ecoles de Haute Commerce'de işletmecilik eğitimi almışlardır. XIX. Yüzyılın ikinci yarısında Osmanlı'yı yönetecek kadroları oluşturmuşlardır. Döndüklerinde, Napolyon'un 1807 tarihli Code de Commerce'inin iki bölümünü tercüme etmişler ve 1850 yılında Kanunname-i Ticaret adı altında yayınlamışlardır, yasa Fransa'da eğitim gören bu kişilerin ülke yönetiminde rol oynamaya başlamalarının bir işareti idi. Ancak ticarette şeriat hükümlerin geçerli olması nedeniyle, uygulamalar yabancı kuruluşların kuruluşunu kolaylaştırma (Osmanlı Bankası v.b) ve muhasebe düzenlemelerini oluşturma ile sınırlı kalmıştı. [41]

1883 Yılında Hamidiye Ticaret Mektebi, özel kesime işletmeci, muhasebeci yetiştirme düşüncesi ile kurulmuştur. Ders programı 1850 öncesi Fransa'ya giden öğrencilerin eğitim gördükleri Fransız okulu Les Ecoles' den alınmıştır. Ama program Türk öğrencilere ağır gelmiştir ve bu nedenle hazırlık sınıfları konulmuştur. Bu hazırlık sınıfları daha sonra kurulacak olan ticaret liselerinin temelini oluşturmuştur. Okulun adı, 1909 yılında Ticaret Mekteb-i Âlisi olarak değişmiştir. [42]İkinci Meşrutiyet sonrası

[38] Gücenme, Poroy Arsoy, **a.g.e**.,s.75
[39]Oktay Güvemli**,** Osmanlı'da Devlet Muhasebesinin Özellikleri, **Muftav Dergisi**, Ocak, 2014, s.230,231.
[40] Güvenme, Poroy Arsoy, **a.g.e**.,s.75.

[41]Oktay Güvemli, Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesi, Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi,1923-1950, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Ocak, (12) 2017.s.31
[51] Güvemli Aytulun, Şişman, **a.g.e.,,** s:25.

Maliye Memurları Mektebi'nin, 1858 yılında da Mekteb-i Mülkiye'nin açıldığı bilinmektedir.[43]

Böylece; Cumhuriyet'in devraldığı eğitim kurumlarından muhasebe eğitimi verenler arasında, Ticaret Mekteb-i Âlisinin kısm- ı evvel bölümü ve Mersin Ticaret İdadisinin Lise düzeyinde, Ticaret Mekteb- i Âlisi'nin ve Mekteb-i Mülkiye'nin yüksek öğretim düzeyinde okullar oldukları anlaşılmaktadır.

Çift yanlı kayıt yöntemine ilişkin Türkiye'de ilk kitaplar, Ermenice olara yazılmıştır. 1828 ve 1830 yılları arasında basılmıştır. Daha sonra 1853-1928 yılları arasında Fransızcadan tercüme edilen yaklaşık kırk kadar Türkçe muhasebe kitabı r bulunmaktadır. Fransızca kaynakların etkinliği 19.yy ortalarına kadar yaklaşık yüz yıl devam etmiştir.[44]

Bahsedildiği gibi, önce Ermenice olan daha sonra Fransızca'dan tercüme edilen eserler Ermeni asıllı Osmanlı vatandaşları tarafından kaleme alınmıştır. Kirkor Kömürcüyan (1868-1958) ve Sarkis Nihat Kiver (1887-1953) burada akla gelen ilk isimlerdir. O zamanlar bu yazarlar eserlerinie ortaokul ve liselere yönelik olarak yazmışlardır, yükseköğretimin başlaması ile de yükseköğretime yönelmişlerdir. Kömürcüyan'ın ve Sarkis Nihat Kiver'in her ikisi de Hamidiye Ticaret Mektebi Âlisi'nde görev yapmışlardır. [45]

2.2.2.3.2 Cumhuriyet Sonrası Eğitim Kurumları

Cumhuriyet Döneminde İktisadi Devlet Teşekküllerinin kurulması ve iş hayatının genişlemesi sonucunda duyulan ihtiyaç üzerine, orta ve lise dereceli ticaret okulları kurulmuştur. [46]

---

[52]Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl,** , Cilt : 4, Avcıol Basım Yayın, 2001, , İstanbul ,s 362, 363.

[44] Ümit Gücenme Gençoğlu, , Türkiye'de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Etkisi, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, 2009. s.32.

[45] Şenay Karataş, Göksel Yücel, Burcu Adiloğlu, Muhasebe Eğitimine Verilen Doksan Yıllık Ömür: Kirkor Kömürcüyan , **Muhasebe Enstitüsü Dergisi,** Cilt:16, Sayı: 59, Yıl: 2018 ,s.74.

[46] Gücenme, Poroy Arsoy, **a.g.e**.,s.75

Birinci Dünya savaşı sırasında dağılan Maliye Memurları Mektebi 1925 yılında Ankara'da tekrar açılmıştır.
Ticaret Mekteb-i Âlisi (1883 Yılında Hamidiye Ticaret Mektebi olarak açılmıştı) , 1924 yılında Ulum-ı Âliye-i Ticariye Mektebi, 1938'de Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi, 1959'da İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi haline getirilmiştir. 1982 Üniversite reformu ile Marmara Üniversitesi'ne dönüşmüştür. [47]

Mekteb-i Mülkiye, 1936-1937 ders yılında Ankara'ya taşınarak Siyasal Bilgiler Yüksekokulu adını almıştır. 1949-1950 yıllarında Ankara Üniversitesi'ne bağlanmıştır.1936 yılında İstanbul Üniversitesine bağlı İktisat Fakültesi kurulmuştur. 1946 yılında İzmir'de Yüksek Ekonomi ve Ticaret Okulu açılmıştır.

1950 yılına gelindiğinde; muhasebe eğitimi veren dört yüksek eğitim kurumu bulunmaktadır. Yukarıda belirtildiği gibi bunlar: İstanbul'da Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Ankara'da Siyasal Bilgiler Fakültesi, İzmir'de Yüksek Ekonomi ve Ticaret Okulu'dur.

Cumhuriyet Döneminde, 1923- 1950 yılları arasında, çift yanlı kayıt yöntemini öğreten çeşitli muhasebe kitapları yayınlanmıştır. Özellikle İkinci Dünya savaşının sona ermesi ile yayınlanan kitap sayılarında artış meydana gelmiştir. Bu eserleri yayınlayan yazarlar arasında Serkiz Nihat, Kirkor Kömürcüyan , Isteban Arapyan, Rasim Hilmi, Afred Isaac, Fikret Arkun, Adullah N. Aker , Nurettin Togay, Nejad Kent gibi önemli isimler bulunmaktadır. Bu kitaplar, Alman ve Fransız muhasebe kültürünün etkisiyle yazılmış eserlerdir.

İstanbul Üniversitesinde , İkinci Dünya Savaşı öncesi Almanya'da ortaya çıkan baskıdan uzaklaşmak isteyen Alman öğretim üyeleri On beş yıl kadar görev yapmışlardır. Geldikleri kurumlara bugün dahi unutulmaz katkılarda bulunmuş, birçok bilim dalını kurmuş veya yeniden yapılandırmışlardır. Bu bahsi geçen Alman öğretim üyelerinin içinde muhasebe dalında üstün hizmet gösteren Ord. Prof. dr.

[47] Güvemli Aytulun, Şişman, **a.g.e.,** s:25.

Afred Isaac bulunmaktadır. Isaac, 1937 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme İktisadı Kürsüsünün başına getirilmiştir ve bu atama Türkiye'de çağdaş işletmecilik eğitimin başlangıcı olarak görülmüştür. Isaac, Muhasebe Tatbikatı, Ticari Hesap ve Mali Cebir, Muhasebe Nazariyesi, İşletmelerde Revizyon ve Kontrol gibi değerli eserler kaleme almıştır.[48]

2.2.2.4. 1923-1950 Yılları Arası Denetim Uygulamaları

Osmanlı muhasebe düzeni, devletin mali yönetiminin bir aracı olarak gelişmiştir.[49]Tanzimat sonrası, 1879 yılında Maliye Bakanlığına bağlı Heyet-i Teftişiye kurulmuştur. Devletin mali organlarının denetimi için kurulmuş olan Heyet-i Teftişiye ile çağdaş denetim anlayışı getirmiştir.Türkiye'de batılı anlamdaki bağımsız denetim iktisadi devlet teşekküllerinde başlamıştır.

1938 Yılına gelindiğinde, bu büyük iktisadi gücün muhasebe ve denetim sorunlarının ortaya çıkmaya başladığı görülmüştür.

İkinci Dünya Savaşının başladığı yılda (1939) Tekdüzen Hesap Planı çalışmaları sonuçlanamamıştı, ancak Sümerbank için ve Etibank için ayrı ayrı da olsa, mali tabloların tek tip olarak hazırlanması mümkün hale gelmiş ve konsolide mali tabloların düzenlenmesine başlanmıştı. Denetim sorunu için ise, Murakabe (denetim) Kanunu'nun 1938 yılında yürürlüğe girdiği görülmektedir. Bu yasa, sadece muhasebe denetimini değil, idari ve teknik denetimi de öngörüyordu. [50] İlerleyen yıllarda, Vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi ve vergileme düzeninin tahakkuk esasından beyan esasına dönüşmesi ile denetime duyulan ihtiyaç daha çok ortaya çıkmış ve 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı kanun ile hesap uzmanlığı kurulu oluşturulmuştur.

---

[48] Burcu Adiloğlu, Göksel Yücel, Çağdaş İşletme Biliminin Öncülüğünden Bilinmeyene: Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac**, Muhasebe Enstitüsü Dergisi -Journal of Accounting Institute,** Sayı 60, Yıl : 2019, s.48,52.

[49] Şaban Uzay, Ahmet Tanç, Mehmet Erciyes, Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe, **Mali Çözüm Dergisi,** Sayı: 95, Yıl: 2009.,s. 125,s. 130.

[50] Güvemli, Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesi, Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi, 1923-1950, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Ocak, (12) 2017, s: 40.

2.2.3 . 1950- 2000 Yılları Arası Ekonomik Yapıdaki Gelişmeler ve Bu Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri

2.2.3.1. 1950-2000 Yılları Arası Muhasebe Mesleğini Etkileyen Ekonomik Gelişmeler

1950-2000 yılları arasındaki gelişmelere genel olarak değinirsek; Cumhuriyet ile birlikte başlattığı karma ekonomi modelinin yerini, 1950 yılında iktidara gelen Demokrat Parti tarafından özel kesim ağırlıklı liberal ekonomi politikaları almıştır. Bu değişiklik işletme sayısının , dolayısıyla işletmeci ve muhasebeci sayısını artmasını beraberinde getirmiştir. Artan işletmeci ve muhasebeci talebini karşılamak amacıyla İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerine yeni üniversiteler eklenmiş, muhasebe eğitiminde ve muhasebecilik mesleğinde önemli gelişmeler yaşanmıştır. Yeni vergi yasalarının yürürlülüğe girmesi (Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu), Tek Düzen Hesap Planı uygulamaları, mesleğin yasal düzenlemeye kavuşması- meslek olarak örgütlenme çalışmalarının hız kazanması ve sonunda başarıya ulaşması, bu gelişmelere örnek olarak gösterilebilir.

Bu dönemle ilgili belirtilmesi gereken önemli bir diğer nokta; Türk muhasebesinin ABD ve Batı Avrupa ülkeleri etkisi altında karma bir şekilde etkinlik göstermesidir. Yüzyılın sonlarına kadar bu şekilde ikili bir düşünce devam etmiştir ABD- Türkiye ekonomik yakınlaşması ön plana çıksa , Avrupa Birliği ülkeleri ile ilişkiler devam etmiştir.

Özel kesim sermaye birikimi bir ölçüde sağlanmış eskisiyle karşılaştırıldığında daha büyük ölçekli sanayi tesisleri kurulmuştur. [51]

Demokrat Parti devletçilik anlayışına karşı olduğunu ileri süresine rağmen, demir-çelik, enerji, kömür, çimento, çay, tütün, kağıt, şeker gibi üretim kollarında kamu yatırımları yapmaya devam etmiştir. Bu yatırımlar 1930-1939 yılları arasındaki yatırımların tamamlayıcısı ve devamı niteliğindedir. Dış dengelerin kurulamaması nedeniyle, bunun neticesinde 1958 yılında devalüasyon yapıldığı bilinmektedir. Özel

[51] İbrahim Tokatlıoğlu, Fahriye Öztürk, 1950-1980 Yılları Arasındaki Dönemde Türkiye'de Uygulanan Para ve Maliye Politikalarının Etkinliği, Ekonomik Yaklaşım Dergisi, , Cilt: 19, Sayı: 66, s. 157.

kesimin sanayileşmede etkisini arttıran gelişmelerden ilki Yabancı Sermaye Yasası'nın kabulü, ikincisi ise Türkiye Sınai Kalkınma Bankası'nın kurulmasıdır.. [52]

Cumhuriyet'in ilk yıllarında muhasebe düşüncesini etkileyen Fransız ve Alman ekolleri yerini, İkinci Dünya Savaşı (1939- 1945) sonrası Amerikan ekolüne bırakmıştır.

1950-1980 yıllarında devlet işletmelerinde ve özel kesimde sanayi, ticaret ve hizmet sektörlerindeki gelişmeler muhasebeci talebini arttırmış; bu durum muhasebe eğitiminin yüksek öğretim ve orta öğretim kurumlarında büyük boyutlarda gelişmesine yol açmıştır.

1950 Yılında Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu, 1957 yılımda yenilenen Türk Ticaret Kanunu, muhasebenin biçimsel yapısının oluşmasında önemli adımlardır.

.İkinci Dünya Savaşından sona Fransa, İngiltere gibi Batı Avrupa ülkelerindeki planlama anlayışlarından büyük ölçüde yararlanılmıştır. Gelişmiş ülkelere benzer bir şekilde, buzdolabı, çamaşır makinesi, televizyon, otomobil, modern büro ve ev eşyalarından oluşan dayanıklı tüketim mallarına yönelik talebin karşılanmasına dönük sanayi yatırımlarının önem taşıdığı görülmüştür. [53]

Bu dönemde yaşanan en önemli gelişme, KİT'ler için tasarlanmış olan Tek Düzen Hesap Planı'nın hazırlanmasıdır, bu plan Türk muhasebe sisteminde devrim niteliğinde bir gelişme olarak kabul edilmiştir.[54] 1992 yılında Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından yayınlanan ve 1 Ocak 1994'te yürürlüğe giren "Tek Düzen

[52] Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl,** l ,s 12.
[53] Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl,** , Cilt : 4, Avcıol Basım Yayın, 2001 , İstanbul ,s 13.
[54] Nazlı Kepçe, Melis Ercan, Impacts of Turkish State Economic Enterprises on Accountancy in Turkey: 1923 – 1983. **12th World Congress of Accounting Historians**, İstanbul, 2008, s.13.

Hesap Hesap Planı" geniş kapsamlı bir yasal düzenlemedir. Bankalar, Sigorta şirketleri için de özel hesap planları hazırlanmıştır. [55]

1970'li yıllarda petrol fiyatlarındaki önemli artışlar, 1977 yılından 1980'e kadar yol açtığı iktisadi bunalıma neden olmuştur. 12 Eylül askeri müdahalesi, 1984 Yılında Anavatan partisinin başa geçmesi, dışa dönük yatırım politikalarının uygulamaya konulması, KiT'lerde yatırımların durması sonucu KİT'lerin teknolojik açıdan geri kalması sonucu ilk özelleştirme çalışmalarının başlaması, dönemin diğer gelişmeleri arasındadır.[56]

1980'de Türk inşaat müteahhitleri kanalı ile ekonominin dışa açılmaya aşlaması, Türk kayıt kültürünün muhasebecileri de bu ülkelerin kayıt kültürleri ile tanışmaya başlamışlardır. Bu yıllarda ülkeye sermaye akımı başlamıştır. İletişim ve ulaşımın kolaylaşması sonucu küreselleşme olgusu da ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu olgular çeşitli alanlarda karşılıklı etkileşimi sağlarken, Türk muhasebecileri de eksiklerini farketmişlerdir.[57]

1981 Yılında oluşturulan Sermaye Piyasası Kurulu'nun işletmelerin muhasebelerine dönük ilk çalışmalarından birisi tek tip mali tablo hazırlıkları olmuştur. 1986 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası faaliyetlerine başlamıştır. . Tek tip mali tablolar, pay senetleri borsaya kote olan işletmelerce kullanılmaya başlanmıştır.1978-1991 Yıllarında Türk Standartları Enstitüsü (TSE), tarafından muhasebe ve denetim standartları çalışmaları yapılmıştır ancak Türk Standartları Enstitüsü (TSE) tarafından yapılan tek tip mali tablo düzenlenmesi hazırlıklarının da uygulama olanağının bulunamadığı bilinmektedir.

[55] Fatma Pamukçu, Ayten Çetin, Ayşe Pamukçu, The Regulations on the Uniform Chart of Accounts **in** Turkey: A Review from 1923 Until Today, **12th World Congress of Accounting Historians,** İstanbul, 2008, s.12.

[56]Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl,** , ,s 15.

[57] Güvemli, Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Büyük Yalnızlık (1839-1989), Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi , Ocak 2018 (14) , s. 50.

1985 yılında Katma Değer Vergisi (KDV) yasası kabul edilmiştir. 1980'li yıllardaki bu gelişmeler muhasebe mesleğinin önem kazanmasına ve dolayısıyla örgütlenmesine ortam hazırlamıştır. 1989 Yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler yasasının yürürlüğe girmesi, mesleğin örgütlenmesi faaliyetlerine, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak yer verilecektir. 1990'lı yıllarda muhasebe uygulamaları vergi ağırlıklı gelişme göstermiştir.

1989 yılı sonrası Türkiye ile dış dünya arasında sermaye hareketlerine serbestlik tanıyan 32 sayılı karar, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne yakınlaşma çalışmaları ve Türkiye'nin gümrük birliğine katılması ülkemiz açısından önemli gelişmeler olmuştur. Kamu gelirlerinden daha fazla kamu harcaması yapılmasının iç borçlanmaları arttırması, ücret, maaş ve kırsal kesimde yaşayanların gelirlerindeki artışın iç talep patlaması yaratması, iç ve dış borçlanmanın artması ülkeyi 1994 yılında bunalıma ve devalüasyona sürüklemiştir. [58]

1950-2000 yılları arası muhasebe mesleğini etkileyen ekonomik gelişmeler özetlenmiştir. 1950-2000 Yılları arasında yaşanılan iktisadi gelişmeler, muhasebe mesleğine olan talebin artış gösterdiği yıllar olmuştur. Bahsedilen zor şartlar altında varlığını kanıtlamaya ve örgütlenmeye çalışan muhasebe mesleği, zorlu süreçlerden geçmiş ve 1989 Yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler yasasının yürürlüğe girmesi ile kanunen yasal düzenlemeye kavuşarak başarıya ulaşmıştır.

2.2.3.2. 1950-2000 Yılları Arası Yasal Düzenlemeler ve Muhasebe Mesleği

2.2.3.2.1 Vergi Kanunlarındaki Düzenlemeler

1949 yılındaki Vergi reformunda, Vergi Usul Yasasının yürürlüğe girmesi ile iki çağdaş vergicilik anlayışı etkili olmuşt. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Yasası yürürlüğe konulmuştur.

[58] Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl,** , Cilt : 4, Avcıol Basım Yayın, 2001 , İstanbul ,s 16.

İlerleyen yıllarda çağın gereklerine göre vergi kanunlarında değişikliklere gidilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu(1957) : 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (T.T.K), 1956 yılında İsviçre Borçlar Kanunu ve Alman Ticaret Kanunu'nun 1937'de değiştirilen şeklinden yararlanılarak değiştirilmiş; 1957 yılında yürürlüğe girmiştir. 1957 yılından 2011 yılına kadar bazı değişikliklerle gidilerek uygulanmıştır. Bu tarihi gelişim nedeniyle Türkiye'de muhasebe kurallarının hukuk normu halinde önce Fransız daha sonra da Alman etkisinde geliştiği ve Kara Avrupası geleneğine dahil olduğu belirtilmelidir. Yukarıda belirtildiği gibi 1957 tarihli Türk Ticaret Kanunu, 1961 tarihli Vergi Usul Kanunu ile birlikte 1980'lerin sonlarına kadar ülkemizde muhasebe uygulamalarını şekillendirmiştir. Eleştirel gözle bakacak olursak; temel amaç olarak ortakların ve üçüncü kişileri haklarını korumayı öngören TTK'da kamuyu aydınlatma ilkesi yetersiz olarak düzenlenmiş ve sınırlanmıştır. [59]

Bu yasa ile Türkiye'nin, 20. yüzyılın ortalarında çağa uygun, dili daha sade bir ticaret kanununu yürürlüğe konulmuştur.Küreselleşme sürecinin başladığı 2011 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.

Bu dönemde, işletmelerde uygulanan muhasebenin, muhasebe -vergi yaklaşımı çerçevesinde gelişme gösterdiğini belirtmek gerekmektedir. Beyan usulüyle başlayan bu ilişki, denetimin etkin duruma gelmesi ile gelişmiş ve 1949 vergi reformu ile hızlanmıştır.[60]

Şimdiye kadar Türkiye'de dört ticaret kanunu yürürlüğe girmiştir. Bunlardan ikisi Cumhuriyet'in ilk dönemlerinde 1926 ve 1957 yıllarında yürürlüğe girmiştir. Bu iki ticaret kanunundan özellikle 1957 tarihinde kabul edilmiş olanı , muhasebenin vergisel gelişmenin etkisine girme süreci içinde yürürlüğe girdiği için, muhasebe düşüncesinin çağdaşlaşmasına bir etkide bulunamamıştır. Türk muhasebe düşüncesini büyük boyutlarda etkileyen 1850 ve 2011 tarihli ticaret kanunlarıdır.

[59] . Taylan Altıntaş, Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku**, Sosyal Bilimler Dergisi,** 2011, (1), s. 166,167.
[60] TTK, 1957, https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.3.6762.pdf

Bunlardan ilki çift yanlı kayıt düzenini Türkiye'ye getirmiş; ikincisi de muhasebe düşüncesinin küreselleşmesinin yolunu açmıştır. 2011 Yılında kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe düşüncesinde batılılaşma süreci sona ermiş ve uluslararası muhasebe ve denetleme standartları ile küreselleşme dönemi başlamıştır. [61]

5432 sayılı sayılı kanun olarak vergi reformunun en önemli yasası Vergi Usul Kanunu belgeleri kaydetme,düzenleme, defter tutma, değerleme gibi konularda muhasebeye düzen getirmiştir. Vergi Usul Kanunu devletin çıkarlarını gözeterek hazırlanmıştır bu durum muhasebenin gelişmesine imkan sağlamıştır. [62]

2.2.3.2.2 Tek Düzen Hesap Planı ve Tek Tip Mali Tablo Çalışmaları, ve Diğer Yasal Düzenlemeler ve Muhasebe Mesleği

Cumhuriyetten sonra, İktisadi devlet teşekküllerinde Tekdüzen hesap planı uygulaması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Sümerbank bu alanda ilk adımı atan girişimdir. Sümerbank'ın Genel Hesap Planı, Alman uzmanlar, Türk uzmanlar ve uygulayıcıların ortaklaşa çalışmaları sonucunda hazırlanmıştır. 1938-1943 yılları arasında Sümerbank Tek düzen Hesap Planı hazırlanırken Prof.Dr. Sachsenberg'in 1937 Alman Zorunlu Hesap planı esas alınmıştır, bu hesap planı 1972'de uygulamadan kaldırılmıştır. 1964 tarihinde " **İktisadi Devet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu**" kurulmuştur [63]

İktisadi devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Tekdüzen Hesap Planı oluşturma ve tek tip mali tablo uygulamaları ile ilgili çalışmalar ile faaliyetlerine başlamıştır.

1972 yılından itibaren ilk kez Tekdüzen Hesap Planı ve bu plana dayalı tek tip mali tablolar uygulanmaya başlanmıştır. Bu plan, Türkiye muhasebe sisteminde devrim niteliğinde bir gelişme olarak kabul edildi, çünkü hesap planında maliyet

[61] Güvemli, Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Büyük Yalnızlık (1839-1989), **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi** , Ocak 2018 (14) , s. 41,49.
[62] Altıntaş**,** Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku,s.167..
[63] Pamukçu, çetin, Pamukçu, **a.g.e**.,s.4.

türleri, maliyet merkezleri gibi yeni muhasebe kavramlarına yer verilmişti. Özellikle İktisadi Devlet Teşekkülleri için hazırlanmıştı ve şuan ülkemizde tüm işletmelerde hala zorunlu olarak kullanılmakta olan tekdüzen hesap planı ile çok benzerdir. Şirketlerin çoğu o zamanlar devlet odaklı olduğundan, finansal raporlama sistemi de devlet odaklıydı ve raporlamada çok fazla açıklama yapılmıyordu. Hazırlanan finansal tablolar, "Bilanço" ve "Kar ve Zarar Hesabı" ile sınırlı ve özetlenmiş ve anlaşılması zor olan bir terminolojiye sahip bilgilerle sınırlandırılmıştı. Önerilen standart Bilanço ve Gelir Tablosu uygulamaları 1972'den itibaren kullanılmaya başlanmış ve bu tablolar hazırlanırken anılan Tek Düzen Hesap Planı kullanılmıştır.[64]

499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile 1981 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) oluşturulmuştur. Kurul, muhasebeyle ilgili olarak 1984 yılında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin benimsendiği ve sadece Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi işletmeler için geçerli olan SPK Standart Hesap Planı yayımlamıştır. Bu düzenleme, özel sektöre yönelik muhasebe alanında gerçekleştirilen ilk çalışmadır. Sermaye piyasalarının gelişebilmesi için gerçeğe uygun finansal tablolar hazırlanmasının gerekli olduğu dikkat çekmeye başlamıştır. [65]

01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren "Bankacılık Tekdüzen Hesap Planı ve Açıklamaları" bankacılık sisteminde uygulama birliği sağlamıştır. [66]

Sigorta Murakabe Kurulu 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan sigorta sektörüne yönelik tekdüzen hesap planı yayınlanmıştır.

Muhasebenin en önemli gelişmelerden birisi 26.12.1992 Tarih ve 21477 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 1 sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)dir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nin uygulanması 01.01.1994 tarihinden itibaren ülkemizde zorunlu olmuştur. Bu tebliğ ile özel sektöre yönelik Tekdüzen Muhasebe

[64] Nazlı Kepçe, Melis Ercan, **a.g.e,** s.11
[65] Dinç, Atasel, A.g.e. s, 271.
[66] Yahya Arıkan, a.g.e,. s.15

Sistemi oluşturulmuş, bu sistem içinde Tekdüzen Hesap Planı, Tek tip mali tablolar yer almıştır.

Bu düzenlemede, muhasebe usul ve esasları beş bölüm halinde açıklanmıştır:
I. Muhasebenin Temel Kavramları
II. Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
III. Mali Tablolar İlkeleri,
IV. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
V. Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Tekdüzen Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları

Muhasebenin temel kavramlarında Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine yer verilmiştir. Muhasebe politikalarının açıklanması ise özellikle bir değişiklik durumunun açıklanmasını zorunlu tutmakta, isletmelerin serbestçe belirledikleri muhasebe politikalarının işletme için makul olmasını, böylelikle finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin ve şeffaflığının sağlanmasını öngörmektedir. Tekdüzen Hesap Planı ile istisna edilenler dışında bilanço esasına göre defter tutma yükümlülüğü bulunan tüm isletmeler için uygulanması zorunlu bir hesap planı uygulamaya koyulmuştur. [67]

Belirtilmesi gereken bir başka nokta ise, MSUGT'nin hazırlanmasında ABD'de kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP)'nin dikkate alınmış olmasıdır.[68]

Muhasebe mesleği için şüphesiz en önemli gelişme 13.5.1989 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile oluşturulan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)'nin kuruluşu olmuştur.

[67] Taylan Altıntaş ,Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku., s. 167.
[68] Dinç, Atasel, **ag.e.** s, 271.

TÜRMOB Yönetim Kurulu kararı ile 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK, Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alarak ülkemiz uygulama ve mevzuatını da göz önünde bulundurarak 19 adet standart yayınlamıştır.[69] Ancak MSUGT'in aksine bu standartların uygulanması yönünde yaptırımlar olmadığından dolayı yaygın bir uygulama bulamamıştır. [70]

2.2.3.3. 1950-2000 Yılları Arası Muhasebe Mesleğinin Yasal Düzenlemeye Kavuşma ve Meslek Olarak Örgütlenme Çalışmaları

1932- 1980 yılları arasında muhasebe mesleğinin yasal düzenlemeye kavuşma çalışmalarının sekiz kez başarısız olduğu bilinmektedir. 1932, 1938, 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 yılları arasındaki girişimler sonuçsuz kalmıştır. 1932 ve 1938 yıllarındaki girişimlerden 1950'ye kadar olan örgütlenme çalışmaları konusunda bahsedilmiştir.

1949 yılında, vergi reformu sırasında Vergi Usul Kanunu'nun içerisinde, mesleğin düzenlenmesi ve örgütlenmesi ile ilgili hükümlere yer verilmek istendiği bilinmektedir. Meslek kanunu tekniğinin, ayrı bir yasal düzenleme gerektirdiği anlaşılınca VUK tasarısından çıkartılmıştır.[71]

Vergi Usul Kanunu'nun oluşturulmasına destek veren Maliye Bakanlığı tarafından mesleki düzenlemenin reddedilmesinin sebebi; Maliye Bakanlığı mensuplarının, Maliye Bakanlığı bünyesinde görev yapan kıdemli vergi denetçilerinin ve Uzmanlar konseyi emekli üyelerinin kendilerine verilmiş olan hakların ne olacağını sorgulamasıydı. Konuya dair tartışmalar büyüyünce dönemin Maliye Bakanı ve Başbakanı tasarıyı geri çekti. Tasarıdan " Bağımsız Muhasebe Uzmanları bölümü" çıkarıldı. Bunu takip eden bir kaç gün içerisinde ilk Gelir Vergisi, ilk Kurumlar Vergisi Kanunu, ilk Vergi Usul Kanunu yasalaştı. Vergi Usul Kanunu'nun içinde yer alan "Bağımsız Muhasebe Uzmanları " bölümünün çıkarılması ile muhasebeciler, mesleklerinin yasalaşmasına yönelik fırsatı yeniden

[69] Hanifi Ayboğa, " Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu"**, Balikesir Üniversitesi Sosyal Bilimler dergisi, 5(8)** ,2002, s. 48.
[70] Altıntaş, Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku,.s, 168.
[71] Batuhan Güvemli, Yahya Arıkan, **a.g.e**.,s. 47.

ellerinden kaçmış oldular ve vergi denetim hakkı Maliye Bakanlığı'nın kendisinde kalmış oldu.[72]

1956 yılında yapılan dördüncü girişim Maliye Bakanlığı tarafından başlatılmış ancak yine başarı sağlanamamıştır. Başarısızlığın sebebi hakkında fazla bir açıklama yoktur. 27 Mayıs 1960 olaylarının ardından bakanlığın bir diğer hazırlığı gündeme gelmiş, bu girişim de sonuçsuz kalmış, yine sebebi hakkında detaylı bir açıklamaya ulaşılamamıştır. 1966 yılında TBMM Başkanlığı'na kadar gelen ama genel kurulda görüşülmeyerek kanunlaşma fırsatı kaçırılan bu yasa tasarısı "Serbest Mali Müşavirlik Kanunu" taslağı adıyla Maliye Bakanlığınca hazırlanmış olup, 16.03.1966 tarihinde "Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı" olarak kabul edilmiş, 21.03.1966 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulmuştur. Bu tasarının gündeme alınmadığı ve yasalaşmadığı bilinmektedir.[73]

Yine Maliye Bakanlığı tarafından 1980 yılında muhasebe meslek mensupları için taslak hazırlanmıştır. 12 Eylül döneminin, yasal düzenleme girişimleri arasında yer alan taslağın 22.11.1980 tarihinde Bakanlar kurulunda görüşülerek kabul edildiği ve Yeminli ve Serbest Mali Kanun Tasarı" haline gelerek 25.11.1980 tarih ve 101-657/07431 sayı ile milli Güvenlik Konseyi Başkanlığına sunulduğu, Danışma Meclisi Geçici Komisyonlarında görüşüldükten sonra 16.12.1982 tarih ve 145 Esas ve 19 Karar sayısı ile Danışma Meclisi Başkanlığı'na geldiği bilinmektedir. Ancak Danışma Meclisi'nde görüşülmediği ve yasalaşma fırsatının kaçırıldığı anlaşılmaktadır. Sekizinci girişim olarak 1984 yılında "Serbest Muhasebecilik, Serbest Müşavirlik Kanunu Tasarısı " hazırlanmıştır. Bu tasarı TBMM Adalet Komisyonunda görüşülmüş, 19.03.1985 tarih ve 1/490, 2/114 Esas ve 64 sayılı karar ile TBMM aracılığı ile Plan ve Bütçe Komisyonu'na verilmiştir ancak tüm bu ciddi adımlara rağmen mesleğin yasalaşması tamamlanamamıştır. [74]

Türkiye'de muhasebe ile ilgili yasal düzenlemelerde her zaman güçlüklerle karşılaşılmıştır. Prof. Dr. Mehmet Yazıcı bu konuyu muhasebe mesleğinin yasal

[72] Mustafa Aysan, A History of the Accounting Profession in Turkey, 17. Dünya Muhasebeciler Kongresinde sunulan bildiri, İstanbul, 13-16 November, 2006, s. 3.
(Çevrimiçi: http://www.journal.mufad.org/attachments/article/479/36.pdf)
[73] Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl,** ,s 674.
[74] Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi,** ,s 675.

düzenlemeye kavuşturulmasının gecikme nedenleri başlığı altında incelemiş. Bu nedenleri: Meslek mensubu ve uygulama alanının yetersiz olması, Mesleğin daha çok vergicilik açısından ele alınması, mesleğe ilgili bakanlığın ve meslek kuruluşlarının ve meslek mensuplarının sahip çıkmaması, temsil konusunun iyi anlatılamamış olması ve mesleğin yasal düzenlemesinin kimi kesimlerce engellenmiş olmasına dayandırmıştır. [75]

En nihayetinde Maliye Bakanlığının 1989 yılındaki girişimi başarılı olmuş, 3568 Sayılı Kanun Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 01.06.1989 tarihinde kabul edilmiştir.[76]

Yıllardır verilen uğraşılar dan sonuç alınmış çağdaş dünyanın vazgeçilmez mesleklerinden biri olan mali müşavirlik mesleği 13 Haziran 1989 tarihinde 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal statüsüne kavuşmuştur. Meslek camiası yıllardır verilen mücadelenin sağladığı birikimle kısa sürede örgütlenmesini tamamlayarak odalarına kavuşmuş ve odaların üst birliği olan TÜRMOB çatısı altında toplanmışlardır.[77]

3568 Sayılı meslek yasasında üç unvan yer almıştır. Bunlardan unvanlar: Serbest Muhasebeci (muhasebe kayıtlarını yürüten), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (kayıtları yürüten ve denetleme yapan) ve Yeminli Mali Müşavir (denetleme yapan ve mali tabloları onaylayan) .

1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı yasaya göre; üç kategoriye göre Serbest Muhasebeciler (SM) defter tutma hizmeti sağlayabilirler, vergi beyannameleri hazırlayabilirler, denetim yapamazlardı. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM), Serbest Muhasebecilerin sağladıkları tüm hizmetlerin yanı sıra genel denetim yapabilirler, vergi denetimi yapamazlar, danışmanlık hizmeti yapabilirlerdi.Yeminli Mali Müşavirler (YMM), vergi denetimi yapabilir, danışmanlık hizmeti verebilir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yaptığı tüm

[75] Aktaran: [75]Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl,** , Cilt : 4, Avcıol Basım Yayın, 2001 , İstanbul ,s 676-678.
[76] 3568 sayılı Kanun. https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf (Çevrimiçi: 09.2.2020)
[77] https://www.turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda (Erişim Tarihi: 09.02.2020)

işlerin yanı sıra mali tabloları ve vergi iadelerini onaylayabilirler ancak defter tutamazlar. [78]

3568 sayılı Yasa ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanı taşıyan meslek mensuplarına tanınan haklar; yabancı ülkelerde CPA (Certified Public Accountant) veya Expert Comtable unvanı altında denetim yapan meslek mensuplarına eşdeğerdir. [79]

Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işlemlerinin esasları, 3568 sayılı Yasa' nın 12'nci maddesinde şu şekilde belirlenmiştir: "Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler. [80]

YMM'ler denetlenen kuruluşun mali tablolarını onaylar. Bu onay sadece vergi amaçlıdır ve Maliye Bakanlığı'na yöneliktir. Ne var ki yaptığı onay kesin bir hüküm ifade etmez, çünkü denetlenen kuruluşu devlet vergi uzmanları da denetleyebilir ve gerekli görüldüğü takdirde YMM'yi sorumlu tutabilirler. YMM olabilmek için lisans mezunu olmak, on yıl Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir olarak çalışmak ve daha sonra sınava girerek başarılı olmak gerekmektedir. 2008 yılına kadar devlette uzman olarak on yıl çalışanlar için sınav koşulu aranmıyordu ancak 2008'de yasada yapılan değişiklikle herkes için sınav koşulu getirilmiştir.[81]

2008 Yılında (26.7.2008 tarih ve 5786 kanun ile) Serbest Muhasebeci unvanı kaldırılınca yasanın adı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali

[78] Nalan Altıntaş, Fatih Yılmaz, The Accounting Profession: A Descriptive Study of the Common and Code Law Countries, **Journal of Modern Accounting and Auditing** ,ISSN1548-6583, July 2012, Vol: 8, No:7, 948.
[79] Masum Türker, Muhasebe Mesleğinin Bugünkü Konumu ve Geleceği, **Mali Çözüm,** Eylül- Ekim 1995, s. yok.
[80] 3568, Sayılı Kanun, Madde 12, YMM Görev ve yetkileri, https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/I-BOLUM-Genel-Hukumler-Madde-1-Madde-13---3989 (Çevrimiçi, 10.02.2020)
[81] **Birecikli, Güvemli,** Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011 **,** Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi , (1) , s. . 151.

Müşavirlik Kanunu şekline dönüşmüştür. Ancak bu unvanın verilmesi durdurulmuşsa da, mesleği bu unvan ile yapanlar unvanlarını korumuşlardır.[82]

3568 Sayılı Yasada mesleğin örgütlenmesinde SM ve SMMM'lerin ayrı oda, YMM'lerin ayrı oda kurmaları öngörülmüş ve bir de bu odaların birliğinin oluşturulması istenmiştir. Meslek odaları örgütlenmiş, Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği 1990 yılında TÜRMOB'u meydana getirmişlerdir. Günümüzde örgütlenme il düzeyine ve yeterli üye sayısı aşıldığında büyük ilçelere kadar yaygınlaşmıştır.

TÜRMOB gibi bir mesleki oluşumun varlığı muhasebe dünyası için büyük bir önem arz etmektedir. Prof. Dr. Oktay Güvemli, " Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Büyük Yalnızlık (1839 – 1989)" Ocak, 2018'de yayınlanan çalışmasında; Tanzimat'ın ilanı (1839) ile TÜRMOB'un kuruluş yılı olan 1989 yılları arasında Türk muhasebe mesleğinin örgütünün olmadığını, muhasebecinin unvanının sadece kâtip olarak anıldığını belirtmiştir. TÜRMOB'un kuruluşu ile bu yalnızlık sona ermiş, ile 1839 Tanzimat'ın ilanı ile kapatılan Hazine-i Amire'den yıllar sonra muhasebe mesleği, örgütüne yeniden kavuşabilmiştir. 83

3568 sayılı yasada yer alan hükümler doğrultusunda, örgütün üst birliği olarak 1990 yılında kurulan TÜRMOB, 1994 Yılında IFAC'a üye olmuş, Ekim 1999 'da kurulan Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu(FCM) kurucu üyeleri arasında yer alarak, ülke içinde geniş bir biçimde örgütlenmiştir.[84]

2.2.3.4. 1950-2000 Yılları Arası Muhasebe Eğitimi ve MuhasebeAlanında Düzenlenen Kongreler

Liberal iktisat politikalarının eleman ihtiyacı talebi ilk önce kendisini 1950'li yılların sonlarına doğru hissettirmiştir. Bu ihtiyacı karşılayabilmek için 15.06.1959

[82] 5786 Sayılı Kanun, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080726-2.htm, (Çevrimiçi: 09.02.2020)
[83] Oktay Güvemli, " Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Büyük Yalnızlık (1839 – 1989)" Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi , 2018 (14), s.23,25.
[84] Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl,** ,s: 690.

tarihinde 7334 sayılı kanun kabul edilmiştir. Yüksek iktisat ve ticaret okullarını akademi haline getiren bu yasa yürürlüğe girmiştir.[85]

.

Özel kesimin gelişmesiyle ortaya çıkan işgücü talebini karşılamak için yasanın kabulünün ardından üç Ticari İlimler akademisi daha açılmıştır. Bunlar Adana (1967), Bursa (1970), Trabzon (1978) akademileridir. Sözü edilen yıllarda bu akademiler çok okullu dönemlerini yaşıyorlardı. Her biri, bir üniversite gibi çok sayıda fakülte ve yüksekokula sahipti. Ana amaçları işletme eğitimi yapmaktı. Örneğin İstanbul İTİA, merkezi eğitimi yanında işletme eğitimi veren dört okula sahipti (Siyasal Bilgiler Fakültesi, Galatasaray Yüksekokulu, Aksaray Yüksek Okulu ve Beyazıt Maliye, Muhasebe Yüksek Okulu). İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri yanında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi ve İşletme Fakültesi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi de işletme eğitimi veriyorlardı. Ama genelde işletme eğitimi, liberal iktisat politikalarının 1950 yılı sonrası uygulanmaya başlanması ile artan işletme sayısının yarattığı işletmeci- muhasebeci ihtiyacını karşılamaya yönelik olarak kurulan İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri tarafından karşılanıyordu .[86]

1954 yılında Harvard Business School'un akademik desteğiyle İstanbul Üniversitesi İşletme Enstitüsü kuruldu. Bu, ABD'nin Türkiye'de muhasebe etkisinin başlangıcı olarak düşünülebilir. Bazı Amerikalı profesörler ve Amerika Birleşik Devletleri'nde eğitim alan Türk profesörler, ABD muhasebe yaklaşımını Türk eğitim sisteminde uyguladılar.[87]

Akademilerin üniversiteye dönüştürüldüğü 1982 eğitim reformu tarihine kadar sayısı yediye yükselen iktisadi ve ticari ilimler akademileri ülkenin işletmeci ve muhasebeci ihtiyacını büyük ölçüde karşılamışlardır. Açılan bu yeni akademilerde geçmişte açılan akademilerin desteği ile kurulmuş ve birbirlerine yönetici ve çalışan desteği sağlamışlardır. Eskişehir akademisi, İstanbul

[85]Güvemli, Güvemli, Aslan, Cumhuriyetin Muhasebe Düşüncesinde İkinci Evre: Liberal iktisat Politikalarının Uygulanma Dönemi (1950-1980) , **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi** , Ocak 2018 (14), s: 187.
[86] Oktay Güvemli, Dursun Ali Yaz, Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Sonrası Ortaya Çıkan Muhasebeci Profili (1989-2019), Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları , 2019Temmuz (17), s. 7.
[87] Kepçe, Ercan, **a.g.e,** s.12.

akademisinin desteği ile, Adana akademisi, Ankara akademisinin desteği ile, Bursa akademisi Eskişehir akademisinin desteği ile ve Trabzon akademisi İstanbul akademisinin desteği ile kurulmuşlardır. 1959 Yılından üniversiteye dönüştürüldükleri 1982 yılına kadar, iktisadi ve ticari ilimler akademileri birlikte hareket etmişledir. [88]

1980'li yıllardan ülke genelinde sayısı 40 civarında olup işletme dalında gibi lisans düzeyinde eğitim veren okullardan mezun olanların sayısının 7000 civarında olduğu bilinmektedir. Bu rakam 2000 'li yılların başında 40.000 'e ulaşmıştır. [89]

1942 yılında kurulan ve 1967 yılında ad değiştiren Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin (TMUD) muhasebe mesleğinin örgütlenmesi ve ülkemizin yurtdışında temsil edilmesinde önemli bir payı vardır.

TMUD, 1969 yılında TMUD, derneğe üyelik koşulları arasına staj ve sınav koşulların getirmiştir. 1954'ten başlayarak, zaman zaman 10-12 kişilik delege gruplarıyla ülkemizi Uluslararası Muhasebe Kongrelerinde de temsil etmiştir. 1972 yılında 14 kişilik bir delege topluluğu ile Avustralya'nın Sydney kentinde toplanan Onbirinci Uluslararası Muhasebe Kongresi'nde Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu'na (IASC) üye olmuştur.[90]

1977'de Almanya'nın Münih kentinde toplanan Onikinci Uluslararası Muhasebe Kongresi'nde kurulmasına karar verilen Uluslararası Muhasebe Federasyonu'na (International Federation of Accountants - IFAC) kurucu üye olarak katılmıştır. [91]

---

[88] Güvemli, Güvemli, Aslan, Cumhuriyetin Muhasebe Düşüncesinde İkinci Evre: Liberal iktisat Politikalarının Uygulanma Dönemi (1950-1980) , **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi** , Ocak 2018 (14), s: 188.

[89] Mikail Erol,ve Metin Atmaca,Türkiye'de Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitiminin Gelişimi. Muhasebe ve Finans Tarihi Dergisi (MUFTAV) (9). İstanbul, 2015.,s.175-181.

[90] Cemal İbiş, **TÜRMOB ve TMUD'un Uluslararası Meslek Örgütleri ile olan İlişkileri, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 3. Uluslararası e Denetimi Sempozyumu 12-13 Ekim** İstanbul,2009. İSMMM Odası Yayın No: 36, s.115.

[91] Nalan Altıntaş, Fatih Yılmaz, The Accounting Profession: A Descriptive Study of the Common and Code Law Countries, **Journal of Modern Accounting and Auditing** ,ISSN1548-6583, July 2012, Vol: 8, No:7, s.948.

TMUD, Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS)'nı kabul etmiş ve ülkemizde uygulanmasını üyelerine tavsiye etmiştir. IASB tarafından yayınlanan ilk standart Türkçeye çevirilerek İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü dergisinde yayınlanmıştır.[92] Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 1974 yılından bu yana muhasebe ve finansal raporlama standartlarını geliştirerek yayımlamaktadır. İzleyen dönemlerde de Muhasebe standartları, ülkemizde 1991 yılına kadar İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü tarafından dilimize çevrilerek ve orijinaline sadık kalınarak, diğer bir ifade ile Uluslararası Muhasebe Standartları adı ile Muhasebe Enstitüsü Dergisi'nde yayımlayarak ülkemizde ilgili çevrelere aktarılmıştır.[93]

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1999 yılında Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu'na, 2005 yılında ise Uluslararası Muhasebe Eğitmenleri Birliğine üye olmuştur.

TMUD üyeleri muhasebe ve denetimle ilgili bilimsel kongrelere önemli ölçüde katılmışlardır. 1957 'den itibaren yılda bir kez Türkiye Muhasebe Kongreleri'nin düzenlenmesi konusunda üniversitelerle işbirliği yapmışlardır. Kongreler düzenlenirken Muhasebe dergisi yayınlanmış ve 1958'den 1967'ye kadar kongre bildirileri ve kararları TMUD tarafından bu dergide yayınlanmıştır. Türkiye'de muhasebe eğitimi ve mesleği ile ilgili sorunları tartışmak üzere akademisyenler ve muhasebecilerin katıldığı "Muhasebe Eğitimi Sempozyumları", 1979'dan itibaren üniversiteler tarafından düzenlenmeye başlanmıştır.[94]

TÜRMOB' un kurulmasının ardından muhasebe ve denetim kongrelerinin düzenlenmesinde TÜRMOB ve TMUD birlikte hareket etmişlerdir.

2.2.3.5. 1950-2000 Yılları Arası Denetim Uygulamaları

Türkiye'de muhasebe denetçiliği mesleğinin denetim boyutu, mahkemelerde faaliyetleri ile başlamış, iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına, vergi kanunları

[92] Kepçe, Ercan, **a.g.e,** s.12.
[93] Recep Pekdemir, TMS- TFRS Diye, diye... Mali Çözüm, Eylül- Ekim,2011, s.119.
[94] Nazlı Kepçe, Melis Ercan, **a.g.e,** s.12-13.

gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmesi ile başlamıştır. 1970'li yıllarda dış kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen Türk firmalarından muhasebe denetimine tabi finansal tablolar istenmiştir. Daha sonraki yıllarda, Türkiye'ye gelen yabancı sermaye hı artması ve yabancı sermayeli şirketlerin merkezleri için konsolidasyon, uluslararası finansman olanakları,yatırım teşvikleri gibi konularda muhasebe denetimi talep etmeleri sonucu denetim faaliyetleri önem kazanmıştır. [95]

Türkiye'de Arthur Andersen firması 1975 yılında , Arthur Young firması 1983 yılında, Pricewaterhouse Coopers ise 1981yılında ofis açmıştır. Uzay, Tanç ve Erciyes denetim mesleğinin gelişimi ile ilgili " Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1"adlı çalışmalarında döneme tanıklık eden önemli muhasebecilerimizden sayın Prof. Dr. Mustafa Aysan ile görüşme yapmışlar ve aşağıda sunulan bilgilere yer vermişlerdir. Sayın Aysan görüşmede, 1960'ların başında Newberry adında bir İngiliz muhasebecinin Taksim'de (İstanbul) büro açtığını bu amaçla beraberinde birkaç uzman getirdiğini, söz konusu büroda çalışan sayısının zamanla yaklaşık 50 kişiyi bulduğunu, daha sonra söz konusu kişinin Almanya'ya gitmesi nedeniyle Newberry'nin bürosu kapatılınca bu büroya hesaplarını denetlettiren Türk Dış Ticaret Bankası'nın hesaplarını bir yıl boyunca, (1970 yılında) Aysan ve arkadaşlarının kurduğu Ar-iş A.ş şirketinin denetlediğini belirtmiştir. Ar-iş A.ş' nin, 40 kişi ile birlikte, merkezi New York'ta buluna bir denetim şirketi ile işbirliği içinde kurulduğuna, 10 yıl kadar faaliyet gösterdiğine şirketin İsmail Otar ve arkadaşlarına devredildiğine sonra da tasfiye edildiğine değinmiştir. Günümüzde halen kendi itibarı ile faaliyet gösteren yerli bir denetim firması bulunmadığını da ifade etmiştir.[96]

Türkiye'de muhasebe denetimi mesleğinin yasal olarak kurulması çalışmaları 1933 yıllarına dayanmakla birlikte, ilk kurallar 1987 yılında önce bankalar, daha sonra sermaye piyasası için oluşturulmuştur.[97] Sermaye Piyasası'na yönelik bağımsız denetim ile ilgili ilk yasal düzenlemenin Sermaye Piyasasındaki

[95] Şaban Uzay, Ahmet Tanç, Mehmet Erciyes, Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 95, yıl: 2009.,s. 127,130,131.
[96] Uzay, Erciyes, Tanç, a**.g.e**, s. 133,134.
97 Uzay, Erciyes, Tanç, a.g.e, s. 133,134.

Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik ile 1987 yılında yürürlüğe girdiği görülmektedir.[98] 2006 yılında bu yönetmelik yenilenmiştir.

1987 Sermaye Piyasasındaki Dış Denetleme hakkındaki yönetmeliğin ileri düzeyde bir anlayışa sahip olduğu dikkati çekmektedir.

Bir diğer önemli düzenlemeler, 1983 yılında Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun oluşumu ve ardından Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) kuruluşudur. 1999 yılında 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kurulmuş olup, 2001-2002 ekonomik krizi ve sonrasında etkin rol oynamıştır. Bankacılık alanında bağımsız denetimin düzenlenmesi, bankaların öteden beri kamusal sorumluluğu bulunan işletmeler olarak değerlendirilmesi nedeniyle sermaye piyasalarında olduğu gibi önem arz eden bir durumdur. Bankacılık mevzuatı uyarınca, bağımsız denetim faaliyetinde bulunma şartlarını taşıyan kuruluşlar, başvuru üzerine BDDK tarafından yetkilendirilmektedir.

Sigorta Denetleme Kurulu, 21.12.1959 tarih ve 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu'nun 30. maddesi gereğince Türkiye'de sigortacılık faaliyetinin düzenlenmesi ve denetlenmesiyle görevli olarak Sigorta Murakabe Kurulu adıyla 1963 yılında kurulmuştur. Kurul, 1994 yılında Sigorta Denetleme Kurulu adını almış ve Hazine Müsteşarlığı bünyesinde bir denetim birimi olarak sigortacılığın denetimi ile ilgili faaliyetlerini sürdürmeye devam etmiştir. Kurul'da devletçe sigorta şirketlerini denetlemek üzere denetim kadroları vardır.

2001'de yürürlüğe giren 4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'nun 4. maddesi ile kurulan Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) , uzun bir süre enerji piyasası kuruluşlarının bağımsız denetiminin yapılmasından sorumlu olmuştur.

Geçmişte, beş bağımsız denetim alanı, devletin beş ayrı kurumu tarafından yerine getirilmekteydi. Bunların birleşerek ortak bir zeminde buluşmaları bağımsız muhasebe denetiminin gelişmesini ve yaygınlaşmasını sağlayabilecekti.[99]

[98] Sermaye Piyasası"nda Bağımsız Dış Denetim Yönetmeliği, 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete ,https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19663.pdf, Çevrimiçi:20.02.2020

Türkiye'de 1980'li yıllardan 2011 yılına kadar beş alanda bağımsız muhasebe denetimi yapılmaktadır. Bunların tamamının etkin denetimi 90'lı yıllarda başlamıştır. Bu nedenle 1990-2000 yılları arası, Türkiye'de bağımsız muhasebe denetiminin gelişme dönemi olmuştur.

2.2.4 . 2000-2021 Yılları Arası Ekonomik Yapıdaki Gelişmeler ve Bu Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri

Muhasebe sosyal bir yapıdır ve faaliyet gösterdiği toplum tarafından şekillendirilir. Toplumun ihtiyaçları, bir ülkede muhasebenin gelişimini etkileyen en önemli faktörlerdir. [100]

Millenyum olarak adlandırılan 2000 yılından günümüze kadar geçen sürede iş dünyası inanılmaz başarılara imza atmış, teknoloji çok hızlı bir şekilde ilerlemiş, küreselleşme tüm dünyayı etkisi altına almıştır ve dolayısıyla işletmeler uluslararası düzeyde faaliyet göstermeye başlamışlardır. Ülkeler, bireyler ve işletmeler inanılmaz bir hızla değişim sürecine girmişlerdir. Muhasebe ve denetim dünyası çağın ihtiyaçlarına cevap verebilmek için, üzerine düşen sorumluluğu yerine getirebilmek adına, elektronik kayıt ortamına geçme, yasal mevzuatta değişiklikler yapma, ortak bir muhasebe dili oluşturma, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları oluşturma gibi çalışmalar da bulunmuştur. Gerek ülkemizde gerek Dünya'da muhasebe mesleği gelişmelere hızla ayak uydurmuş, ihtiyaç duyulan düzenlemeler başarıyla yürürlüğe konmuştur.

2.2.4.1 2000-2021 Yılları Arası Yasal Düzenlemeler ve Muhasebe Mesleği

Ülkemizde küresel boyutta ekonomik gelişmeler, yabancı yatırımların artışı, ihracat ve ithalat faaliyetlerindeki yükseliş; karşılaştırılabilir mali tablolara ve

---

[99] Birecikli, Güvemli**,** Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011 **, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi** , (1) , s. . 177,178.

[100] Stylianou Tasos, The History and Classification of the Turkish Accounting System, **Invention Journal of Research Technology in Engineering & Management (IJRTEM**), ISSN: 2455-3689 ,Volume 2 , Issue 7 July 2018, s. 01.

ortak bir muhasebe diline ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bunu sağlayacak en önemli gelişme standartlaşmaya yönelik çalışmalar olmuştur. Bu konuda, TÜRMOB iki kurul oluşturmuştur.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK): 9 Şubat 1994 tarihinde ulusal muhasebe standartları ile ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur. [101]

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK): 22 Ocak 2003 tarihinde 3568 sayılı kanuna dayanarak meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetlerini sağlamak denetim işlemlerinin yürütebilmesi için uluslararası denetim standartlarını saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB tarafından kurulmuştur.

TÜDESK öncelikle, 2002 yılı sonu itibariyle Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın çevirisini yapmıştır ve bu çeviri TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır. [102] Yapılan çevirilerde standartlarda bulunan uluslararası kelimesi yerine Türkiye kelimesi getirilmiş, böylelikle Türkiye muhasebe standartları oluşturulmuştur. [103]

TMUDESK tarafından yayınlanan standartların uygulanması sağlanamamıştır çünkü standartların uygulanmasına yönelik yasal yaptırım getirilmemişti.[104]

.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK), 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulmuş ve 2002 yılında TMUDESK 'in görevlerini devralarak faaliyetlerine başlamıştır.

Kasım 2011 tarihli Resmi Gazetede 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 32 inci maddesinin 3 üncü fıkrası ile KGK'nın kurulması ile TMSK'nın varlığı son bulmuştur. KGK'nın kuruluşu ile TMSK ve TÜDESK'in yetkileri KGK'ya devredilmiştir.

---

[101] Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Sayı: 146 Mayıs- Ağustos 2004, s. 50.

[102] Çağrı Köroğlu, "Türkiye'de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler" **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** Yıl: Temmuz 2015 Cilt-Sayı: 8 (3) s.:40.

[103] Recep Pekdemir, TMS- Tfrs Diye, diye... **Mali Çözüm Dergisi,** Eylül- Ekim,2011, s.120.

[104]. Raif Parlakkaya, Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları**, S.Ü. İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi,** Sayı: 7, yıl: 2004, s. 132

Sermaye Piyasası Kurulu'nun muhasebe standartlarını Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu hâle gelmesi sürecinde SPK'nın 2001 yılında yürürlüğe koyduğu enflasyon muhasebesi ile Finansal Tabloların Konsolidasyonu Tebliğ'leri önemli uygulamalardır..[105] Sermaye Piyasası Kurulu "SPK Finansal Raporlama Standartları'nın Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi" ni hayata geçirmiş, bu çerçevede UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış ve Seri XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i, 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu Tebliğ'de UFRS ile uyumlu 33 standart bulunmaktaydı.[106]

SPK mevzuatında, 9 Nisan 2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: XI, No:29 sayılı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya ilişkin Esaslar Tebliği"ne göre, tüm halka açık şirketler için Türkiye Muhasebe Standartları'nın kullanımı zorunlu olmuştur.[107] Böylelikle, TMS ve TFRS'lerin Türkiye'de uygulanmasının zorunlu hâle gelmesi uygulanmaya başlanması ilk olarak SPK tarafından gerçekleştirilmiştir.

BDDK, 1 Kasım 2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerinin Saklanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile BDDK'ya tabi kuruluşların Türkiye Muhasebe Standartları'na göre raporlama yapmalarını hükme bağlamıştır.[108]

2.2.4.1.1. 102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

21. yüzyılda, uluslararası Ticaretin gelişmesi bilgisayar alanında ve internetteki gelişmelerin ticari hayatta daha çok yer alması ve uluslararası muhasebe standartlarının önem kazanmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler yeni bir ticaret kanunun ne derece gerekli olduğunu göstermiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu iki temel konu ile dikkatimizi çekmektedir. İlki teknolojik gelişmeler, diğeri ise Türk Muhasebe standartlarıdır. [109]

---

[105] Mikail Erol, Muhsin Aslan, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi Ocak 2017 (12**), s.64.

[106] Cemal İbiş, Serdar Özkan, Uluslararası Finansal RaporlamaStandartları (UFRS) na Genel Bakış. **Mali Çözüm Dergisi,** *sayı:* 74 , Ocak - Mart,2006 ,s. 32.

[107] Altıntaş, **a.g.e, s.171.**

[108] Altıntaş, **a.g.e,** s.171.

[109] Batuhan Güvemli, Fehmi Yıldız, , " Commercial Books Turkish Commercal Laws Concerning Accounting**", Pecvnia**, sayı: 11 Julia-Diciembre, 2010, s.101.

Ticaret Kanunları Türkiye'de (1850 yılından beri) 160 yıllık bir tarihe sahiptir. Son Türk Ticaret Kanunu 13 Ocak 2011 tarihinde TBMM Genel kurulunda kabul edilmiş, 14.02.2011'de Resmi Gazete'de yayınlanmıştır,1 Temmuz 2012 de yürürlüğe girmiştir.[110]

Yeni TTK hazırlanması fikri Helsinki'de 1999 tarihinde Türkiye'ye aday ülke statü sünün verildiği zamana dayanmaktadır. Tam adaylık için gereken şart tüm mevzuatın AB mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi idi. Bu durum neticesinde 1999 tarihinde ülkemizde Ticaret Kanunu Komisyonu oluşturulmuştur.

2007 yılında büyük ölçüde İsviçre ve Alman Bilanço Hukuku'nu kaynak alan yeni bir TTK tasarısı hazırlanmıştır. 6102 sayılı kanun dördüncü ticaret kanunudur ve ticaret hukuku bu yasal düzenleme ile çağın gereklerine uygun bir hal almıştır. [111]102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu uluslararası muhasebe standartlarının ve denetim standartlarına uygulanma zorunluluğunu getirmiş, Türk muhasebe dünyasında yeni bir dönemi başlatmıştır ve Türk muhasebe düşüncesinin küreselleşmesini sağlamıştır.[112]

1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 6.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi gazetenin Mükerrer sayısında yayınlanmış, yıllardır muhasebe uygulamalarında tek düzeni getirmiş ve büyük küçük tüm işletmelerde ortak muhasebe dilinin kullanılmasına vesile olmuştur. TMS/ TFRS'lerin yayınlanmış olması, tekdüzen muhasebe sisteminin işlevini tamamladığı anlamında değildir, aksine TMS/ TFRS'lerin sağlıklı uygulanabilmesi için önemini arttırmaktadır. Bir takım değişikliklere ihtiyaç duyulmuş olup mevcut hesap planın yapısında köklü

[110] Engin Demirel, Barış Sipahi, İsmail Küçük, Turkish Commercial Codes and Their Impacts on Accounting Thinking - 1850 to 2011", **Thirteenth Wold Congress of Accounting Historians,** Newcastle, 2012.
[111] **Birecikli, Güvemli,** Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011 **,** Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi , (1) , s. 156.
[112] Oktay Güvemli, Batuhan Güvemli, Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri, ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi(8), Ocak, 2015, s. 48.

değişiklikler yapılmadan.[113], gerekli düzenlemeler yapılarak TMS/ TFRS'lerin kullanımını kolaylaştırılabilir. Bu konuda çalışmalar yapılmaktadır.

2.2.4.1.2. Kamu Gözetim Kurumu (KGK)

Türkiye'de de 660 sayılı KHK ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları'nı oluşturmak, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere kurulmuştur. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) özerk bir kamu tüzel kişisi olarak, Avrupa Birliği'nin bağımsız denetime ilişkin 8. Direktifine paralel bir şekilde oluşturulmuştur. Burada kısaca değindiğimiz bu konu, çalışmanın 3. Bölümde ayrıntılı şekilde incelenecektir.

Muhasebe uygulamalarının mevcut durumuna bakacak olursak; günümüzde Türkiye'de yürürlükte olan farklı düzenlemeler mevcuttur. Bunlar: Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), KGK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Üçüncüsü ise Büyük ve Orta Boy işletmeler Finansal Raporlama Standardı (Bobi FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Kümi FRS) dir.

2.2.4.1.3. Büyük ve Orta Boy işletmeler Finansal Raporlama Standardı (Bobi FRS)

"Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ" ve eki "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı" 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), bağımsız denetime tâbi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS)

[113] Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", Mali Çözüm İSMMO Yayınları, Sayı :84 Kasım- Aralık, Yıl: 2007, s.31.

uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir.[114] Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uygulama alanı genel olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırılmıştır.

BOBİ FRS, 1 Ocak 2018 tarihinden uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bağımsız denetime tabi olup Tam Set TMS/TFRS kapsamı dışında kalan büyük ve orta ölçekli işletmelerin hazırlayacakları münferit ve konsolide finansal tablolar için bir rehber niteliğindedir. [115]

FRS seti 27 Bölüm ve 9 Ek'ten oluşmakta ve 2013/34/EU sayılı AB Muhasebe Direktifiyle uyumlu sade ve anlaşılabilir bir dille yazılmış finansal raporlama çerçevesidir.[116]

2.2.4.1.4. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Kümi FRS)

KGK tarafından, Bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunumu için Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslak Metni oluşturulmuş, kamuoyunun görüşlerine açılmıştır. 01/01/2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması planlanmıştır. Kamuoyunun ve ilgili kurum ve kuruluşları görüşlerinin alınmasının ardından [117] Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına nihai hali verilmiştir. KÜMİ FRS, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin yerini alarak ülkemizde uygulanacak olan geçerli finansal raporlama çerçevesi haline gelecek, böylece küçük

---

114 KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)

https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBI%CC%87-FRS). (Erişim tarihi:: 25.03.2020)

[115] Başak Ataman, Hakan Cavlak "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması", **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Yıl: 2017, Cilt: 2 Sayı: 3, s. 153 .

[116] Gürbüz Gökçen, Erkan Öztürk, Faruk Güleç, Bobi FRS ve TFRs'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, Yıl: 2018, s.441.

[117]KGK, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı , 2019.

işletmeler için de da finansal tablolarda doğru ve gerçeğe uygun sunum ve karşılaştırılabilirlik sağlanabilecek ve AB mevzuatına uyum sağlanmış olacaktır.[118]

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı çalışmaları Eylül 2018 itibarıyla tamamlanmış ve kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılacak şekilde hesap planı taslağı oluşturulmuştur. 2019 yılında kamuoyunun ve ilgili kurum ve kuruluşları görüşlerinin alınmasının ardından Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planına nihai hali verilmiş ve yayıma hazır hale getirilmiştir.[119]

2.2.4.2. 2000-2021 Yılları Arası Muhasebe Mesleğinin Durumu ve Muhasebe Mesleğinde Dijitalleşme

Muhasebe mesleği globalleşme sürecinde ekonomik, finans ve bilgi teknolojileri alanlarında yaşanan değişimlerle gelişmiş ve var olan yasal kimliği ile etkili bir düzeye gelmiştir. [120]

Türk muhasebe tarihinde 1989 yılında bir ilk yaşanmış ve muhasebe mesleği örgütlenmiştir ve mesleğin onuru sürekli yükselmiştir. İşletmelerde muhasebeciliğin değeri giderek artmıştır.. 2020 Yılında otuziki yılını dolduran bu örgütün bugün yaklaşık 110.000 üyesi vardır. Bunun yaklaşık 105.000'i Mali müşavir, 5.000'i Yeminli mali müşavirdir. 77 Mali müşavirler odası ve 8 Yeminli mali müşavirler odası bulunmaktadır. TURMOB Ankara'da merkezi örgüt olarak yer almaktadır.[121]

2.2.4.2.1. Muhasebeci profili

Güvemliye göre; Bu otuziki yıl içinde Cumhuriyet'in geleneklerine bağlı yeni bir muhasebe meslek mensubu profili doğmuştur. Yeni muhasebeci profili sosyaldir, yardımlaşmayı sever, devletçi iktisadi yapıya yakındır, ailesine bağlıdır.

---

[118] KGk, Faaliyet Raporu,2019,s. 20. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_2019_Faaliyet_Raporu.pdf

[119] [119] KGk, Faaliyet Raporu,2019,s. 20.

[120] Hanifi Ayboğa, Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. F Dergisi, Cilt: 18, Sayı:1, Yıl: 2003, s.1.

[121] Oktay Güvemli, Dursun Ali Yaz, Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Sonrası Ortaya Çıkan Muhasebeci Profili (1989-2019), M**uhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları ,** 2019 Temmuz (17), s. 1.

Dolayısı ile yabancı dil bilen, uluslararası düzeyde rekabet edebilecek yeni bir muhasebeci profilini gelecek on yıl içinde geliştirmek ve yaratmak önem kazanmaktadır. Otuz yılda, muhasebe mesleğine yaratılan olağan üstü talep, bu kaliteye ulaşma potansiyelini ortaya koymuştur.[122]

2.2.4.2.2.TÜRMOB ve Odalar

Muhasebe meslek mensuplarının güncel verilerine bakacak olursak ;Ülke genelinde 77 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve 8 Yeminli Mali Müşavir Odası olmak üzere 85 Odamızda 113 bin 687 ruhsatlı meslek mensubu bulunmaktadır. 3568 sayılı Yasaya göre muhasebe meslek mensupları SMMM ve YMM olmak üzere iki unvan kullanarak faaliyet sürdürmektedirler. Ayrıca 3568 sayılı Yasanın değişmeden önceki yapısına göre Serbest Muhasebeci unvanı ile çalışan meslek mensubu grubu da bulunmaktadır.10 Temmuz 2008 yılında bu unvan kaldırılmıştır. SM unvanına sahip meslek mensubu sayısı 2008 yılında 28 bin 993 iken 5786 sayılı Yasaya göre SMMM olma hakkını kazanmış olanlardan sonra, stajını tamamlayarak SM olanlarla birlikte toplam 8 bin 297 kişiye gerilemiştir. Ruhsatlı meslek mensuplarının 4 bin 777'si Yeminli Mali Müşavir, 100 bin 613'ü Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve 8 bin 297'si ise Serbest Muhasebeci ruhsatına sahiptir.[123]

Mali Müşavir sayısı 250'yi geçen ilçelerde mali müşavirler odası kurulabilmektedir. 2020 itibariye ilçe statüsünde olmasına rağmen odası bulunan (6 adet) ilçeler; Alanya, Bodrum, Çorlu, Fethiye, Manavgat ve İskenderun'dur. İl statüsünde olmasına rağmen mali müşavirler odası bulunmayan 10 il mevcuttur. Bu iller: Ağrı, Ardahan, Bayburt, Bingöl, Hakkari, Iğdır, Kilis, Siirt, Şırnak ve Tunceli illeridir, muhasebe meslek mensupları en yakın odaya bağlı olarak faaliyet göstermektedirler.

---

[122] Oktay Güvemli, Dursun Ali Yaz, Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Sonrası Ortaya Çıkan Muhasebeci Profili (1989-2019), M**uhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları ,** 2019Temmuz (17), s. 7.

[123] TÜRMOB Çalışma Raporu, 2019.

6 ilçemizde mali müşavirler odası bulunmasına rağmen (İstanbul'da kayıtlı 42.979 üye sayısı, Ankara'da 13.068 üye sayısı, İzmir'de 7.686 üye sayısı ile) üç büyük şehrimizde birer mali müşavirler odası bulunmaktadır,

Odalar önce kiralık yerlerde kurulmuşlardır. Ama oda yöneticileri kısa sürede, konferans salonları ve iletişim alt yapısı ile donanmış kendi çağdaş binalarını inşa etmişlerdir.

Bir diğer önemli konu ülkemizde 1 Mart tarihinin Muhasebeciler günü olarak kutlanmasıdır. 1 Mart'ın Muhasebecilerin günü seçilmesinin nedeni; çift yanlı kayıt yönteminin Türkiye'ye geliş günü olan 1 Mart 1849 tarihidir. Padişah Abdülmecid'in geleceği görerek, Kanunname-i Ticaret adı ile içinde çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi olan ilk ticaret kanununu Matbaa-i Amire'de bastırdığı gündür.[124]

Tablo 2. 1. Meslek Mensupları Sayıları ve Ünvanları[125]

ÜNVANI	BAĞIMLI	SERBEST	TOPLAM
SM	5.315	2.982	8.297
SMMM	54.403	46.210	100.613
YMM	2.105	2.672	4.777
TOPLAM	**61.823**	**51.864**	**113.687**

TÜRMOB'un en son yayınlanan yani en güncel çalışma raporu verilerine göre (2019) en çok sayıya sahip ünvan SMMM ünvanı olup, 100.613 kişiyi ifade etmektedir. Mesleğe yön verebilecek bir sayısal üstünlüğe sahiptirler. 1990-1991 döneminde 8 bin 755 olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir sayısı, 1996-97 döneminde 15 bin 983'e ulaşmıştır. 2016 yılı Temmuz ayı itibariyle Serbest Muhasebeci Mali Müşavir sayısı 88 bin 662'ye yükselmiştir. Görüldüğü üzere, yıllar itibariyle mesleğe olan talep çok hızlı artış göstermiştir. SM unvanı ise giderek

[124] Güvemli, Yaz, Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Sonrası Ortaya Çıkan Muhasebeci Profili (1989-2019),), s. 11.
[125] TÜRMOB,**a.g.ç.r.**

azalmış ve 8.297 olarak görülmektedir. Bunun sebebi, SM unvanının 2008 yılında kaldırılması ancak SM unvanına sahip olanların, geçmişte elde ettikleri unvanlarını korumalarından kaynaklanmaktadır.

Tablo verilerini incelemeye devam ettiğimizde; 2019 Yılında YMM sayısının 4.777 ile en düşük orana sahip olduğunu görmekteyiz. YMM ruhsatına sahip olabilmek için 10 yıl mesleki deneyim şartı aranmakta ve ayrıca adaylardan YMM sınavlarından başarılı olmaları beklenmektedir. Bu yeterliliğe sahip olmak zor olduğundan YMM sayısı bu sayılarda kalmıştır.

Bağımlı çalışanlar, mesleki unvana sahip olmakla birlikte, bir işyerine tabi olarak çalışma hayatına devam edenleri ifade etmektedir. Serbest çalışanlar ise, bir muhasebe bürosuna sahip olarak, kendi işinde bil fiil çalışan meslek mensuplarını ifade etmektedir. SMMM ünvanına sahip olanların önemli bir bölümü (%54,1'i yani yarıdan fazlası) bir işyerine bağlı çalışan durumunda olup, % 45,9'u (yarıdan daha azı) bir muhasebe bürosuna sahiptir.

Tablo 2. 2. YMM Odaları Üye Dağılımları Tablosu[126]:

ODA ADI	**Üye Sayısı**
Adana	170
Ankara	1.459
Antalya	80
Bursa	180
Eskişehir	65
Gaziantep	140
İstanbul	2.251
İzmir	432
TOPLAM	**4.777**

[126] TÜRMOB,**a.g.ç.r.**

TÜRBOB nezdinde bulunan 8 adet YMM odası bulunmaktadır. Bunlar: İstanbul, İzmir, Ankara, Antalya, Bursa, Adana, Eskişehir, Gaziantep YMM odalarıdır. En yüksek YMM üye sayısına sahip oda, 2.251 üye ile İstanbul YMM odasıdır. YMM odaları da gelişmiş illerde kurulmuş oluğunu ve üç büyük şehir dışında kalan odaların üye sayılarının düşük seviyede kaldığı görülmektedir.

Tablo 2. 3.Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre Dağılımı[127]:

Cinsiyet	SM	SMMM	YMM	TOPLAM
KADIN	1.470	30.802	383	32.655
ERKEK	6.827	69.811	4.394	81.032

Meslek mensuplarının %28,7 'si (1/3'ü) kadındır. Yıllar geçtikçe Kadın muhasebe meslek mensubu sayısı artmakta, Muhasebe dünyasındaki erkek egemen yapı yavaş yavaş kaybolmaktadır.

Tablo 2. 4.Meslek Mensubu Eğitim İstatistik Tablosu:[128]

Okul Türü	**SM**	**SMMM**	**YMM**	**TOPLAM**
Temel Eğitim/Lise	4.641	7.788	0	12. 429
Ön Lisans	1.175	2.456	0	3.631
Lisans	2.436	82.106	3.721	88.263
Yüksek Lisans	45	8.087	732	8.864
Doktora	0	176	324	500
TOPLAM	**8.297**	**100.613**	**4.777**	**113687**

Tablo 3'e göre muhasebe meslek mensuplarının %77,6'sı Lisans mezunudur. SMMM ünvanı sahibi olabilmek için Lisans mezunu şartı aranması bunda etkendir. 12.429 Lise mezunu, geçmiş yıllarda ruhsat almaya hak kazanmış meslek mensuplarıdır. Yüksek Lisans mezunu 8.864, Doktora mezunu 500 meslek mensubu

[127] TÜRMOB,**a.g.ç.r.**
[128] TÜRMOB,**a.g.ç.r.**

bulunmakta olup, meslek mensuplarının eğitim seviyeleri ve eğitime verdikleri önemin gün geçtikçe artış göstermesi sevindirici bir gelişmedir.

23 Ağustos 1997 yılında meslek mensubu ünvanı elde edebilmek için meslek adaylarına staj ve sınav şartları getirilmiştir. (5786 sayılı Kanun'la "Staja Başlama Değerlendirmesi" Staja Giriş Sınavı şeklinde değiştirilmiştir.) Lisans mezunu sayısının artması, çok kişinin muhasebe mesleğini tercih etmeye başlaması ve meslekte kalitenin arttırılmak istenmesi sınav şartını gerekli kılmıştır. Kısaca artık meslek mensuplarında kalite, bilgi birikimi aranmaya başlanmıştı. SM ünvanına sahip olabilmek için gerekli olan, lise ya da yüksekokul mezunu olma şartlarının yetersiz kalması bu ünvanın kaldırılmasına sebep olmuştur. Yüksekokulu mezunu adaylar, açıköğretim fakültelerinin ilgili bölümlerini tamamlayarak eğitimlerini ön lisanstan, lisans derecesine yükseltmekte ve böylece staja giriş sınavına başvurabilmektedirler.

Staj Giriş sınavında başarılı olan adaylar; SMMM ruhsatı sahibi bir meslek mensubu gözetiminde 3 yıl stajını tamamlamakta, ardından SMMM Yeterlilik sınavlarında da başarı gösterdikleri takdirde SMMM ruhsatı almaya hak kazanmaktadır. TESMER (Temel Eğitim ve Staj Merkezi) adayların stajyer oldukları sürece eğitimlerinden sorumlu bir birim olarak faaliyet göstermektedir.

TÜRMOB, muhasebecilik meslek anlayışını değiştirmiş ve okul sonrası bir çatı altında bir eğitim dünyası meydana getirmiştir. Bunu üniversitelerle işbirliği yaparak başarmıştır. Muhasebe meslek örgütünün oluşması sonrası ulusal ve uluslararası mesleki toplantılar açısından,yapılan yayınlar bakımından ve eğitim alanında muhasebecilik mesleğine çok şey kazandırmıştır. Ayrıca TURMOB ve kimi Odalar Dergi çıkarmakta ve mesleki kitap vb yayınları yapmaktadırlar [129]

TÜRMOB'un 2020 yılı çalışmalarını incelediğimizde, E- imza, E- Birlik, Türmobkart, Luca paket programı gibi projelerde başarılı çalışmalar sergilediğini

[129] Oktay Güvemli, Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı - Bir Değerlendirme - , Mufad Journal, sayı:44, Ekim 2009, s.14.

görmekteyiz. LUCA Türkiye'nin ilk web tabanlı merkezi muhasebe sistemidir ve 2003 yılında geliştirilmeye başlanmış, 2005 yılından itibaren kullanılmıştır. Böylece meslek mensuplarının, yıllardır hayal ettikleri ve TÜRMOB'dan talep ettikleri "ortak yazılım kullanma ve kendi sistemlerini yaratma" düşünceleri hayata geçmiştir.

3568 sayılı Yasanın 44'üncü maddesine dayanılarak hazırlanan TÜRMOB Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği 23 Haziran 2018 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Muhasebe Meslek mensuplarının yaşam boyu öğrenme sürecine dahil olmaları, bilgilerini güncelleyerek mesleki yetkinliklerini artırarak, yeni iş ve uzmanlık alanlarına hazırlanmaları sürekli eğitimin temel hedefidir.. SÜRGEM 13 Eylül 2018 tarihinde İlk toplantısını yapmış ve çalışmalarına başlamıştır. Sürekli eğitim işlemlerinde TÜRMOB Kart kullanılmasına, Sürekli eğitim sicil, eğitim takip ve kontrol işlemlerinin e-Birlik kapsamında bir modül olarak bilgi işlem yazılımı olarak TÜRMOB bünyesinde projelendirilmesine karar verilmiştir.[130]

Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurumu, Etik Kurulu, İşyerleri Hizmet ve Kalite İzleme Kurulu, Meslek Mevzuatını İzleme Kurulu, Hizmet değerlendirme ve Ücret Tespit Komitesi, Mesleki Sorumluluklar ile Sorunları İzleme ve Araştırma Kurulu, Disiplin Kurulu birimleriyle TÜRMOB muhasebe mesleğine katkı vermeye devam etmektedir. Bakanlıklar ve Kamu kurum ve kuruluşları ile bağını sürdürerek, gerektiğinde görüş bildirerek, gerektiğinde toplantılarda temsil ederek , muhasebe mesleğinin onurunun ve saygınlığının arttırılmasına hizmet etmektedir.

Bugün Türkiye'de güçlü bir organizasyonel örgüt halini alan muhasebe meslek örgütü Ortadoğu'ya ve Balkanlara önderlik yapacak niteliklere ve deneyime sahip bir konumdadır. Otuziki yılda varılan nokta, mesleğin güçlü bir örgütsel yapıya kavuştuğunu, muhasebe anlayışının çağdaşlaşmasına önemli katkılarda bulunulduğunu, muhasebeciliğin onurunun, mesleğin saygınlığının ve kamuca kabul

[130] TÜRMOB, **a.g.ç.r.**

edilebilirliğinin yükseldiğini, Türkiye'nin bulunduğu coğrafyada deneyimi ve örgütsel yapısı ile önder bir konuma geldiğini göstermektedir.[131] Bu önder konuma dair bir örnek vermek gerekirse; Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu'nun başkanlığını, geçmişte TÜRMOB'un başkanlığını da üstlenmiş olan, Dr. Masum Türker yapmıştır.

2.2.4.2.3. Dijitalleşme ve Muhasebe

Son yıllarda dijitalleşme dediğimiz yeni bir dönemin içindeyiz. Dijitalleşme kavaramı, toplumda elektronik sistemlerin gelişmiş bir teknoloji ile kullanılması ve bunun da daha hızlı biçimde, daha az işgücü ile bilgilere ulaşımı sağlamasını ifade etmektedir.[132] Dijitalleşme, tüm mesleklere olduğu gibi muhasebe mesleğine de değişiklikler getirecektir. Muhasebe mesleği açısından da elle defter tutulan dönemden günümüz ileri teknolojilerine kadar uzanan bu zaman yolculuğunda değişim hızla sürmektedir. Teknolojinin yoğun kullanımı ; belki ilk etapta, insanların makineye değil makinenin insanlara hükmetmesi, sistemsel aksaklıkların hayatı nasıl durdurabileceği, teknolojinin düşünen insan sayısını azaltması gibi nedenlerle tehdit olarak algılansa bile, işlemlere hız ve çeşitlilik gelmesi, zaman tasarrufu sağlaması gibi nedenlerle fırsat olarak değerlendirilmelidir. Teknolojinin meslek mensuplarına zaman kazandıracak, arta kalan zaman danışmanlık hizmetlerine yönlendirilecektir. Kaliteli finansal bilgi sunumu gelecekte muhasebe mesleğinin ana hedefini oluşturacak, teknolojinin de yardımıyla vergisel kayıtların yükünden kurtulup bilgi amaçlı raporlama ve danışmanlık faaliyetleri bu mesleği daha da geliştirecektir. [133]

Dijitalleşmenin ülkemizde muhasebe dünyasına belki de en önemli etkisi Maliye'nin elektronik uygulamalarıyla gerçekleşmektedir. E-defter, e-fatura ve

[131] Oktay Güvemli, Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı - Bir Değerlendirme - , Mufad Journal, sayı:44, Ekim 2009, s.15.4

[132] Burcu Adiloğlu, Göksel Yücel, "Dijitalleşme Muhasebe Mesleği İçin Bir Tehdit mi, Yoksa Fırsat mı?XX. Türkiye Muhasebe Kongresi, TÜRBOB, 5-6 Ekim, 2018, İstanbul, TÜRBOB Yayınları-496 Cilt:1,s.669.

[133] Göksel Yücel, Burcu Adiloğlu, "Dijitalleşme- Yapay Zeka ve Muhasebe Beklentiler ", **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi , Temmuz 2019 (17**); s.1,55.

benzeri uygulamalar vergi denetimini giderek etkin hale getirecektir. Bugün bankaların muhasebe kayıtlarının çoğunu insanlar değil, "sistem" yapmaktadır.[134] Denetim dünyasında da neredeyse insan katkısının olmadığı bir denetime doğru ilerletmekteyiz.

2.2.4.3. 2000-2021 Yılları Arası Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Kongreleri

2000'li yıllardan itibaren iş hayatında yaşanan hızlı teknolojik değişim ve yenilikler eğitim hayatına da yansımış ve üniversite mezunu sayısı ülkemizde hızla yükselmiştir. Burada etkili olan husus her ilin bir üniversiteye sahip olması ve açılan çok sayıda özel üniversitenin varlığıdır.

Ülkemizde 2019 yılı verilerine göre ülkemizde toplam 207 üniversite mevcut olup, üniversitelerin 129'unu devlet üniversiteleri, 78'ini vakıf üniversiteleri oluşturmaktadır.[135]

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır. a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, Muhasebe, Bankacılık, Kamu Yönetimi ve Siyasal Bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az Lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak. b) En az üç yıl staj yapmış olmak.[136]

Yukarıda belirttiğimiz gibi ülkemizde üniversite sayısının artması ve SMMM ünvanına sahip olabilmek için kanunda sayılı bölümlerin üniversitelerimizde çok yaygın olarak bulunması nedeniyle, yıllar geçtikçe SMMM olabilmek için Staja giriş sınavlarına başvurular artmış, meslekte kaliteyi arttırmak adına seçicilik önem kazanmıştır. TESMER, meslek mensuplarının bilgi birikimini arttırmakta, günün

[134]Göksel Yücel, Burcu Adiloğlu, "Dijitalleşme- Yapay Zeka ve Muhasebe Beklentiler ", s.55,56.
[135] https://istatistik.yok.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 30.03.2020)
[136] 3568 SayılıKanun, https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/3568%20SAYILI%20YASA/3568Say%C4%B1iliYasa_14_11_2018.pdf (Erişim Tarihi: 30.03.2020)

koşullarına uygun eğitimler sunmaktadır. Eğitim programları ve kurslar düzenlenmekte, odalar tarafından düzenlenen eğitim faaliyetlerine eğitmen ve eğitim notu desteği sağlanmakta, mesleki yayınlar yapılmaktadır. Eğitim faaliyetleri ile meslek mensuplarının bilgilerini güncellemesi, aday meslek mensuplarının mesleğe hazırlanması sağlanmaktadır.

Meslek adaylarına yönelik olarak Uzaktan Stajyer Eğitimi Projesi (e-Stajyer Eğitimi), Meslek mensuplarına yönelik uzmanlık alanlarına yönelik; Bilirkişilik Temel Eğitimleri, Bağımsız Denetçi Sürekli Eğitimleri[137], Konkordato Komiserliği Eğitimleri TÜRMOB bünyesinde faaliyet gösteren TESMER tarafından düzenlenmektedir.

3568 sayılı Yasanın 44'üncü maddesine dayanılarak hazırlanan TÜRMOB Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği (Yönetmelik) 23 Haziran 2018 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) standartlarının da ortaya koyduğu yaşam boyu mesleki öğrenme ve değişiklikler ile mesleki yeniliklere uyum sağlama gerekliliğinin bir sonucu, mesleki mensuplarının bilgilerinin güncel olması ve sürekli kendini yenilemesi amacıyla Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Merkezi (SÜRGEM) kurulmuştur. [138] Her meslek mensubunun, asgari 10 saati uzaktan, 10 saati yüz yüze ve 10 saati diğer eğitim faaliyetlerinden olmak üzere yılda en az 30 saatlik ve her üç yılda en az 120 saatlik sürekli mesleki geliştirme eğitim programına katılması Yönetmelik uyarınca zorunlu olmuştur. Eğitim faaliyetleri TESMER tarafından koordine edilecektir.

---

[137] "26/12/2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de "Bağımsız Denetim Yönetmeliği" yayımlanmış ve buna bağlı olarak da 04/11/2017 tarih ve 30230 Sayılı Resmi Gazete'de "Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği" yayımlanmıştır. Bağımsız Denetçilere Yönelik Sürekli Eğitim Programlarına İlişkin Usul ve Esaslar"ın KGK-Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun internet sitesinde yayımlanmasını takiben TESMER'de sürekli eğitim programları hazırlanmış ve bu programların onaylanması için başvuru yapılmıştır. KGK-Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Eğitim ve Yetkilendirme Daire Başkanlığı'nın 10/05/2018 tarih ve 65445614-799-E.756 sayılı yazısı ile aşağıdaki tabloda bilgileri yer alan "Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Programları" onaylanmıştır. (Türmob Çalışma Raporu, 2019)

[138] SÜRGEM, http://surgem.org.tr/mevzuat/Yonetmelik/surgem-yonetmeligi , (Erişim Tarihi: 31.03.2020)

Muhasebe mesleğinin gelişmesi için TÜRMOB ve meslek odalarının en büyük katkısı akademik dünya ve mesleği kaynaştırması olmuştur. TURMOB'un süreli yayınları ve muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili kitap yayınlaması, kongreler, sempozyumlar düzenlemesi ve katkı sağlaması akademik dünya ile bağlarını güçlendirmiştir. TÜRMOB, 2006 yılında da IFAC ve TMUD ile birlikte 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi'ni İstanbul'da organize etmiştir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu(ACE), Akdeniz Muhasebeciler Federasyonu (FCM) ve Edinburgh Grubu üyesidir.

TÜRMOB Türkiye Muhasebe Kongrelerini, İstanbul SMMM Odası Muhasebe Denetimi Sempozyumlarını, İzmir SMMM Odası Muhasebe Standartları Sempozyumlarını, Ankara SMMM Odası Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumlarını gerçekleştirmektedir. Muhasebe Eğitimi Sempozyumları ilkini İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü tarafından başlatılmış olup, sırayla farklı üniversiteler tarafından organize edilmektedir.

2.2.4.4. 2000-2020 Yılları Arası Muhasebe Denetimi

2000'li yıllar Türkiye'de bağımsız denetimin gelişme gösterdiği yıllar olmuştur. Muhasebe alanında örgütleşme çalışmaları ve uluslararası standartlar denetim dünyasında da kendini göstermiştir.

Denetim alanındaki en büyük yenilik yılında 2011 yılında KGK'nın kurulması olmuştur. Türkiye' de Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının denetimi bunun öncesinde, çeşitli kurumlar tarafından yapılmaktaydı. Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarını tek elden belirleyip bunları denetlemek için, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.1987 yılında başlayan bağımsız denetim uygulamalarının, yapılan düzenlemeler ile 2013 yılı itibarı hızlanmış ve Türkiye' de,ekonomik sistemin ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir denetim mekanizması oluşturmak önemli bir gelişme olmuştur.[139]
Günümüzde faaliyet gösteren denetçi sayılarını inceleyecek olursak;

[139] Gülhan Deniz, Yüksel Aydın, 2013-2017 Dönemlerinde Türkiye'de Bağımsız Denetçi ve Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Durumu, Social Sciences Studies Journal, , Sayı: 20, Cilt: 4 s. Yıl:2018 , s. 2493.

Tablo 2. 5.Bağımsız Denetçi Sayısı:

Meslek Ünvanı	Yetkilendirilmiş	Tescil Edilenler	Tescil Edilmeyenler
YMM	3.069	2.771	298
SMMM	15.552	13.879	1.673
TOPLAM	18.112	16.650	1.971

KGK 'nın en son yayınladığı 2019 Faaliyet raporuna göre 31/12/2019 itibariyle, ülkemizde 3.059 YMM, 15.552 SMMM olmak üzere toplamda 18.621 bağımsız denetçi yetkilendirilmiştir. Yetkilendirilen bağımsız denetçilerin 16.650 si Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 14'üncü maddesine istinaden bağımsız denetçi olarak tescil ve ilan talebinde bulunmuş ve bağımsız denetçi olarak sicile kaydedilmiştir.[140]

31/12/2019 verilerine göre, KGK tarafından yetkilendirilmiş ve Bağımsız Denetim Resmi Sicilinde tescil ve ilan edilmiş 314 Bağımsız Denetim şirketi bulunmaktadır. 2019 yılı sonu itibarıyla 314 bağımsız denetim kuruluşunda, 1.495'i sorumlu denetçi olmak üzere toplamda 3.467 denetçi görev almaktadır. Denetim kadrosunda en fazla denetçi yer alan bağımsız denetim kuruluşunun denetim kadrosu 66 kişiden, denetim kadrosunda en az denetçi yer alan bağımsız denetim kuruluşunun denetim kadrosu ise 5 kişiden oluşmuştur. Bağımsız denetim kuruluşlarının illere göre dağılımı incelendiğinde, 166 bağımsız denetim şirketi ile İstanbul ilk sırada yer almakta, onu sırayla; Ankara (56) , İzmir (25), Bursa (17), Antalya (10) illeri izlemektedir. [141]

Tescil ve ilan işlemleri tamamlanan ve sicilde aktif olarak kayıtlı bulunan 314 bağımsız denetim kuruluşundan 58'i Tüm Alanlardan Bağımsız Denetim yetkisini, 71'i Temel Alan+Bankacılık+Sermaye Piyasası Alanlarından Bağımsız Denetim yetkisini, 185'i Temel Alandan Bağımsız Denetim yetkisini haiz bulunmaktadır.

[140] KGK, 2019 Faaliyet Raporu, s.31.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_2019_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim Tarihi: 08.11.2020)
[141] KGK, 2019 Faaliyet Raporu,s.31.

Bağımsız Denetim düzeni ise, ülkemizde ve dünyada tam küreseldir; dört Büyük Bağımsız Denetim Topluluğunun egemenliğindedir. Ernst and Young (EY), Deloitte (D), Price Waterhouse Coopers (PWC) ve KPMG'nin egemenliği altındadır. Öyle ki, bütün dünyada ve ülkemizde büyük ve yüksek bağımsız denetim ücreti deyen kuruluşlar bu dört büyük şirket tarafından dönüşümlü olarak denetlenmektedir.[142]

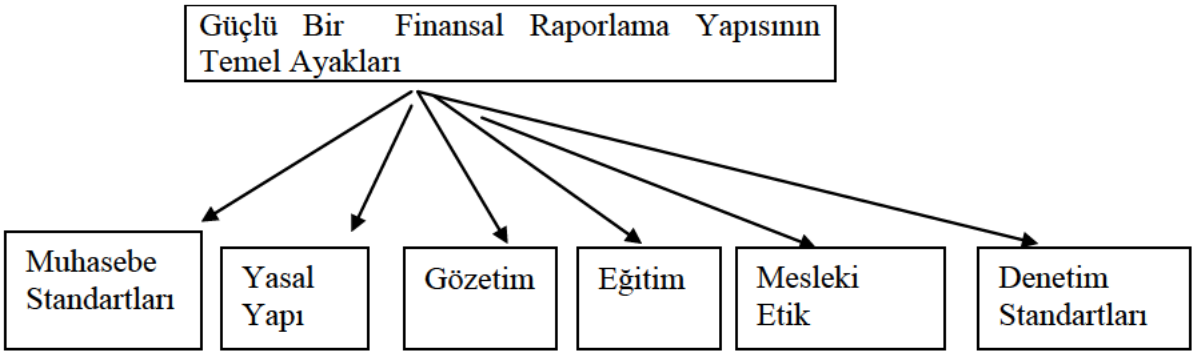
142 Aysan, Türkiye Ekonomisindeki Küreselleşme ve Muhasebe, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi , 2019/Temmuz (17); s.25.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:
DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE KAMU GÖZETİM KURUMLARI

Üçüncü bölümde, kamu gözetim kurumlarının rolüne, kamu gözetim kurumlarının oluşturulmasına zemin hazırlayan skandallara ve kuruluşlarıyla ilgili çıkarılan yasal düzenlemeler yer alacaktır. Ardından, ülkemizde kurulan Kamu Gözetim Kurumu'nun (KGK) kurulması ile ilgili yasal düzenlemelere, kurumun görevlerine değinilecektir.

3.1. Kamu Gözetiminin Rolü

Muhasebenin amacı, mali tablo kullanıcılarına bir işletmenin ya da örgütün mali nitelikteki işlem ve olaylarına ait doğru ve güvenilir bilgiler vermek; denetimin amacı ise rapor veya mali tablo haline getirilen bilgilerin mali işlemleri gerektiği gibi yansıtıp yansıtmadığını belirlemektir. Denetimde yeni bir bilgi yaratılmaktan ziyade yapılan denetim ve düzenlenen denetim raporu ile muhasebe raporlarının değeri arttırılmaktadır.



Şekil 3. 1. Finansal Raporlama Yapısının Güçlendirilmesinde Muhasebe ve Denetim Standartlarının Önemi[1]

John HEGARTY,"Striking The Balance Global-V-Local, Rules-V-Principles"

[1] John Hegarty,"Striking The Balance Global-V-Local, Rules-V-Principles",[1] **4.Uluslarası Muhasebe Konferansı,** 15-17 Kasım, MODAV, 2007, s.4.
Serpil Senar, (Aktaran) "Bağımsız denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurumu'nun Rolü:Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", Doktora Tezi, 2011,s. 78.

Şekil 3.1 incelendiğinde, güçlü bir finansal raporlamanın Muhasebe Standartları, Yasal yapı, Gözetim, Eğitim, Mesleki Etik ve Denetim Standartlarının etkin kullanımı ile meydana geldiği görülmektedir.

Dünyada yaşanan küreselleşme sonucunda hem işletme yöneticileri, hem yatırımcılar hem de bu süreçten etkilenen diğer kişiler için, işletmelerin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tablolarının genel geçerli raporlama standartları doğrultusunda gerçeğe uygun hazırlanmasını önemli hale getirmiştir.[2]

2000 li yılların başlarında meydana gelen finansal skandallar ve şirket iflasları, finansal tabloların güvenilirliğine ve denetleme sürecine bakış açısını olumsuz etkilemiş; yatırımcıların finansal raporlardan beklediği; şeffaflık, hesap verilebilir olma, gerçeğe uygun sunum gibi özelliklerine şüphe duyarak yaklaşmasına neden olmuştur. Denetim şirketlerine ve denetim sürecine güven önemli ölçüde azalmıştır. Bu durumun neticesinde; yatırımcıyı korumak, finansal raporlara ve denetim sürecine duyulan güveni tekrar geri kazanmak ve bu güven kaybının tekrarını engellemek adına, ABD ve birçok ülkede kanun koyucular ve düzenleyici otoriteler çalışmalarda bulunmuşlardır.

Finansal skandallar, aynı zamanda bağımsız denetim mekanizmasındaki bazı eksiklik ve yetersizliklerin de tartışılmaya başlanmasına sebep olmuştur. Dünyada bu düzenlemelere öncülük eden ABD' de yasalaşan Sarbanes Oxley Yasası (SOX) bu düzenlemelerin ilk örneği olmuştur. Bu yasa ile oluşturulan Halka Açık Şirketler Kamu Gözetim Kurulu (PCAOB), muhasebe meslek kuruluşları içinde yürütülen denetçilerin meslektaş incelemesi (Peer Review) yaklaşımının yerini almıştır.[3] SOX yasası ve ardından kurulan PCAOB diğer ülkelere de örnek olmuş, Uluslararası Muhasebe kuruluşları üyelerine Kamu Gözetimi uygulamasını tavsiye etmişler, diğer ülkeler de kendi ülkelerinde benzer düzenlemeleri uygulama yoluna gitmişlerdir.

[2] Veysel Pekuz, Zehra Esma Aydoğan, Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları, **Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi**, 18, Aralık 2017, s. yok.
[3] Zafer Sayar, "KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları" ,**11. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 26 -30 Kasım 2014, Belek, Antalya.

Böylece bu yaklaşım hızla Dünya uygulaması olarak çok sayıda ülke tarafından benimsenmiştir.

Meslektaş incelemesi (Peer-Review) olarak adlandırılan yöntem; mesleğin kendi kendini düzenlediği mantığı içerisinde denetim faaliyetlerinde kaliteyi sağlamaya yöneliktir. Meslektaş gözüyle inceleme, denetçinin yapmış olduğu denetimin bir başka firmada çalışan bir diğer denetçi tarafından incelenmesi şeklinde işlemektedir. Bu incelemede, denetim firmasının organizasyon yapısı, yapılan denetime ait çalışma kağıtları ve raporları başka bir denetçi tarafından gözden geçirilmekte, denetim hakkında görüş belirtilmektedir.[4]

Peer review-meslektaş incelemesinde; AICPA'nın kalite kontrol programına dahil olan kuruluşların, belirli aralıklarla, kendilerini, bir başka bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol incelemesine tabi tutmaları zorunlu kılınmıştır. Kalite kontrol incelemesi talep eden kuruluş, kendisini denetleyecek diğer kuruluşu yine kendisi belirlemektedir. Çalışma neticesinde, bağımsız denetim raporlamasında olduğu gibi şartlı, olumlu veya olumsuz görüşler verilmektedi.[5]

Peer-Review uygulamasında denetlenen kuruluşların gizlilik gerekçesiyle inceleme yapan denetçilere gerekli çalışma kağıtlarını belgelerini vermeme gibi tercihlerini kullanması söz konusu olmuştur.[6] Bu durum meslektaş incelemesi uygulamasına olan bakışı olumsuz etkilemiştir. Ortaya çıkan skandallar Peer-Review mekanizmasın denetime katkısının sorgulanmasına neden olmuştur.

Peer- Review uygulamasının yerine kamu gözetimi uygulamasının getirilmesi gündemdeki yerini almıştır. Kamu gözetimi yaklaşımı Sarbanes Oxley Yasası ile 2002'de ABD'de yürürlüğe girmiş; 1978 yılında beri Amerikan Sertifikalı

[4] Taylan Altıntaş, Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma, Doktora Tezi, 2007,s. 73.
[5] Sayar**, a.g.e**., s. 2.
[6] Birgül Bozkurt Yazar, Zülfikar Yalçın, "Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim kurumları: Gelişmiş Ülke Uygulamaları", **İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergis**i, Cilt 8, Sayı 1, 2019, s. 261,262.

Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından uygulanan Peer-Review uygulamasının yerini almıştır.

3.2. Muhasebe Skandalları

Bu bölümde iflasları finansal tabloların güvenilirliğine ve denetleme sürecine bakış açısını olumsuz etkilemiş olan ve ABD ve Avrupa'da yasal düzenlemelerin yapılmasına neden olan finansal skandallara değinilecektir.

3.2.1 ABD'de yaşanan Muhasebe skandalları örnekleri

ABD'de dünyaca tanınmış bazı işletmelerde 2001 yılı itibariyle meydana gelmeye başlayan muhasebe usulsüzlükleri uluslararası finans piyasalarında geniş yankılar uyandırmıştır. Gözler denetim şirketlerine çevrilmiştir.[7]

Zararda olan şirketlerin kamuya açıklanan finansal tablolarında, muhasebe hileleriyle yüksek kârlar açıklamışlardır. Denetim şirketlerinin bu hilelere göz yumduğu ortaya çıkmıştır. Böylece şirketlerin borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları yükselmiştir ve yatırımcılar, finansal tablolar olumlu olduğu için hisse senetlerinden büyük kazançlar beklemişlerdir. Finansal tablolar tekrar düzeltilip ilan edilmiştir ve yatırımcıların ellerindeki hisse senetleri değersiz kağıt parçalarına dönüşmüştür. [8]

[7] Ayça Zeynep Süer, **Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri**, İSMMMO Yayınları, Eylül 2004,s. 44.
[8] Süer, **Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri,** s. 44.

Tablo 3. 1. ABD'de 2001-2003 Yılları Arasında Meydana Gelen En büyük Şirket İflasları:[9]

Şirket	Tarih	Miktar (milyar $)
Pacific Gas	2001	21
Enron	Aralık 2001	63
Kmart	Ocak 2002	17
Tyco	2002	80
Global Crossing	Ocak 2002	26
NTL	Mayıs 2002	17
Adalphia	Haziran 2002	24
Worldcom	Temmuz 2002	107

3.2.1. 1 Enron

ABD tarihinde en ünlü yaratıcı muhasebe skandalı Enron Şirketi'ne aittir. 2000'li yıllarda Enron Şirketi, Birleşik Devletlerin en büyük yedinci şirketi idi. Kârını olduğundan fazla açıklayarak hissedarlarını yanlış yönlendirmiştir.[10] 1985 yılında Doğal gaz boru hatlarının federal olarak serbest bırakılmasının ardından Enron, Houston Natural Gas ve bir Nebraska boru hattı şirketi olan InterNorth'un birleşmesinden doğdu. Birleşme sürecinde Enron büyük bir borca maruz kaldı ve deregülasyonun bir sonucu olarak boru hatları üzerinde artık haklara sahip değildi. Hayatta kalabilmek için şirketin kar ve nakit akışı yaratmak için yeni ve yenilikçi bir iş stratejisi geliştirmesi gerekiyordu.[11]

Şirket, kısa sürede hızla yükselmiş ve enerji piyasası ,gaz dağıtımı, fiber optik e- ticaret, plastik, kağıt ürünleri, çelik, maden kömürü gibi alanlarda faaliyet göstermiştir.

[9]Süer, **Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri**.,s. 45.

[10] Erdel Lemus, The Financial Collapse of the Enron Corporation and Its Impact in the United States Capital Market, Global Journal of Management and Business Research: Accounting and Auditing, Volume :14, Issue :4 , Year :2014, p. 1, 2.

[11] Thomas,C. William, The Rise and Fall Enron, Journal of Accountancy , April, 2002. https://www.journalofaccountancy.com/issues/2002/apr/theriseandfallofenron.html (Erişim Tarihi:16.10.2020)

2000 yılında Fortune Dergisi tarafından dünyanın en saygın, en yenilikçi şirketi seçilmiştir.[12] ABD'nin en büyük 500 şirketi ayni Fortune 500 sıralamasında 7. sırada yer almıştır.

Başta iyi giden işler, dünyanın en büyük enerji şirketi haline gelen Enron'un 2001 yılı Ekim ayında 1997-2000 yılları arasında daha önce raporlamış olduğu net kârını yapılan muhasebe hataları nedeniyle düzelttiğini bildirmesi ile bozulmuştur.

2001 yılının sonlarında Enron iflas noktasına gelmiştir. Görülmüştür ki, yaratıcı muhasebe teknikleri kullanılarak şirketin büyük miktardaki borcu ve zararı finansal tabloların dışında tutulmuştur. Şirketin iflasındaki en önemli etken, şirketin risklerini ve zararlarını başka şirketler aracılığı ile gizleyerek bilanço dışına çıkarması olmuştur. Aslında, şirket zarar ettiği halde yapılan muhasebe hileleriyle kar ediyormuş gibi gösterilmiş, hisse senetleri üzerinde spekülasyon yapılmıştır. Enron hem karlı bir şirket gibi gösterilmiş, hisse senetleri spekülatif bir şekilde yükselmiştir. 2001 yılı başında 80 dolar olan hisse senetleri , Şubat 2002 sonunda 0,20 dolara kadar düşüş göstermiştir. Yatırımcılar büyük zarara uğratılmıştır.[13]

Şirketin iflasındaki ikinci etken, şirketin güçlü siyasal bağlantılarının bulunması olmuştur. Enron Yönetim Kurulu Başkanı Kenneth Lay tarafından, seçim kampanyasını yürüten Bush'a ve diğer Cumhuriyetçi politikacılara yüklü miktarlarda bağış yapılmış, yapılan bu bağışların karşılığında Enron'un denetim dışında kalarak yapılan usulsüzlüklerin görmezden gelindiği iddia edilmiştir.[14]

Özetle; 1990'lardan 2001 sonbaharına kadar iş dünyasında yenilikçiliği, teknoloji gücü ve cesareti ile anılan bu büyük şirket, 2001 sonunda ani düşüşü ile sadece iş dünyasını değil çalışanlarının ve büyüklüğünün gerçek olduğuna inananların hayatlarını da paramparça etmiş, iflas en az 21.000 Enron çalışanını etkilemiştir. [15].

---

[12] Thomas,C. William, **a.g.e.** s.yok
[13] Cahit Odabaşı, Hasan Ergen, Bağımsız Denetimde kamu Gözetimi ve Skandallar, Muhasebe ve Denetim Dünyası E- Dergisi, 2017, s.2.
[14] Odabaşı, Ergen**, a.g.e**. , s. 2.
[15] Tobias Pavel, **Mylene Encontro, Enron Report,** Chalmers University of Technology Finacial Risk, MVE220,Examiner: Holger Rootzén, 2012, s.1, 5.

Merkezi Houston, Teksas'ta bulunan Amerikan enerji şirketi Enron'daki muhasebe usulsüzlüklerinin açığa çıkması ile gözler, denetimini yapan Arthur Anderson firmasına çevrilmiştir. O dönemde, en büyük 5 denetim şirketinden biri olan Arthur Anderson için bu durum, Amerikan tarihinde en büyük denetim başarısızlığı olarak tarihe geçmiştir.[16] Skandalın ortaya çıkışı ile Arthur Anderson itibarını kaybetmiş, hisseleri hızla düşüşe geçmiştir.

Denetim firmasının yatırımcıların çıkarlarını korumak yerine bunun tam tersini yapmış Enron şirketinin yaptığı muhasebe hilelerini görmezden gelmiştir. Bağımsız denetim firmalarının gelirleri içerisinde danışmalık faaliyetinin önemli bir yer tutması bunun sebebi olarak görülmüştür. Andersen denetim firmasının personelinin birçoğunun Enron için çalıştığı ve aralarında kişisel ilişkileri olduğu tespit edilmiştir.

Enron'un iflası halka açık şirketlerin denetimini yapan firmaların sorumluluğunu tekrar gündeme getirmiştir. Firmayı denetleyen Arthur Andersen, Enron'un bilanço dışında izlenen bir hesabında görünen bir borcun değerlendirmesinde muhakeme yanlışı yaptığını kabul etmiştir.[17] Enron, firmanın en büyük ikinci müşterisiydi ve söz konusu yıllar boyunca sadece Enron'un dış denetiminin yanı sıra iç denetimlerini de üstlenen Andersen, Enron'un ofislerinde daimi görevde bir kadro tutmuştur.[18]

Şirketin iflasını açıklamasından 4 gün önce Andersen firmasının yöneticilerinin çalışanlarına, belgeleri yok etmeleri konusunda mail attığı, sonrasında yapılan incelemelerde kağıt kıyma makinalarından geçirilmiş kağıtlar bulunduğu ortaya çıkmıştır. Andersen firması, SEC'in Enron hakkındaki incelemelerinde, hayati önemi bulunan belgelerin imha edilmesi nedeniyle adaleti yanıltmaktan suçlu bulunmuştur. Daha sonra dava temyizden dönmüş, fakat firma

[16] Yuhao Yi, The Case Analysis of the Scandal of Enron, **International Journal of Business and Management,** Vol. 5, No. 10; October 2010,s. 37.
[17] Süer, Profestonel muhasebe mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler, s. 5.
[18] Thomas, **a.g.e. s.**yok.

hakkında çıkan haberler nedeniyle firmanın itibarı sarsılmış müşterilerini en yetenekli çalışanlarını kaybetmiştir. [19] Arthur Andersen'in üç denetçisi Enron'un denetiminden sorumlu tutularak Texas CPA lisanslarını kaybetmiş, Enron olayında sorumluluğu olan pek çok insan ceza almamıştır. Arthur Anderson firması davalar sonrası tekrar toparlanamamış ve Beş Büyük olarak adlandırılan Denetim şirketleri içindeki yeri son bulmuştur. Denetim dünyasında etkin dört büyük şirket, Big 4 olarak adlandırılarak faaliyetlerine devam etmişlerdir.

Enron vakasının gösterdiği şey, hiçbir şirketin başarısız olamayacak kadar büyük olmadığıdır. Enron yönetimi tarafından gerçekleştirilen dolandırıcılık o kadar büyüktü ki, finansal analistler tüm uyarı işaretlerini görmezden gelmeyi seçmişlerdir. Enron örneğinde, şirketin sorunları olduğunu ve yine de çok az kişinin dikkatini çektiğini gösteren bir dizi nitel gösterge bulunmakta olup şaşırtıcı bir şekilde, Enron'un performansıyla ilgili endişelerini dile getiren ilk kurum bir gazete olurken, finans analistler pek ilgi göstermiyor gibi görünmüştür.[20]

3.2.1. 2. WorldCom

WorldCom, işletmelere ve bireysel kullanıcılara uzun mesafe telefon hizmetleri sağlayan sağlayıcısıydı. Küçük bir şirket olarak işe başlamış ve şirket, icra kurulu başkanı aynı zamanda CEO'su olan Barnie Ebbers yönetiminde ABD'nin en büyük 3. telekominikasyon şirketi haline gelmiştir. 8.000 den fazla çalışanla, 65 ten fazla ülkede faaliyet göstermeye başlamıştır. Ebbers, 1985' te şirketin CEO'su olmuştur ve dört yıl sonra da şirket halka açılmıştır. [21] Şirket birleşmeler ve satın almalar yoluyla hızla büyümüş, 1999'da CEO'su Bernard Ebbers 1,4 milyar dolar servetiyle en zengin 200 Amerikalıdan biri olarak değerlendirilmiştir. [22]

---

[19] Daniel Edelman, Ashley Nicholson; "Arthur Anderson Auditors and Enron: What happened to their Texas CPA licenses?" Journal of Finance and Accountancy, s:8,9.

[20] Caesar K. Simpson, An Examination of Enron Corporation: Could the Fraud have been Detected Sooner?, **International Journal of Scientific and Research Publications**, Volume 6, Issue 7, July 2016 . ISSN 2250-3153, s.72.

[21] Javiriyah Ashraf, Accounting Fraud Worldcom: The Causes, The Charecteristics, The Consequences and the Lessson Learned. AThesis Accounting in the College of Business Administration and in The Burnett Honors College at the University of Central Florida Orlando, Florida, Spring, 2011,s. 1.

[22] Satish C Pandey, Pramod Verma, WorldCom Inc., **Vikalpa**, Volume:29, No:4, October- December 2004, p. 116.

Dışarıdan bakıldığında, WorldCom büyümenin güçlü bir lideri gibi görünüyordu. Gerçekte, görünüm bir algıdan başka bir şey değildi. 25 Haziran 2002'de şirket, içinde bulunduğunda 3 milyar dolarlık kar belirterek rakamlarının hileli raporlanmasına karışmıştı. Bir soruşturma yapıldıktan sonra toplam 11 milyar dolar yanlış beyan ortaya çıktı.[23]

2002 yılında Ebbers istifa etmiştir, ardından Amerikan Sermaye Piyasasi Kurulu, WorldCom'un hileli işlemler gerçekleştirdiğini tespit etmiştir. WorldCom'un hileli işlemleri yatırımcının 180 milyar dolar kayıp yaşamasına neden olmuştur.[24] WoldCom'un denetim şirketi de Andersen Worldwide şirketidir. WorldCom, 7.97 milyar dolar tutarında hat maliyetini genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı olarak varlık hesabına kaydetmiş, ancak Andersen, hesapları incelediğini ve herhangi bir denetim riski bulamadığını beyan etmiştir. [25]

Bir diğer önemli nokta; Artur Andersen denetim firmasının skandalın ortaya çıkmasından bir yıl önce Deloitte&Touche tarafindan peer review denetimine tabi tutulmasıdır. Hal böyle olunca, Amerika'da peer review sisteminin yeterli olmadığı ve getirilecek yeni bir düzenleme ile denetim firmalarının gözetiminin sağlanması gerektiği görüşü öne çıkmıştır.

3.2.1.3 Tyco , Xerox, Global Crossing,

Enron olayının ardından, dünyanın elektronik ekipmanları üreticisi Tyco'nun hisse senetleri iki günde yüzde 20 gerilemiştir. Şirketin 80 milyar, piyasa değeri 63 milyar dolara düşmüştür.

Yine ABD merkezli Global Crossing adlı telekominikasyon şirketi Ocak 2002'de iflas etmiştir.

1906'da yılında ABD New York'ta Haloid Company adıyla fotoğraf kağıdı satmak amacıyla kurulmuş olan Xerox Corparation, 1948 de Xerox ticari markası altında, teknolojinin gelişimi ile fotokopi makinası, yazıcı, disk sürücü satan bir

[23] Javiriyah Ashraf, **a.g.e**, .s. 1
[24] Sanjay ANAND, Essentials Of Sarbanes Oxley, Sarbanes Oxley Institue, Kanada, 2002. Aktaran: Senar**, a.g.e**, s. 89.
[25] Senar**, a.g.e**, s. 89.

firma olmuş, 1961'de New York borsasında hisse senetleri yer almıştır. [26]1997-2001 yılları arasında muhasebe hileleri yaptığı, kârını 6 milyar Dolar fazla gösterdiği belirlenmiştir.

3.2.2 AB'de yaşanan Muhasebe skandalları örnekleri

3.2.2. 1. Ahold

Royal Ahold, 1990 ların en büyük başarı öykülerinden biri olmuş, 2003 yılında ise en büyük başarısızlıklardan biri olarak anılmıştır. 1887 yılında Albert Heijn tarafından kurulmuş, Heijn ailesi tarafından 3 kuşak yönetilerek; 100 yıldan fazla Hollanda 'da etkin bir gıda şirketi olarak faaliyet göstermiştir. 1948 yılında halka açılan işletme, 1989 yılında kurumsal yönetime geçiş yapmıştır. [27].

Heijn'in şirketi, Hollanda'da süpermarket konseptinin geliştirilmesiyle itibar kazanmış, daha sonraki yıllarda market formatını kendi ülkesinde popüler hale getirmiştir. 1973'te yönetim, şirketin adını Ahold olarak değiştirmiştir. Kraliçe Beatrix , Hollanda'da 100 yıldır sürekli ve onurlu bir şekilde faaliyet gösteren şirketlere verilen "Kraliyet" unvanını vermiş böylece şirket "Royal" Ahold' adını almıştır. 1990'ların başında, Royal Ahold en tanınmış ve saygın Hollanda şirketleri arasında yerini almış, adını dışarıda da duyurmuştur. [28]

2000 yılına gelindiğinde Royal Ahold, Asya, Portekiz, İskandinav ülkeleri, Güney Amerika, ABD , Doğu Avrupa'da perakende market zincirleri satın almıştır. Bu agresif genişleme kampanyası, Royal Ahold'u dünyanın en büyük üçüncü market perakendecisi yapmıştır.[29] 2001 yılına gelindiğinde Royal Ahold'un satışları 66,6

---

[26] Amy Butala, Zafar U. Khan, Accounting Fraud at Xerox Corporation: Ethical Considerations, **Journal of Leadership**, Accountability and Ethics, Vol. 16(5) 2019, p. 81.

[27] Abe De Jong, Douglas V. De Jong, Gerard Mertens, Peter Roosenboom, Royal Ahold:A Failure of Corporate Governance And An Accounting Scandal, **Tilburg University,** , No. 2005–57, March 11, 2005, ISSN 0924-7815, p.3.

[28] Michael C. Knapp ,Carol A. Knapp, Europe's Enron: Royal Ahold, N.V., **Issues in Accounting Education,** Vol. 22, No. 4, November 2007,p. 642.

[29] Michael C. Knapp ,Carol A. Knapp,**a.g.e**., p.642.

milyar Euro ve kârı 1,1 milyar Euro olarak açıklanmıştır ve yaklaşık çeyrek milyon çalışanı ile 27 ülkede 5.155 mağaza ile faaliyet göstermiştir.[30]

Deloitte Touche 2002 yılında yapmış olduğu denetimler sonucunda, muhasebe kayıtlarında yapılan usulsüzlükleri tespit etmiştir. Bu denetimler neticesinde şirketin kârını 2001 ve 2002 yıllarında olması gerekenden 500 milyon € fazla gösterdiği görülmüş, Muhasebe hilelerinin ve usulsüzlüklerin açıklanmasından sonra şirketin hisse senetleri bir günde % 63 değer kaybı yaşamıştır.[31]

Economist 2003 yılında Royal Ahold skandalından "Avrupa'nın Enronu" olarak bahsetmiş; Ahold skandalı, dev İtalyan şirketi Parmalat'taki muhasebe sahtekarlığıyla birlikte Avrupa Birliği'nin, muhasebe ve denetim alanlarında daha kapsamlı ve titiz bir düzenlemeler getirmesine neden olmuştur. [32]

3.2.2. 2 Parmalat

Parmalat, dünya çapında lider bir İtalyan şirketidir ve Aralık 2003'te patlak veren mali skandal ile hem ulusal hem de uluslararası basında geniş yer bulmuş, Avrupa şirketleri arasında şimdiye kadar görülen en büyük mali skandal olarak yer almıştır. [33]

Parmalat'ın kurucusu Calisto Tanzi, Tetra Pak tarafından geliştirilen sürekli paketleme sürecinden yararlanarak, 1960'larda süt pazarına girmiş ve Parmalat, süt ürünleri sektöründe önemli bir işletme haline gelmiştir. Parmalat markasının yetmişli yıllarda spor dünyasına sponsor olması Latin Amerika pazarlarına girmesini sağlamış ve popüler hale gelmiştir. [34]

---

[30]Abe De Jong, Douglas V. De Jong, Gerard Mertens, v.d., **a.g.e**, p.3.
[31] Odabaşı, Ergen**, a.g.e**. , s. 6.
[32] Michael C. Knapp ,Carol A. Knapp, **a.g.e**.,s. 3.
[33] Fabrizio Bava, Alain Devalle, Corporate Governance and Best Practices: The Parmalat Case, s.1. https://iris.unito.it/retrieve/handle/2318/121008/395810/3.%20GSTF%20Journal%20on%20business%20review.pdf (Erişim tarihi: 20.11.2020)
34 Emmanuel O. Ogutu, Corporate Failure and the Role of Governance: The Parmalat Scandal, International Journal of Management and Information Tecnology, Volume: 1, Number:3, June, 2016 ,s. 2748.

Parmalat içindeki zayıf bir kurumsal yönetişim sürecinin, Parmalat'ın çöküşüne yol açan başlıca neden olduğu sonucuna varmak önemlidir.[35] Skandalın ortaya çıkışının üç nedeni vardır. İlki, aile şirketi gibi yönetilmesi yani kurumsal olmaması, ikinci neden; bağımsız denetim firmasının muhasebe kayıtlarındaki usulsüzlüğü tespit edememesi, üçüncü oneden; mutabakat sürecinin doğru bir yapılmamasıdır. İncelemelerde, Parmalat Şirketi'nin 4 milyar Euro iştiraki olan ve Cayman Adalarında bulunan Bonlet Finans Şirketi hesaplarında olduğu ancak Cayman Adalarındaki iştirakinin hesabında olması gereken böyle bir paranın olmadığı ve şirket hesaplarının 8 milyar Euro şişirildiği ortaya çıkmıştır. İtalyan savcılarının yapmış olduğu incelemelerde 15 yıldan beri hesaplarda usulsüzlük yapıldığı anlaşılmıştır. Borsada ki Parmalat işlemleri askıya alınmıştır. Şirketin kurucusu Calisto Tanzi'ye dolandırıcılık suçu işlediği gerekçesiyle 10 yıl hapis cezası verilmiştir. [36]

İtalyan kanunlarına göre bir denetim firması 9 yıl denetleyebilirdi. Grant Thornton bağımsız denetim firması bu kural nedeniyle şirketin denetimini Deloitte Touche bağımsız denetim firmasına devretmiş, ancak buna rağmen Grant Thornton Parmalat'ın bazı şirketlerinde denetim faaliyetlerini sürdürmüştür. Deloitte Touche'nin, şirketin denetimini devraldıktan sonra hesaplarda ikinci bir inceleme yapmaması da skandalın diğer nedenidir. Parmalat skandalı o güne kadar ortaya çıkan en geniş çaplı nakit ve teyit hilesi olarak yerini almıştır. [37]

3.2.3 Dünya'da Yankı Uyandıran Diğer Skandallar

Dünya'da yaşanan muhasebe skandalları Japonya'da da ortaya çıkmıştır. 1887 de kurulan Kanebo, dünyanın en büyük kozmetik ve tekstil üreticilerinden biriydi. Denetimini yapan kuruluş, Japonya'nın en büyük 4 denetim şirketinden biri olan ChuoAoyama idi ve ChuoAoyam, PricewaterhouseCoopers küresel ağına bağlıydı. Nisan 2005 yılında Kenoba hile yaptığını kabul etmiştir. Japanese Financial Service Agency- FSA uluslararası 4 büyük denetim firmasından biri olan ve aynı

[35] Emmanuel O. Ogutu , **a.g.e**.,s. 2748.
[36] Odabaşı, Ergen**, a.g.e**. , s. 4.
[37] **A.e.** , s. 5.

zamanda PwC'nin ortağı olan ChuAoyama denetim firmasının faaliyetlerini incelemiş ve son 5 yılda düzenlenen mali tablolarında 200 milyar Yen yanlış kazanç beyan ettiği saptanmıştır. [38]

ChuAoyama denetim firmasının denetlemiş olduğu, Cordial, Nikko ve Sanyo Electric Şirketlerinde de hillelere rastlanmış, bu gelişmelerin ardından Japonya'da 2006 yılında yatırımcının çıkarlarını korumak amaçlı "Financial Insruments and Exchange Law" kısaca J-SOX olarak adlandırılan yasa düzenlenmiştir.[39]

HIH Insurance (Avustralya) 2001 yılında, ComRoad (Almanya) 2001 yılında, Livent Inc.(Kanada), 2002 yılında, SK Global (Güney Kore) 2003 yılında, Nortel Networks (Kanada) 2003 yılında adını muhasebe skandallarıyla duyuran diğer işletmelere örneklerdir.

3.2.4 Türkiye'de Yaşanan Skandallar

Ülkemizde de denetimin gözetimini gerekli kılacak usulsüzlükler 2000'li yıllarda, Dünya ile eşzamanlı olarak gözlemlenmiştir.

AB ve Amerika'da adı skandallara karışan firmaların ülkemizde de ortaklıklarının bulunması ve ülkemizde yaşanan banka iflasları yatırımcıların açıklanan mali tablolara olan güvenin azalmasına neden olmuştur.

1994 yılında yapılan devalüasyondan sonra mali yapısı bozulan ve batan TYT Bank, ve Impexbank, Marmara Bank, 1998 yılında Türkbank Bank, Exspres bank , 1999 tarihinde İnterbank ve daha sonra 1999 Aralık ayında Yurtbank, Egebank, Yaşarbank, Sümerbank, ve Esbank TMSF'ye devredilmiştir. Demirbank, ve İktisat Bankasi ,Ulusal Bank da TMSF bünyesine geçmiştir.

---

[38] Shingo Numata, Fumiko Takeda, **Stock Market Reactions to Audit Failure in Japan:The Case of Kanebo and ChuoAoyama,** International Journal of Accounting, June ,2010, s. 6.
[39] Odabaşı, Ergen**, a.g.e**. , s. 6.

2003 yılı Temmuz ayında Uzan Grubu 'na bağlı İmar Bankası'nın mevduat kabulü ve bankacılık işlemleri yapma izni kaldırılmış, bankanın yönetimi TMSF' ye devredilmiştir. TMSF ve BDDK'nın bankanın resmi kayıtlarına ulaşması Uzan Grubu tarafından büyük ölçüde engellenmeye çalışılmıştır. İncelemeler sonucunda, işlemlerin kayıt dışı bırakıldığı ve gerçek mevduat rakamının kamu otoritelerine yanlış beyan edildiği ortaya çıkmıştır.[40]

3.3. Dünya'da Kamu Gözetimine İlişkin Düzenlemeler ve Kamu Gözetim Kurumları

3.3.1. Dünya'da Kamu Gözetimine İlişkin Düzenlemeler

Yaşanan muhasebe skandallarının ardından açıklanan finansal tablolara ve var olan denetim mekanizmalarına duyulan güvenin tekrar oluşmasını sağlamak ve usulsüzlüklerin önüne geçmek amacıyla; bağımsız denetim kuruluşlarını denetleyecek, arkasında kamu gücü olan bağımsız bir idari otoritenin olması gerektiği düşüncesi önem kazanmıştır. Bu nedenle Amerika'da Sarbanes Oxley Kanunu , Japonya' da J-Sox yasaları yürürlüğe girmiş, Avrupa'da 8 no'lu Direktif modernize edilmiştir.

ABD'de hükümet tarafından fonlanan bir gözetim kurulu kurulması hareketi öncelikle Singapur ve Malezya tarafından takip edilmiştir. 2002 Kasım ayında 16. Dünya Muhasebeciler Kongresinde IFAC başkanı Rene Ricol, federasyonun öncelik vereceği konunun finansal piyasaların güveninin ciddi bir kararlılıkla yeniden tesis edilmesi olacağını; yaşanan son krizin sorumluluklarını kabul ettiklerini belirtmiştir. [41] Yasaların yürürlüğe girmesiyle , farklı ülkelerde birbiri ardına bağımsız denetim firmalarını denetleyecek kamu gözetim kurumları oluşturulmaya başlanmıştır.

3.3.2 Ülkelerin Kamu Gözetimi Kurumları Örnekleri

3.3.2.1. ABD- Sarbanex Oxley Kanunu ve PCAOB

[40] Ahmet Bayraktar, Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi, 2007, YL tezi, s. 67.
[41] Süer, **Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri,** s. 95.

George W. Bush ABD başkanı olarak, 30 Temmuz 2002'de Halka açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcı Koruması olarak da bilinen Sarbanes-Oxley yasasını imzalamıştır. SOX veya Sarbox, Sarbanes Oxley Act olarak da adlandırılan Sarbanes- Oxley Yasası adını, yazarları eski Senatör Paul Sarbanes ve eski Kongre Üyesi Michael Oxley'den almıştır. [42]

SOX yasası, halka açık şirket muhasebe-denetim reformu yasasıdır. Yasasının amacı; sermaye piyasası mevzuatına göre açıklanan şirketlere ilişkin bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırmak ve yatırımcıyı korumaktır.

Amerikan 1933 ve 1934 Menkul Kıymetler Yasaları'ndan (Securities Laws) sonra yapılan denetim mesleği ile ilgili en önemli yasal mevzuat olarak gösterilmektedir..[43]

Sarbanes Oxley yasasının getirdiği başlıca düzenlemeler:[44]

-PCAOB'un (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu) oluşturulması,
-Kurumsal yönetim standartlarının gözden geçirilmesi,
-Kamuyu aydınlatmaya yönelik yeni açıklamalar istenmesi,
-Hile ile ilgili yeni federal suçların oluşturulmasıdır.

Sarbanes-Oxley (SOX) tarafından konulan yasaklar sadece denetçiler değil, aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarını da etkilemiştir. [45]

PCAOB (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu): PCAOB resmi internet sitesinde yatırımcıları korumak ve bilgilendirici, doğru ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasında kamu yararını artırmak için halka açık şirketlerin

[42] Iman Dagnew, **Sarbanes - Oxley Act of 2002 vs. The 8th Company Law Directive,** University of Oslo, Department of Informatics **, Tez,** May, 19, 2008,p. 3.
[43] D.Halit Akbulut, Denetimin Gözetimi, Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetimi Kurulu, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, 2015, Cilt: 52 Sayı: 603, s. 80.
[44] Şaban Uzay, Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, 9-11 Kasım 2006, WCAE, "The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference", İstanbul, Bildiri,s.4,5.
[45] Lemus, **a.g.e**, s. 2.

denetimlerini denetlemek üzere Kongre tarafından kurulmuş kar amacı gütmeyen bir kuruluştur şeklinde tanımlamıştır. SEC, PCAOB'nin kurallarının, standartlarının ve bütçesinin onaylanması da dahil olmak üzere, PCAOB üzerinde gözetim yetkisine sahiptir. [46]

PCAOB yaklaşık 800 personeli ile hizmet vermekte ve merkezi Washington DC'de bulunmakta , Amerika Birleşik Devletleri'nde dokuz bölge ofisi yer almaktadır. [47]

SOX'ta yasanın uygulanmasının PCAOB'nin eksiksiz ve en kısa zamanda faaliyetlerine başlamasının önemli olduğu belirtilmektedir. PCAOB'la ilgili SOA yer alan başlıca hususlar şunlardır:[48]

- **PCAOB Oluşumu**: PCAOB, tam zamanlı çalışan bağımsız 5 üyeden (en az 2 üyenin CPA olması gerekmektedir) oluşacaktır.

-**PCAOB'nin sorumlulukları**:

- Halka açık şirketlerin bütün denetçilerini kaydetmek,
- Söz konusu denetçilerin disiplin ve denetimlerini gerçekleştirmek,
- 1934 tarihli SEC Kanununa uygun davranılmasını sağlamak,
- Halka açık şirketlerin bağımsız denetim raporlarının hazırlanması ile ilgili olarak denetim, kalite kontrol, iş ahlakı, bağımsızlık ve diğer ilgili standartları oluşturmak ve/veya daha önce oluşturulmuş olanları kabul etmektir.

-PCAOB'un bağımsız denetçilere ilişkin incelemeleri ve raporlar:

PCAOB'un halka açık şirketlerin bütün bağımsız denetçilerini en az 3 yılda bir kez olmak üzere denetlemesi gerekmektedir**..** Denetim raporu, temyiz dönemi tamamlandıktan sonra kamuoyuna bilgi olarak sunulmalıdır.

-PCAOB'un incelemeleri ve raporlar:

- PCAOB kanunlara, kurul düzenlemelerine, sermaye piyasası kanunlarına ve mesleki standartlara ilişkin ihlalleri inceler ve disiplini sağlar.

[46] https://pcaobus.org/about (Erişim tarihi: 18.01.2021)
[47] https://pcaobus.org/about
[48] Uzay, **Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği,** s. 5.

- PCAOB tarafından disipline ilişkin yaptırımlar, ilgili düzenleyici kurum yetkililerine rapor edilir.

-PCAOB'un denetim standartlarının oluşturulması ile ilgili görevleri ise şunlardır:

- Çalışma kağıtlarının 5 ile 7 yıl süresince saklanması
- Denetim firmalarının, ikinci ortak denetiminden yararlanması ve denetim raporlarının onaylanması,
- Şirketlerin iç kontrollerine ilişkin test raporlarının hazırlanması da dahil olmak üzere, şirketlerin iç kontrollerinin test edilmesidir.

Görüldüğü üzere; PCAOB'un denetim firmalarını kaydetme ve denetleme fonksiyonu dışında denetim standartları belirleme gibi önemli bir sorumluluğu daha bulunmaktadır. PCAOB ve KGK'nın görevlerini karşılaştırdığımızda, KGK'nın Uluslararası Denetim Standartları'nın yanında Uluslararası Muhasebe Standartlarını da yayınlama yetkisi de bulunmaktadır. Oysa ABD'de bu yetki FASB'a aittir.

3.3.2.2. İngiltere - POB (Professional Oversigt Board)

İngiltere ve İrlanda'daki bağımsız denetimi düzenleyici kurum olan Finansal Raporlama Komitesi (Financial Reporting Council-FRC), 1989 yılında muhasebe standartları oluşturma görevini yürütmeye başlamıştır.[49]

Denetçileri, muhasebecileri ve aktüetlerin çalışma kurallarını düzenlemekte, Birleşik Krallık'ın Kurumsal Yönetim ve Yönetim Kurallarını belirlemektedir. FRC, iş dünyasında şeffaflığı ve bütünlüğü teşvik etmekte olup, kurumun çalışmaları; yatırımcıların şirket raporlarına, denetimine ve yüksek kaliteli risk yönetimine güvenen diğer kişilere yöneliktir. .[50]

FRC, denetim ve muhasebe standartlarını uluslararası standartlarla da uyumlu olarak düzenlemektedir. Halka açık şirketlerin kayıtlarının kalitesini incelemektedir. Bağımsız denetim alanında önemli görevleri bulunan FRC'ın yıllık raporuna göre,

[49] Bozkurt Yazar, Yalçın, **a.g.e**.,s. 264.
[50] https://www.frc.org.uk/about-the-frc (Erişim tarihi: 10.03.2021)

İngiltere de faaliyet gösteren en büyük 6 denetim şirketi ni her yıl denetime tabi tutmakta, diğer denetim şirketleri 3 yıl aralıklarla denetime tabi tutulmaktadır.[51]

FRC' ye olarak 2003 yılında Profesyonel Gözetim Kurulu (POB) kamu güvenini sağlamak amaçlı kurulmuştur. Denetim mesleğinin etik kurallar ve mesleki standartlara bağlı olarak yürütülmesi için gözetim ve denetim faaliyetlerinde bulunmaktadır. POB içerisinde **Bağımsız Denetim Teftiş Birimi** oluşturulmuştur, bağımsız denetim kuruluşlarında yapılan kalite kontrol faaliyetleri denetimi bu birim tarafından yapılmaktadır. [52]

FRC'nin yayınladığı yeni prensiplere göre *Big Four"* olarak adlandırılan bu dört büyük denetim şirketi İngiltere'deki faaliyetlerinde 2024 yılı Ekim ayına kadar, denetim ve danışmanlık hizmetlerini ayırmalıdır. Yayınlanmış olan 22 prensibi de uygulamalı ve 2024 yılı Haziran ayına kadar da bunları tamamen tamamlamalıdırlar . FRC'nin yeni prensiplerine göre, firmalar denetim şirketlerinin yaptıkları denetimlerin kâr oranına göre ödemede bulunacak,denetim bölümünün finansmanını korumaya alarak denetim ücretlerinin ayrı bir kar-zarar hesabında toplayacak ve faaliyetleri gözlemleyecek bağımsız bir denetim kurulu oluşturacaktır. Bu düzenleme 2018'de İngiliz firma Carillion'un iflasından sonra denetim firmalarının uygulanan reform hareketi şeklinde nitelendirilmiştir. Thomas Cook ,BHS, Wirecard, BHS gibi şirketlerin de yakın zamanda iflası ile gözler denetim şirketlerine çevrilmiştir.[53]

3.3.2.3. Fransa - (The Haut Conseildu Commissariataux Comptes - H3C)

Yasal Denetim Yüksek Kurulu (H3C -High Council for Statutory Audit-The Haut Conseil Du Commissariat Auxcomptes) Fransa'da Adalet Bakanlığı bağlı kurulmuştur. KAYİK denetimini gerçekleştiren, denetim şirketlerinin gözetimini

[51] Pekuz, Aydoğan, **a.g.e**., s. 3.
[52] Zafer Sayar, .a.g.e., s.9.
[53]Ergüden Engin, "**İngiltere'de Denetim Firmalarında Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri Ayrılıyor**", https://vergialgi.net/ingilterede-denetim-firmalarinda-denetim-ve-danismanlik-hizmetleri-ayriliyor (Erişim tarihi:10.04.2021)

yapan bağımsız kamu otoritesidir. Mesleğe ilişkin etik kurallar ve denetim standartlarını oluşturmaktadır. Yasal Denetim Kurulunun denetçilerin bağımsızlığı ile meslek etiğine uyumu denetleme gibii temel göreleri bulunmaktadır.[54]

Denetimleri doğrudan, Haut Conseil tarafından çalıştırılan denetçiler yerine getirmekte olup Haut Conseil'in Genel Sekreterliğine raporlama yapmaktadırlar.. Denetim ekipleri deneyimli uzmanlar, uzman muhasebeciler ve denetçilerle oluşturulmuştur. Kamu yararını ilgilendiren işletmelerin denetimleri dışındaki denetim şirketlerinin gözetimi meslek birliği tarafından Haut Conseil'in belirlediği hükümlere göre yapılır.

Fraansa'da en büyük denetim şirketlerinden PWC, KPMG, Deloitte, E&Y, Mazars'ın denetimi her yıl, diğer denetim şirketinin denetimleri ise 3 yılda bir yapılmaktadır.[55]

3.3.2.4. Almanya -AOC (Auditor Oversight Commission) (APAK , Abschluss Prüfer Aufsichts Kommission)

Almanya Muhasebe Meslek Örgütü WPK dir. Ekonomi Bakanlığına tabi olarak 1961 yılında kurulmuştur. Tüm Kamu muhasebecileri WPK üyesi olmak zorundadır.

Bağımsız denetim alanında Almanya'nın karma bir modeli benimsediği görülmektedir. Almanya'da Denetçi Gözetim Komisyonu (AOC) Denetçi Gözetimi Kanuna göre 2005 tarihinde oluşturulmuştur. 27 Aralık 2004 tarihinde "Denetçi Gözetimi Kanunu" çıkarılmıştır. Kanun ile hedeflenen WPK'den den ayrı bir Denetçi Gözetim Komisyonu oluşturmaktır. Mesleki gözetime yönelik tüm sorumlulukların oluşturulacak bu komisyona aktarılmıştır..[56] Kanunun amacı, Alman denetim mesleğini geliştirmektir.

WPK, tasdik, mesleki sınav, onay, kayıt, onayların ve kayıtların iptali, disiplin, kalite güvenceyi düzenlemektedir. AOC (Bağımsız Denetçiler Gözetim

[54] Bozkurt Yazar, Yalçın, **a.g.e.,**s. 267.
[55] Pekuz, Aydoğan, **a.g.e**., s.,6..
[56] Sayar, **a.g.e**,.s. 10.

Komisyonu) 2005 yılında kurulmuştur. Denetimin gözetiminden sorumlu yetkili otorite olmuştur..[57] WPK ve AOC işbirliği çerçevesinde faaliyetlerini yürütmektedir.

AOC; Bağımsız Avrupa Denetçi Gözetim Kurumları Grubu (EGAOB), Avrupa Denetim Gözetim Grubu (EAIG), Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumu (IFIAR) üyesidir.

3.3.2.5. Hollanda- AFM (Autoriteit Financiële Markten)

Holanda'da muhasebe ve denetim akla gelen iki kurum gelmektedir. Bunlar: Hollanda Finansal Piyasalar Otoritesi (AFM) ve Kraliyet Hollanda Muhasebeciler Meslek Örgütü (NBA)dır.

Hollanda Finansal Piyasalar Otoritesi (AFM), 1 Mart 2002'den beri finansal piyasaların işleyişini denetlemekten sorumludur. Bu, AFM'nin tüm finansal piyasa sektörünün (tasarruf, yatırım, sigorta, krediler, emekli maaşları) yönetimini denetlediği anlamına gelmekte olup, AFM, Sermaye piyasaları, varlık yönetimi, muhasebe ve finansal raporlama yoluyla adil ve şeffaf mali piyasaları teşvik etmeye kararlıdır. Bağımsız bir denetim otoritesi olarak, Hollanda'da sürdürülebilir bir finansal sisteme ve refaha katkıda bulunmayı amaçlamaktadır.[58]

Hollanda bağımsız denetimin gözetiminde Kamu Gözetim Modelini katı bir şekilde uygulamaktadır. Hollanda' da 2006 yılında yasalaşan denetim firmalarını denetleme yasası ile AFM (Hollanda Finansal Piyasaları Düzenleme ve Denetleme Otoritesi) tarafından yapılacak kamu gözetimini uygulama kararı almıştır.[59]

Hollanda 'da NBA'nın kuruluşundan öce faaliyet gösteren muhasebe meslek kuruluşu NİVRA (Royal Netherlands Instıtute of Register Accountants-NIVRA) ile AFM 2008 yılından itibaren işbirliği içinde bağımsız denetimin gözetimi işlevini yürütmek için çalışmalar yürütmüşlerdir.

[57] Pekuz, Aydoğan, **a.g.e.,** s.,4.
[58] https://www.afm.nl/en/over-afm (Erişim tarihi: 10.03.2021)
[59] Sayar, **a.g.e**.,s. 12.

AFM başlangıçta kamu gözetimi uygulamasının başladığı 2008 yılı itibariyle bağımsız denetim ve bağımsız denetimin gözetimi alanındaki geniş yasal yetkileri çerçevesinde AB. 8.Direktif kapsamında bağımsız denetimin faaliyet gözetimini ve denetçi lisanslamasını kendi bünyesinde bulundurmayı tercih etmiştir, 2012 yılı itibariyle ise AFM bağımsız denetim alanındaki sicil, yetkilendirme, eğitim ve sınav vb yetkilerini meslek kuruluşu NIVRA'ya devrederek, yasal yetkilerinden sadece gözetim fonksiyonunu üstlenmiş olup, meslek kuruluşu NIVRA ile bir işbirliği içinde faaliyetlerini sürdürmüştür.[60]

Yeni Muhasebeciler Meslek Yasası Hollanda'da 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla, Hollanda Kraliyet Sicil Muhasebeciler Enstitüsü (NIVRA) ve Hollanda Muhasebeciler-İdare Danışmanları Düzeni (NOvAA) kaldırılmış, Muhasebeciler Meslek Yasası uyarınca, Kraliyet Hollanda Muhasebeciler Meslek Örgütü (NBA) kurulmuştur. NBA bu tarih itibariyle, NIVRA ve NOvAA'nın yasal halefi olarak belirlenmiştir.[61]

Şu aşamada Hollanda'da Kamu Gözetimi fonksiyonunu üstlenen AFM ile meslek kuruluşu NBA arasında bir işbirliği içinde bağımsız denetim ve bağımsız denetimin gözetimi fonksiyonları yürütülmektedir.

NBA'NIN yetkisi şunları içermektedir[62]:

-Denetçiler için denetim ve etik standartların belirlenmesi;

-KAYİK olmayanların kalite güvence incelemelerinin yapılması (AFM tarafından yetkilendirilen);

- Sürekli eğitim mesleki faaliyetlerini yürütmek;

-Denetim lisanslama sınavlarının yapılması ve sertifika verilmesi;

-Yüksek mesleki standartları teşvik eden ve denetim hizmetlerinin kalitesini artıran diğer faaliyetleri üstlenmek;

- Şikayetleri toplamak ve Disiplin Mahkemesine iletmek.

[60] Sayar, **a.g.e**.,s. 12
[61] https://www.nivra.nl/ (Erişim tarihi: 15.04.2021)
[62] https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/royal-nederlandse-beroepsorganisatie-van-accountants(Erişim tarihi: 15.04.2021.

3.3.2.6. Diğer Ülkelerin Kamu Gözetimi Kurumları Örnekleri

Avusturya kamu gözetim kuruluşu (QKB) Avusturya Denetçiler Gözetim Komitesidir. Ayrıca Kalite Güvence İncelemeleri Teknik Komitesi (AeQ) oluşturulmuştur. Standart oluşturma ve standartların onaylanması Avusturya meslek odası Yasal Denetçiler Odası (KWT) Yasal Denetçiler Enstitüsü (IWP) işbirliği ile uygulanmaktadır. Kalite Güvence sisteminden AeQ sorumludur, disiplin cezaları QKB (Avusturya Gözetim Kurumu) sorumluluğundadır. Yerel kamu gözetimi organları yetki paylaşmakla birlikte, bu faaliyetlerin gözetiminde nihai sorumluluğa sahiptirler. [63]

Macaristan'da 1 Temmuz 2013 tarihinden itibaren, aynı zamanda muhasebe düzenlenmesinden sorumlu olan Ulusal Ekonomi Bakanı, hükümet tarafından denetim mesleğinin kamu gözetimi ile ilgili işlevlerden sorumlu olarak görevlendirilmiştir. Bu işlevler Ekonomi Bakanlığı Muhasebe ve Gözetim Bölümü bünyesinde, KKH (Denetçilerin Gözetim Kurumu) tarafından yürütülmektedir. Gözetim ilgili faaliyetlerin yürütülmesi Ekonomi Bakanlığı bünyesinde Muhasebe ve Gözetim Kurumu tarafından gerçekleştirilmektedir. KKH yıllık bir rapor, kendi çalışma programı ile disiplin cezaları ve yaptırımlarını da içeren genel faaliyet sonuçlarını hazırlar ve sunar. Firmalar itibarıyla sonuçlar sunulmamakta ve genelde, tipik ve ciddi hatalara ve eksikliklere isimler belirtilmeden yer verilmektedir. Standart oluşturulması ve standartların onaylanması Macaristan Meslek Örgütü MKVK(Macaristan Denetçiler Odası) tarafından yapılmakta, disiplin cezaları Macaristan Gözetim kurumu KKH tarafından başlatılmakta MKVK tarafından uygulanmaktadır. Yerel kamu gözetimi organları yetki paylaşmakla birlikte, bu faaliyetlerin gözetiminde nihai sorumluluğa sahiptirler. [64]

Polonya Gözetim kuruluşu KNA (Denetim Gözetim Komisyonu), Denetçiler Meslek odası ise Ulusal Denetçiler Enstitüsü (KIBR) dir. Standart oluşturma ve standartların onaylanması Meslek odası KBR tarafından önerilir, Polonya Gözetim Kurumu KNA tarafından onaylanır. Disiplin cezaları ve yaptırımları Meslek odası KBR tarafından gerçekleştirilmekte, Polonya Gözetim Kurumu KNA tarafından onaylanmaktadır. KNA

[63] FEE Araştırması-23 Ülkenin Avrupa Ülkesinde Muhasebe Denetim Mesleğinin Kamu Gözetiminin Organizasyon yapısı, Eylül 2015, **TÜRMOB Yayını**, s.3,4.
[64] FEE Araştırması, s. 26,27.

yetki devrine gitmiş, onaylama işlemini kendi sorumluluğunda bırakmıştır, ancak faaliyetlerin gözetiminden sorumludur. [65]

Portekiz kamu gözetim kuruluşu CNSA (Ulusal Denetim Gözetimi Kurulu), denetimden sorumlu meslek kuruluşu OROC (Portekiz Denetçiler Enstitüsü) dır .CNSA kamunun erişimine açık olmak üzere bir yıllık rapor ve yıllık faaliyet planı hazırlamakta, firmalar itibarıyla denetim sonuçları sunulmamaktadır. Disiplin cezaları ve yaptırımlara ilişkin bilgilerde isimler belirtilmemektedir. Standart oluşturma ve standartların onaylanması, disiplin cezaları ile ilgili işlemler mesleki kuruluş OROC tarafından yapılmakta, Gözetim kurumu CNSA tarafından onaylanmaktadır. CNSA disiplin cezalarına ek yaptırımlar uygulayabilmekte olup yetki devrinde bulumasına rağmen faaliyetlerin gözetiminden sorumludur. [66]

İspanya kamu gözetim kurumu ICAC **(**Muhasebe ve Denetim Enstitüsü), Meslek Kuruluşları ise İspanya Mali Müşavirler Enstitüsü (ICJCE) ve Ekonomist Birlikleri Genel Konseyi (CGCE) olarak faaliyet göstermektedir. Standart taslaklarının oluşturulması ICJCE ve CGCE'ye delege edilmiştir. Bu görevin yerine getirilmediği durumlarda, ICAC'ın standartları hazırlama ve kabul etme yetkisi vardır. Disiplin cezaları İspanya Gözetim kurumu ICAC tarafından verilmektedir. [67]

İsveç, Kamu gözetim kurumu RN (Mali Müşavirler Gözetim Kurulu), muhasebe meslek kuruluşu ise FAR (sveç Muhasebe Mesleği Enstitüsü) dur. RN kamunun erişimine açık olan yıllık bir rapor yayımlar. Yıllık rapor gerçekleştirilen kalite güvence incelemelerinin genel sonuçlarını içermesine karşın firmalar itibarıyla sonuçlar sunulmamaktadır. Disiplin cezaları ve yaptırımlara ilişkin kararlar isimler belirtilmeden kamuya açıklanır. Kamu tarafından münferit vakalar hakkında daha fazla bilgi talep edilebilir ve bu durumda sunulan bilgilerde isimlere yer verilebilmektedir. Standart oluşturma ve disiplin cezaları kamu gözetim kurumu RN'nin sorumluğundadır. [68]

İncelemelerde ülkelerin kamu gözetim kurumlarını oluşturdukları, kamu gözetimi işleyişlerinde eşitli yetki devri farklılıklarının bulunduğu görülmektedir.

---

[65] **A.e**., s. 44,45.
[66] **A.e**., s. 46,47.
[67] **A.e**., s. 57,58.
[68] **A.e**.,, s. 60,61.

3.3.3. Kamu Gözetiminde Son Yıllarda Yapılan Düzenlemeler

3.3.3.1. AB 2014/56/EU Sayılı Denetim Direktifi

Avrupa Birliği "Denetim Politikası: Krizden Dersler" başlıklı Avrupa Komisyonu Danışma Raporu ile 2010 yılında denetim reformunu başlatmıştır. Yaklaşık üç yıl süren müzakerelerin ardından revize edilen 8 inci Direktif ile KAYİK'lerin Denetimine İlişkin Düzenleme AB Parlamentosu tarafından 03/04/2014 tarihinde kabul edilmiş ve 27/05/2014 tarihinde AB Resmi Gazetesi'nde yayımlanmıştır. Böylelikle, AB'nin yeni denetim mevzuatı, bir Direktif ve bir Düzenlemeden oluşmaktadır. Üye ülkelerin reform dan hareketle yayımlanan yeni düzenlemelere uyum sağlamak amacıyla gerekli olan düzenlemeleri en geç 17/6/2016'ya kadar yürürlüğe koymasına imkan tanınmıştır. [69] Anlaşılmaktadır ki, üye ülkelere kendi mevzuatlarını, bu düzenlemelere uygun hale getirmek için 2 yıl süre tanınmıştır.

Yeni AB Denetim Düzenlemeleri yasal denetçilerin, denetim firmalarının kamu gözetimlerinin yapılanmasını etkileyen hükümler içermektedir. Bu Düzenlemeler;

- 2006/43/EC Sayılı Denetim Direktifini (8 No'lu Direktif olarak bilinen) değiştiren ve Avrupa Birliğinde yürütülen tüm yasal denetimlerin düzenlenmesine yönelik olarak bir dizi değişikliğe uğrayan ve yeni eklenen hükümleri içeren 2014/56/EU Sayılı Denetim Direktifi,
- Direktif hükümlerine ek olarak özellikle Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK'lerin) denetimine ilişkin hükümler içeren 537/2014 Sayılı AB Düzenlemesidir.

2014 yılında gerçekleştirilen denetim reformunun amacı kurumsal yönetimi, denetçi yeterliliğini ve denetim kalitesini güçlendirmek, tek Avrupa pazarı oluşturmaktır. 2008'deki finansal krizden sonra Avrupa şirketlerinin özellikle de KAYİK'lerin denetlenmiş finansal tablolarına olan yatırımcı güvenini tekrar sağlamayı hedeflemiştir. Bu nedenle bu kuruluşların denetimiyle ilgili olarak çıkar

[69] **A.e**.,s. Önsöz.

çatışmalarının giderilmesi, denetçi bağısızlığının güçlendirilmesi ve etkin bir kamu gözetiminin kurulması istenmiştir. [70]

2014/56/EUsayılı direktifte; denetçinin bağımsızlığı, soruşturma ve yaptırımlar, uluslararası denetim standartları, denetim raporu, kalite güvence sistemi, kamu gözetimi gibi zorunlu denetime genel olarak uygulanacak kurallar ile KAYİK'lerin denetim komitelerine ilişkin hükümler bulunmaktadır. 537/2014 sayılı tüzükte zorunlu rotasyon, denetim dışı bazı hizmetlerin yasaklanması veya sınırlandırılması, raporlama, kalite güvence sistemi, gözetim kurumları arasında işbirliği konularında KAYİK'lere uygulanacak ek yükümlülüklere yer verilmiştir. Sözleşmelere, piyasa rekabetini kısıtlayacak şekilde "sadece dört büyük" gibi hükümler konması yasaklanmış, denetim piyasasında rekabet imkânı ortaya çıkmıştır. Raporlamada hesap verilebilirlik önem kazanmış; KAYİK denetçileri için 10 yıllık zorunlu denetim kuruluşu rotasyonu (bazı şartlarla uzatılma hakkı vardır) getirilmiştir.[71]

3.3.3.1.1. Kamu Gözetim Kurumları ile İlgili Değişiklikler

Avrupa Gözetim Kurumları Komitesi'nin (CEAOB - Committee of European Audit Oversight Bodies) oluşturulması gerektiği ve görevleri direktifin 30. maddesinde yer almıştır. CEAOB, her üye ülkeden bir temsilci olmak üzere ulusal gözetim kurumlarının üst düzey temsilcilerinden ve Avrupa Menkul Kıymetler ve Piyasalar Kurumu (ESMA - EuropeanSecurities and Markets Authority) tarafından atanan ve oy kullanma yetkisi bulunmayan bir üyeden oluşmaktadır. Daha önce 2005/909/EC sayılı karar ile kurulmuş olan EGAOB'un (EGAOB -European Group of Audit Oversight Bodies) görevleri CEAOB 'ye devredilmiştir.[72] CEAOB'ye Gözetim kurumlarının görevlerini koordinasyon etme, kurumlar arası işbirliği ve bilgi paylaşımı sağlamak, direktif ve tüzüğün uygulanmasına rehberlik etme görevleri verilmiştir.

---

[70] Aziz Doğan, AB Denetim Reformu**, Muhasebe ve Denetim Dünyası**, Yıl : 1 Sayı: 2 Temmuz & Eylül 2016, s:1.
[71] Doğan, **a.g.e**., s: 18
[72] **A.e.,** s: 15.

2006 direktifinden farklı olarak 2014 direktifinde üye ülkelerin etkin bir kamu gözetim sistemi kurmalarını zorunlu hale getirilmiştir ve yetkili gözetim kurumunun komisyona bildirilmesi istenmiştir. Gözetim kurumunun görevlerinden bir kısmını kanunla yetkilendirilmiş diğer kurum veya kuruluşlara devretmesine de izin verilmiştir. Ancak devredilen görev ve yetkilerin şartlarının açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Gözetim kurumunun devrettiği yetkilerini geri alabilme hakkı bulunmaktadır. [73]

Kalite kontrol incelemelerinin halka açık olmayan işletmelerin bağımsız denetimini yapan kuruluşlar için en az 6 yılda bir, halka açık işletmeler ve diğer kamu menfaati gözetilen kurum ve kuruluşların bağımsız denetimin yapan kuruluşların (KAYİK) denetiminin en az 3 yılda bir yapılması gerekmektedir.[74]

FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu) Haziran 2014'de İnternet Sitesinde denetim reformu çerçevesinde AB'nin yayımladığı Yenilenen 8 no'lu Direktif ve Yeni Düzenleme kapsamında "Denetimde Kamu Gözetimi: Güvenirliğin Arttırılması ve İşbirliğinin Desteklenmesi" başlığıyla bir bilgilendirme notu yayımlanmıştır. Bu notun AB tarafından 2014 yılında "Yıllık ve Konsolide Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Direktif" ve "Kamu Yararını İlgilendiren işletmelerin (KAYİK) Denetimine ilişkin Düzenlemesi" baz alınarak yayınlandığı belirtilmiştir.

Bu bilgilendirne notunda, hem Yenilenen Direktif hem de Yeni Düzenleme'de , KAYİK denetimleri ile ilgili bazı sınırlamalar çerçevesinde, gözetim otoritelerinin meslek örgütlerine bazı yetkileri devredebileceğine yönelik hükümlerden yola çıkarak; üye ülkelerin gözetim kurumlarının görevlerini ,meslek örgütlerine veya diğer otoritelere, yetkilerin açıkça belirlenmesi, çıkar çatışması konusunun incelenmesi ve yetkilerin geri almasının mümkün olması koşullarıyla devredilebileceği konusu vurgulanmıştır. [75] FEE çalışması tavsiye niteliği taşımaktadır. FEE, tanınan bu hakların kullanılmasına destek vermektedir. [76]

[73] **A.e**.,s: 10.
[74] Sayar, **a.g.e,**s. 7.
[75] Sayar, **a.g.e**., s: 7,8.
[76] Sayar, a.g.e.s.

Bu bilgiler ışığında ilerleyen dönemlerde, tüm yetkileri kendi bünyesinde toplayan KGK'nın ülkemizde de bu opsiyonu kullanarak meslek odasına bazı alanlarda yetki devri ihtimalinin ortaya çıkabileceği söylenebilir.

3.4. Türkiye'de Kamu Gözetimi

3.4.1.Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

KGK kuruluncaya kadar, Türkiye'de denetimin denetimi ve gözetimi çalışmaları TÜRMOB, SPK, BDDK, EPDK; Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü tarafından bölünmüş bir yapı içinde yürütülmüştür. ABD'de PCAOB 'nun kuruluşu; Avrupa'da 8. Yönergede yapılan değişiklikler, ülkemizde de yeni düzenlemelere olan ihtiyacı gündeme getirmiştir.

AB, IFAC, IOSCO gibi uluslararası kuruluşlar da PCAOB benzeri bir modeli onaylamış ve önermişlerdir. Böylelikle ülkemizde de kamu Gözetim kurulu modelini benimsemiştir.

Türkiye'de 02.11.2011 tarih 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur. AB'ye üyelik çalışmaları, Türkiye'de kamu gözetimine duyulan ihtiyaç kamu gözetimi kurumunun oluşmasını hızlandırmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte zorunluluk haline gelmiştir. Türk Türk Ticaret Kanununun kabulünün hemen ardından 02.11.2011 tarih 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuş, bağımsız denetim için kamu gözetimi getirilmiştir.[77] Kanunun 1.maddesinde Kurumun amaç ve kapsamı açıklanmıştır.

[77] Jale Sağlar, Derya Yüce, "Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma", **Niğde Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2015, s.48.

Madde 1:

Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisine haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

02.11.2011 tarihinde kurulan KGK; vizyonunu "Yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak", misyonunu ise; Finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek." şeklinde tanımlamıştır.[78]

KGK'nın temel amacını , yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır." şeklinde ifade etmiştir. Yürütülen kamu gözetimi sistemi süreçleri Avrupa Birliği ile eşdeğerliliğe sahiptir ve bu doğrultuda başta halka açık şirketler, borçlanma araçları ihraç eden şirketler, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin cari limitlere göre Türkiye'nin en büyük 10.000 işletmesinin bağımsız denetim süreçlerini incelemek ve gözetmek için kurulmuştur. [79]

3.4.1.1. Kurumun Yetkileri ve Teşkilat Yapısı

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye göre, kurul ve başkanlıktan

[78] KGK, https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5282/Vizyon-Misyon (Erişim Tarihi: 08.11.2020).

[79]https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf. (Erişim Tarihi: 08.11.2020)

oluşan kurum, kamu tüzel kişiliğine haiz ve idari özerkliğe sahip, Hazine ve Maliye Bakanlığıyla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur.

Biri başkan ve biri ikinci başkan olmak üzere toplam dokuz üyeden oluşan kurul üyelerinin atanması Cumhurbaşkanı tarafından yapılmaktadır. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 14 üncü maddesine dayanılarak hazırlanan **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri hakkında yönetmelikte** kurumun yetkileri (madde 4) ve hizmet birimleri (madde 5) belirtilmiştir. [80](Resmi Gazete Tarihi: 08.07.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28347)

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri hakkında yönetmelik **madde 5 kurumun hizmet birimleri:**

MADDE 5- (1) Kurumun hizmet birimleri şunlardır:

a) Standartlar Daire Başkanlığı

b) Eğitim ve Yetkilendirme Daire Başkanlığı.

c) Gözetim ve Denetim Daire Başkanlığı

ç) Bilgi Sistemleri Yönetimi Daire Başkanlığı.

d) Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.

e) İnsan Kaynakları ve Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı.

Hukuk danışmanlığına ilişkin her türlü iş ve işlemleri ise Hukuk Müşavirliği tarafından yerine getirilmektedir.

Madde 4 ve Madde 5 te kurumun yetki ve hizmet birimlerine yer verilmiştir.

Ülkemizde güçlü bir kamu gözetimi sisteminin tesisi için Kurumun **dört temel fonksiyonu mevcuttur:**

- Türkiye muhasebe standartlarını belirlemek,
- Türkiye denetim standartlarını belirlemek,
- Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve denetlemek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak.

[80]https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Mevzuat/KGK%20TE.%C5%9EK%C4%.B0LAT%20Y%C3%96NETMEL%C4%B0%C4%9E%C4%B0.pdf (Erişim Tarihi: 08.11.2020)

Bu ana fonksiyonlar çerçevesinde, yüksek kalitede ve güvenilir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak **amacıyla KGK'nın görev ve yetkileri ise özet olarak, aşağıda listelendiği şekildedir:** [81]

1. Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını ve ulusal denetim standartlarını oluşturmak.
2. Diğer yetkili kurum ve kuruluşların bu alanda olan kendi konuları dâhilinde yapacakları düzenlemeleri onaylamak.
3. Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşları için çalışma prensiplerini belirlemek.
4. Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, ilan etmek, resmi sicile kaydetmek, kamuoyunun sürekli bilgisine sunmak.
5. Bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının ulusal standart ve düzenlemelere uygunlunun a ve denetimini 6. İnceleme ve denetim faaliyetleri sonucunda bu alanda gerekli yaptırımları uygulamak.
7. Bağımsız denetim meslek mensupları için sınav, yetkilendirme, tescil, disiplin ve soruşturma işlemlerini yapmak, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek ve bunların kalite güvence sistemini oluşturmak
8. Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili olmak üzere ikincil düzenlemeler yapmak.
9. Uuslararası uygulamaları ve gelişmeleri izlemek, muhasebe ve denetim ve ilgili alanlarada faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlarla işbirliği faaliyetlerini sürdürmek.

3.4.1.2. Global İşbirlikleri ve Eşdeğerlik Çalışmaları

Sağlam ve sürdürülebilir bir bağımsız denetim çalışma modelinin geliştirilmesi ve bağımsız denetimin kalitesini artırarak yatırımcıların korunması amacını taşıyan IFIAR' a (Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu) 31 Ocak 2014 tarihinde üye olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı

[81] KGK 2019 Faaliyet Raporu, s.3. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_2019_Faaliyet_Raporu.pdf

(IFRS Foundation), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), İslami Finans Kuruluşları için Muhasebe ve Denetim Kuruluşu (AAOIFI) üyesidir. [82]

GK tarafından 31 Temmuz 2015 tarihinde "Türkiye'deki kamu gözetimi, kalite güvence, inceleme ve yaptırım sistemlerinin Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerle eşdeğer kabul edilmesine ilişkin başvuru" yapılmıştır. Yapılan başvuru, Avrupa Komisyonu tarafından, 2006/43/ EC sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Direktifinin ilgili maddeleri uyarınca değerlendirilmiş Avrupa Komisyonu'nun 25 Temmuz 2016 tarihli ve (EU) 2016/1223 sayılı Uygulama Kararı uyarınca 1 Ağustos 2016 tarihinden itibaren AB üyesi ülkelerle eşdeğerliği kabul edilmiştir. Bu karar ile devredilebilir menkul kıymetleri AB üyesi ülkelerin düzenlenmiş piyasalarında işlem gören işletmelerimizin, ülkemiz denetçileri tarafından düzenlenen denetim raporları, söz konusu ülkelerde geçerlilik kazanmıştır.[83]

9 Aralık 2016'da KGK, İsviçre kamu gözetim kurumu olan Federal Kamu Gözetimi Kurumu'na (FAO) eşdeğerlik başvurusu yapmış,tır. İsviçre Hükümeti'nin 23 Ağustos 2017 tarihli kararıyla Türkiye ile İsviçre kamu gözetimi sisteminin 1 Ekim 2017 tarihinden itibaren eşdeğer olduğu kabule edilmiştir.

İngiltere Finansal Raporlama Komitesi (FRC) tarafından gönderilen 15 Ağustos 2019 tarihli mektupta, İngiltere'nin Avrupa Birliği'nden ayrılma süreci (Brexit) tamamlandığında ülkemizdeki kamu gözetimi, kalite güvence, inceleme ve yaptırım sistemlerinin İngiltere'de eşdeğerliğinin devam edeceği bildirilmiştir. 31 Ocak 2020'de İngiltere resmi olarak Avrupa Birliği'nden ayrılmıştır, gönderilen mektuba göre ek bir işleme gerek duyulmadan ülkeler arası eşdeğerlik devam etmektedir. [84]

3.4.1. 3. KGK Faaliyetleri

3.4.1.3.1 Düzenleme Faaliyetleri

Kurumun "düzenleme" faaliyetleri:

[82] KGK 2019 Faaliyet Raporu, s. 12,13.
[83] **A.e**.,s. 15.
[84] **A.e**., s.16.

- TMS ve TDS'lerin oluşturulması ve yayımlanması ile ilgili çalışmalar,
- Standartlara ilişkin ikincil düzenlemelerine ilişkin çalışmalar,
- Uluslararası standartlarla uyumlu mesleki etik kurallarının belirlenmesine ilişkin,
- Kalite güvence sisteminin oluşturulmasına ilişkin,
- Kurum tarafından yapılan denetim faaliyetlerine yönelik denetim rehberlerinin hazırlanması çalışmaları,
- Meslek mensuplarının sürekli eğitimine yönelik çalışmalar şeklinde sıralanmaktadır.

KGK tarafından yürütülen, Küçük ve mikro işletmeler için AB düzenlemeleriyle uyumlu bir mevzuatın oluşturulması için Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) çalışmaları , Büyük ve Orta Boy işletmeler Finansal Raporlama Standardı (Bobi FRS) çalışmaları oldukça önem arz etmektedir.

Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı çalışmaları sonucu hesap planına nihai hali verilmiştir. KGK'nın bu konudaki çalışmalarına " 2.2.4.1 2000-2021 Yılları Arası Yasal Düzenlemeler ve Muhasebe Mesleği" alt başlığı altında ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

3.4.1.3.2. İnceleme Faaliyetleri

Kurumun İnceleme fonksiyonu faaliyetleri ;

- Risklerin tespitin ve değerlendirilmesine ilişkin tekniklerin geliştirilmesi,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının mevzuata uygunluğunun incelenmesi,
- İncelemeler sonucunda; denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması, aksaklıkların tespiti ve bunların çözümü gerekli tedbirlerin alınması,
- Yapılan inceleme sonuçları hakkında kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla yıllık inceleme raporunun oluşturulması.

İnceleme raporu ile incelemelerde sık karşılaşılan eksikliklerin kamuoyu ile paylaşımı ile denetim sektörünün ve kamunun bilinçlendirilmesi hedeflenmektedir. [85]

3.4.1.3.3. Gözetim Faaliyetleri

Gözetim faaliyetleri, denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından KGK'na bildirilen yapılan denetim raporu bildirimleri, sözleşme bildirimleri, gelir bildirimleri, mesleki sorumluluk sigortası bildirimleri ile şeffaflık raporu bildirimleri olmak üzere 5 ana konu üzerinde yürütülmektedir. [86]

3.4.1.3.4. Uygulama Faaliyetleri

Kurumun uygulama fonksiyonunu kapsamında yürütülen denetim ve gözetim faaliyetleri sonucunda, mevzuata aykırılıkları tespit edilenlere uygulanacak idari yaptırımların karara bağlanmasına yönelik işlemleri içermektedir. İnceleme raporlarıyla ilgili savunmalar alındıktan sonra müzekkereler hazırlanarak Kurul'a yönlendirilir Kurul'da alınan karara göre, denetim kuruluşları ya da bireysel olarak bağımsız denetçiler; " İkaz, Uyarı, İdari Para Cezası Faaliyet İzninin Askıya Alınması," gibi yaptırımlarla cezalandırılmaktadır.

3.4.1.3.5. Yetkilendirme Faaliyetleri

KGK yetkilendirme fonksiyonu kapsamında;

- Bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak gerçek ve tüzel kişilerin yetkilendirilmesi,
- Bağımsız denetim sicil değişiklikleri takibi,
- Bağımsız denetçilere yönelik düzenlenen sürekli eğitim programlarının akreditasyon işlemleri,

Denetçilik sınavları 25/01/2013 tarihli ve 28539 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliğine göre KGK tarafından

[85] **A.e**., s. 21,22.
[86] **A.e**., s. 23.

düzenlenmekte, Bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 14. maddesine istinaden yapılmaktadır. Yetkilendirilen bağımsız denetçilerin sayıları ve unvanları ile ilgili ayrıntılı bilgi ve tablolar 2. Bölüm 2.2.4.4 2000-2020 Yılları Arası Muhasebe Denetimi alt başlığında sunulmuştur.

KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 25'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak ; denetçilerin yüksek kalitede hizmet sunmaları, sahip oldukları mesleki bilgi ve becerilerinin güncelliğini koruması ve bağımsız denetçilerin etik kurallara riayet etmesini sağlamak amacıyla sürekli eğitim çalışmalarına önem vermektedir. [87]

[87] **A.e**., s. 36.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM:
KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDATLARI KURUMU'NUN (KGK) ROLÜ İLE MUHASEBE UYGULAMALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN MUHASEBE VE DENETİM MESLEK MENSUPALARINA ETKİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, ilk üç bölümde verilen teorik açıklamalardan yola çıkılarak; yapılan araştırmanın amacı, kapsamı, veri ve bilgi toplama yöntemi belirtilmiş, araştırmanın metodolojisi kapsamında araştırmanın ana kütlesi, örnekleme süreci, araştırmanın modeli ve değişkenleri ile araştırmanın hipotezlerine yer verilecektir. Kullanılan ölçeğin faktör yapısı ve güvenirliği incelenerek araştırma verilerinin analizi yapılacaktır. Analiz sonucunda elde edilen bulgular değerlendirilerek yorumlanacaktır.

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı, Kamu Gözetim Kurumu' nun rolü ile muhasebe uygulamalarındaki değişikliklerin muhasebe meslek mensuplarına ve bağımsız denetim meslek mensuplarına etkilerini ortaya koymaktır. KGK'nın Türkiye' de kurulması ile geçmişte farklı kuruluşların üstlendiği görevler KGK'nın sorumluluğunda toplanmış ve pek çok uygulamada değişiklikler ortaya çıkmıştır. Bu görevler; kamu gözetimi görevinin yapılması, muhasebe standartlarının yayınlanması, denetim standartlarının yayınlanması, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, sınavlara tabi tutulması, sicil ve disiplin işlemleri, denetçi sürekli eğitim faaliyetleri, denetim kuruluşlarının listeye alınması, etik ilkelerin belirlenmesi, yabancı firmaların çalışmaları ile ilgili koşulların belirlenmesi şeklinde sıralanmaktadır.

Araştırmada, KGK' nın ülkedeki faaliyetlerinden en çok etkilenen meslek grupları olan muhasebe meslek mensupları (SMMM-YMM) ve bağımsız denetçilerin uygulamalardaki değişiklikler hakkındaki görüşlerini saptamak, kurumun

faaliyetlerine bakış açılarını değerlendirmek ve kurumdan beklentilerini öğrenmek hedeflenmiştir. İki grup arasında görüş farklılıkları olup olmadığı da inceleme konusudur. Bu nedenle çalışmanın; Türkiye'de muhasebe meslek mensupları ve bağımsız denetçilerin uygulamalardaki değişiklikler konusundaki düşüncelerini öğrenmek, kurumun faaliyetleri hakkındaki olumlu ve olumsuz görüşlerini tespit etmek, bu bağlamda beklenti ve önerilerini saptamak ve karşılaşılan sorunlara çözüm önerileri sunmak adına literatüre önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

4.2. Araştırmanın Kapsam ve Kısıtları

Araştırma kapsamında, Kamu Gözetim Kurumu' nun ülkedeki uygulamalara getirdiği yenilikler hakkında meslek mensuplarının beklenti ve görüşlerine yönelik sorular içeren bir anket çalışması planlanmıştır. KGK' nın oluşumunun muhasebe meslek mensuplarının (SMMM-YMM' lerin) ve bağımsız denetçilerin beklentilerini ne ölçüde karşıladığının saptanması, uygulamalar hakkındaki görüşlerinin belirlenmesi hedeflenmiştir. Araştırmada ilk grup olan muhasebe meslek mensupları, TÜRMOB' da kayıtlı SMMM-YMM unvanına sahip tüm meslek mensupları anket uygulanacak ilk ana kütleyi oluşturmuş, herhangi bir kısıtlamaya yer verilmemiştir. Araştırmanın ikinci grubu olarak belirlenen bağımsız denetçilerde ise, bağımsız denetim faaliyetini herhangi bir bağımsız denetim firmasında ya da tek olarak bilfiil yürüten bağımsız denetçiler olarak kısıtlamaya gidilmiştir. Bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup, muhasebe meslek mensubu olarak faaliyet gösteren, bağımsız denetim yapmayan meslek mensupları bu grupta yer almamıştır.

4.3. Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde araştırmanın veri toplama yöntemi, örnekleme süreci, değişkenleri, hipotezleri ve modeli hakkında açıklayıcı bilgiler verilerek araştırmanın metodolojisi açıklanacaktır.

4.3.1.Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Muhasebe meslek mensupları ve bağımsız denetçilerin görüş ve beklentilerini ölçmeyi hedefleyen sorular içeren anket taslak formu Ağustos 2019 tarihinde hazırlanmıştır. Bu form konusunda uzman kişilerce incelenmiş ve bunun sonucunda soru sayısının azaltılması, bazı ifadelerin eklenmesi, değiştirilmesi veya çıkartılması gibi değişikliklere gidilmiştir. Daha sonra anket, tesadüfi seçilen 30 denek tarafından yanıtlanmış ve yanıtlar incelenmiştir. Yanıtlayıcıların cevaplarına göre anket formunda gerekli değişiklikler yapılmıştır. Anketin son hali, Eylül 2019 itibari ile oluşturulmuştur.

Muhasebe meslek mensupları ve bağımsız denetçiler için meslek tanımları bakımından birtakım farklılıklar bulunduğundan, büyük bölümü ortak sorular içermekle birlikte bazı farklı sorular da bulunan iki adet anket formu oluşturulmuştur (Ek 1 ve Ek 2). Anketler üç bölümden meydana gelmektedir ve toplamda elli dörder adet soru yer almaktadır.

Anket formlarında ilk bölümlerde "demografik özellikler" ile ilgili sorular yer almakta olup, SMMM ve YMM unvanına sahip meslek mensupları için hazırlanan ankette 8, denetim meslek mensupları için hazırlanan ankette 10 soru bulunmaktadır. Bu sorular yardımıyla, katılımcıların demografik özellikleri ile KGK hakkında görüş ve beklentileri ilişkilendirilmeye çalışılacaktır.

Anket formlarının ikinci bölümleri, "kamu gözetimine genel bakış" başlığı ile yer almaktadır. SMMM ve YMM unvanına sahip meslek mensupları için hazırlanan ankette 6, denetim meslek mensupları için hazırlanan ankette 4 soru bulunmaktadır ve iki anket formu ortak ve farklı sorular içermektedir. Bu sorulara katılımcılardan Evet/Hayır cevaplarından birini vermeleri istenmektedir ve meslek mensuplarının KGK' yı genel olarak değerlendirmeleri beklenmektedir.

Anket formlarının üçüncü bölümlerinde ise "Kamu Gözetim Kurumu' nun faaliyetleri" ile ilgili ifadelerin yer aldığı 5' li Likert tipi ölçekli 40 adet soru bulunmaktadır ve tamamı ortaktır. Katılımcıların cevapları ekseninde görüş ve beklentilerinin değerlendirilmesi planlanmaktadır. Cevap seçenekleri 1 ve 5 arasında

ölçeklendirilmiş; "1=Kesinlikle Katılıyorum, 2=Katılıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılmıyorum, 5= Kesinlikle Katılmıyorum" şeklinde değerlendirilmiştir.

4.3.2. Araştırmanın Anakütlesi ve Örnekleme Süreci

Anket SMMM-YMM unvanlarına sahip Muhasebe Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilere uygulanmıştır. TÜRMOB 2019 çalışma raporuna göre Türkiye' de YMM ve SMMM odalarına kayıtlı toplam 113.687 muhasebe meslek mensubu anakütlenin ilk bölümünü oluşturmaktadır. Bağımsız denetçilere uygulanan anket, bağımsız denetim faaliyetini bizzat sürdüren meslek mensuplarına yönelik hazırlanmıştır. KGK 2019 Faaliyet Raporuna göre, KGK tarafından yetkilendirilmiş ve Bağımsız Denetim Resmi Sicilinde tescil ve ilan edilmiş 314 Bağımsız Denetim şirketi bulunmakta olup, 2019 yılı sonu itibarıyla 314 bağımsız denetim kuruluşunda, toplamda 3.467 denetçi görev yapmakta ve anakütlenin ikinci kısmını meydana getirmektedir. Bu durumda hedef kitle toplam 117.154 meslek mensubudur.

Farklı illerde bağımlı ya da bağımsız olarak faaliyetlerini sürdüren muhasebe meslek mensuplarına yüz yüze ve/veya mail yoluyla ulaşılmış ve 175 adet meslek mensubu anketi cevaplamıştır. Denetim meslek mensuplarına (bağımsız denetçilere) da yine mail yoluyla ulaşılmış, 53 adet bağımsız denetçi ankete katılım sağlamıştır. Bu anlamda örneklem yöntemi "rassal (tesadüfi) örnekleme" olarak uygulanmıştır. Geçersiz anket bulunmamakta olup tüm anketler değerlendirmeye alınmıştır. Değerlendirmeye alınan toplam anket sayısı 228 dir. Öte yandan, ±%5 hata miktarının tolere edileceği kabul edilerek (d = 0,05 hata ile) %95 güven seviyesinde (α=0,05 anlamlılık düzeyinde) örneklem büyüklükleri, aşağıda hesaplanmıştır.

$$n = \frac{N \cdot t^2 \cdot p \cdot q}{d^2 \cdot (N-1) + t^2 \cdot p \cdot q} = \frac{117154 \cdot (1{,}96)^2 \cdot 0{,}5 \cdot 0{,}5}{(0{,}05)^2 \cdot (117154-1) + (1{,}96)^2 \cdot 0{,}5 \cdot 0{,}5} \cong 383$$

Burada;

N= Anakütledeki birey sayısı,

n= Örnekleme alınacak birim sayısı,

p= İncelenecek olayın görülme sıklığı (olasılığı),

q= İncelenecek olayın görülmeme sıklığı (1-p),

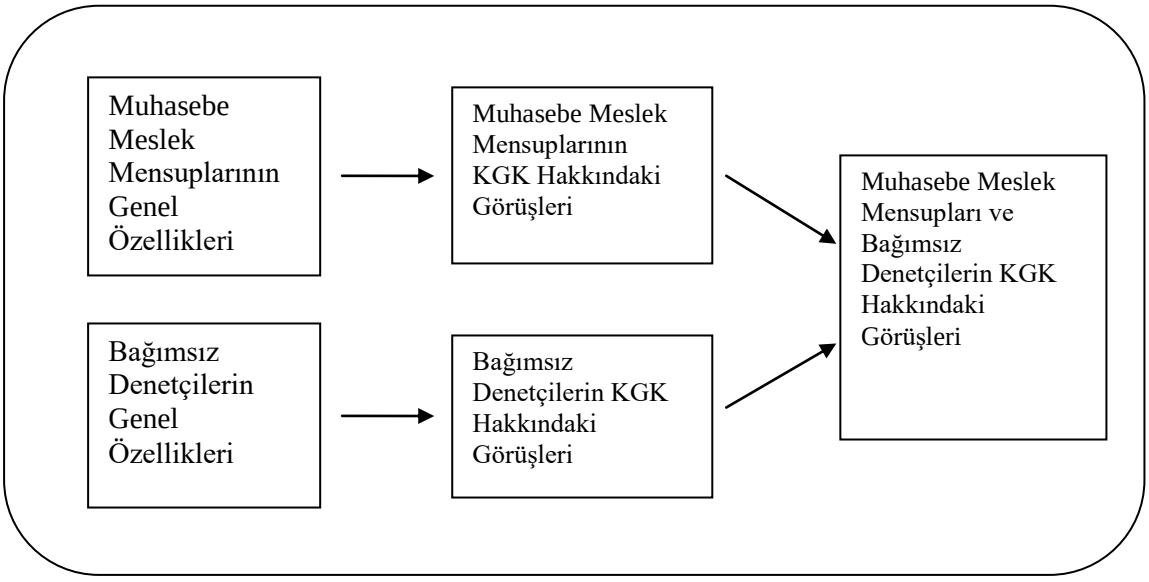
t= Belirli serbestlik derecesinde ve saptanan yanılma düzeyinde t tablosunda bulunan teorik değer,

d= Olayın görülüş sıklığına göre yapılmak istenen ± sapma olarak simgelenmiştir.

Buna göre, n=228 örnek sayısı, α = 0,05 anlamlılık düzeyinde 0,0648 (%6,48) sapma ile sonuçların kabul edilebileceği anlamına gelmektedir.[1]

4.3.3. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri

Araştırmada, muhasebe meslek mensupları ve bağımsız denetçilerin KGK'nın oluşumu, oluşumu ardından meydana gelen uygulamalardaki değişiklikler hakkındaki görüşlerini saptamak ve kurumun faaliyetlerine bakış açılarını değerlendirmek, kurumdan beklentilerini öğrenmek hedeflenmiştir. İki grup arasında görüş farklılıkları olup olmadığı da inceleme konusudur. Araştırmada iki değişken grubu bulunmaktadır. Araştırmanın modeli şekilde gösterilmiştir.



Şekil 4. 1. Araştırmanın Modeli

[1] Ergün Eroğlu, Müşteri Memnuniyeti Ölçüm Modeli, İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme Dergisi, Cilt:34, Sayı:1,Yıl: 2005, s.14.

Araştırma modelinde görülen KGK hakkındaki görüşler ve meslek mensuplarına etkileri değişik faktörler tarafından etkilenmektedir. Modelde yer alan bu algılar beşli Likert ölçeğinde hazırlanmış ifadeler ile ve Evet/ Hayır ifadeleri ile ölçülmüştür. Bununla birlikte modelde, meslek mensubu ve bağımsız denetçilerin KGK hakkındaki algıları üzerinde etkiye sahip olabilecek genel özelliklerine ilişkin değişkenler bulunmaktadır.

4.3.4. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın modeli ve amaçları çerçevesinde geliştirilen temel hipotezler aşağıdaki gibidir:

$H_{1,1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,2a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,2b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,2c}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,4a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,4b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,4c}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,5a}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,5b}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,6a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,6b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,6c}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,7}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,8a}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,8b}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,9}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,10}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,11}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,12}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_{1,13}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.

4.4. Araştırmanın Bulguları ve Verilerin Analizi

Aşağıda araştırmaya yönelik bulgular ayrıntılı bir şekilde aktarılmaktadır. Verilerin analizinde SPSS 22 programı kullanılmıştır.

4.4.1. Katılımcıları Tanımaya Yönelik Genel Bulgular

Bu bölümde; katılımcıların yaşları, cinsiyetleri, eğitim durumları, unvanları, mesleki tecrübeleri, çalıştığı il gibi demografik sorular dışında çalışma şekli, çalıştığı

firmanın özellikleri gibi çalışma hayatlarına dair sorulan sorulara verilen cevaplar incelenmiştir.

Tablo 4.1 Katılımcı muhasebe meslek mensuplarına ait cevapların dağılımını göstermektedir.

Tablo 4. 1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgileri

Değişken	Kategoriler	Katılımcı Sayısı	Yüzde (%)
Cinsiyet	Erkek	121	69,1
	Kadın	54	30,9
Yaş Aralığı	20-29	3	1,7
	30-35	25	14,3
	36-41	38	21,7
	42-47	43	24,6
	48-54	35	20
	55-60	16	9,1
	61 ve üzeri	15	8,6
Mezuniyet (Eğitim Durumu)	Lise	1	0,6
	Lisans	134	76,6
	Yüksek Lisans	37	21,1
	Doktora	3	1,7
Çalışma Süresi (Mesleki Tecrübe)	0-5 Yıl	8	4,6
	6-10 Yıl	23	13,1
	11-15 Yıl	40	22,9
	16-20 Yıl	41	23,4
	21-25 Yıl	20	11,4
	26 Yıl ve üzeri	43	24,6
Unvan	SMMM	163	93,1
	YMM	12	6,9
Çalışma Şekli	Özel bir işletmeye bağımlı çalışan	33	18,9
	Serbest çalışan	130	74,3
	Kamuda bağımlı çalışan	12	6,9
Hiç Denetim Yaptınız mı?	Evet	53	30,3
	Hayır	122	69,7
Bağımsız Denetim Ruhsatınız Var mı?	Evet	79	45,1
	Hayır	96	54,9
Bağımsız denetim ruhsatı almayı düşünür müsünüz?	Ruhsatım Var	79	45,1
	Evet	53	55,2
	Hayır	43	44,8

Tablo 4.1 de anket katılımcılarının profil dağılımları yüzde ve kişi sayıları bazında özetlenmiştir.

Ankete cevap veren muhasebe meslek mensuplarının %24,56 sını (42 kişi) Kırklareli ilinde çalışan muhasebe meslek mensupları oluşturmakta; bunu sırasıyla, Antalya ilinde çalışan muhasebe meslek mensupları (30 kişi) %17,54 oran ile, Tekirdağ ilinde çalışanlar (28 kişi) % 16,37 ile, İstanbul ilinde çalışanlar (24 kişi) %14,04 oran ile izlemektedir. Farklı illerde faaliyetini sürdüren (Muğla, Ankara, Bursa, Samsun, Balıkesir, Mersin, Gaziantep v.b) toplamda 51 muhasebe meslek mensubu anketimize katılmıştır, bu katılımcılar diğer başlığı ile ele alınacaktır.

Tablo 4.2 Katılımcı denetim meslek mensuplarına ait cevapların dağılımını göstermektedir.

Tablo 4. 2. Denetim Meslek Mensuplarının Bilgileri

Değişken	Kategoriler	Katılımcı Sayısı	Yüzde (%)
Cinsiyet	Erkek	30	56,6
	Kadın	23	43,4
Yaş Aralığı	20-29	17	32,1
	30-35	10	18,9
	36-41	10	18,9
	42-47	3	5,7
	48-54	4	7,5
	55-60	3	5,7
	61 ve üzeri	6	11,3
Mezuniyet (Eğitim Durumu)	Lise	0	0,0
	Lisans	32	60,4
	Yüksek Lisans	19	35,8
	Doktora	2	3,8
Çalışma Süresi (Mesleki Tecrübe)	0-5 Yıl	16	30,2
	6-10 Yıl	14	26,4
	11-15 Yıl	8	15,1
	16 Yıl ve üzeri	15	28,3
Unvan	SMMM	28	52,8
	YMM	13	24,5
	Mesleki Unvanı Bulunmamakta	12	22,6
Bağlı Olduğunuz Denetim Kuruluşundaki Statünüz	Denetçi	14	26,4
	Denetçi Yardımcısı	8	15,1
	Kıdemli Denetçi	13	24,5
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	15	28,3

	Diğer	3	5,7
Ortağı Olduğunuz veya Çalıştığınız Denetim Firmasının Yabancı Ortaklık Durumu	Yabancı ortaklı Türk denetim firmasıdır.	36	67,9
	Yabancı ortağı olmayan Türk denetim firmasıdır.	17	32,1
Firmanızın Hizmet Verdiği Firma sayısı	11-20 Firma	1	1,9
	21-30 Firma	9	17
	31 ve Üzeri Sayıda Firma	43	81,1
Ortağı olduğunuz veya çalıştığınız denetim firması "Dört Büyükler" arasında mıdır?	Evet	28	52,8
	Hayır	25	47,2

Tablo 4.2 de anket katılımcılarının profil dağılımları yüzde ve kişi sayıları bazında özetlenmiştir

4.4.2. Katılımcıların Kamu Gözetim Kurumuna Genel Bakışları

Bu bölümde; katılımcıların Kamu Gözetim Kurumu' nun mevcudiyeti ve fonksiyonu ile ilgili sorulan;

KGK1- Sizce Kamu Gözetim Kurumuna ihtiyaç var mıdır?

KGK2- Kamu Gözetim Kurumu düzenleyici bir üst kurumdur ve boşluğu doldurmuştur.

KGK3- Mevzuata yönelik KGK tarafından düzenlenen kurs, konferans, seminer gibi eğitim çalışmalarına katıldınız mı?

KGK4- Bağımsız denetim ruhsatınız var mı? (Yalnızca muhasebe meslek mensuplarına sorulmuştur)

KGK5- Bağımsız denetim ruhsatı almayı düşünür müsünüz? (Yalnızca muhasebe meslek mensuplarına sorulmuştur)

Sorularına/ifadelerine verilen cevaplar incelenmiştir.

Tablo 4.3 katılımcı muhasebe ve denetim meslek mensuplarına ait cevapların dağılımını göstermektedir.

Tablo 4. 3. Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumuna Bakışları

		Muhasebe Meslek Mensupları		Denetim Meslek Mensupları	
Soru/Madde	**Cevaplar**	**Katılımcı Sayısı**	**Yüzde (%)**	**Katılımcı Sayısı**	**Yüzde (%)**
KGK1	Evet	135	77,1	52	98,1
	Hayır	40	22,9	1	1,9
KGK2	Evet	109	62,3	50	94,3
	Hayır	66	37,7	3	5,7
KGK3	Evet	97	55,4	36	67,9
	Hayır	78	44,6	17	32,1
KGK4	Evet	79	45,1	-	-
	Hayır	96	54,9	-	-
KGK5	Evet	53	55,2	-	-
	Hayır	43	44,8	-	-

Muhasebe Meslek Mensuplarının “Sizce Gözetim Kurumuna ihtiyaç var mıdır?” ifadesine verdikleri cevap dağılımı incelendiğinde katılımcıların %77,1'inin Kamu Gözetim Kurumu'na ihtiyaç olduğu görüşünde olduğu (135 katılımcı cevabı ile) , %22,9 'unun (40 katılımcı) ihtiyaç olmadığı görüşünde olduğu görülmektedir. Bağımsız Denetçilerin “Sizce Gözetim Kurumuna ihtiyaç var mıdır?” ifadesine verdikleri yanıtları incelendiğinde ise Bağımsız Denetçilerin 52’sinin %98,1 oran ile gözetim kurumuna ihtiyaç olduğu, %1,9'u (1 kişi) ihtiyaç olmadığı görüşünde olduğu göze çarpmaktadır. Meslek mensuplarının görüşleri ile karşılaştırdığımızda büyük oran ile bağımsız denetçilerin ülkemizde KGK'nın oluşumunu destekledikleri dikkat çekmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının ülkemizde “Kamu Gözetim Kurumu düzenleyici bir üst kurumdur ve bu alanda boşluğu doldurmuştur” ifadesine katılımcıların %62,3'ü “ Evet” cevabını verirken, %37,7'si “Hayır” cevabını vermiştir. Aynı soruya bağımsız denetçilerin 94,3 ü yüksek bir oran ile “ Evet” cevabını verirken, %5,7 'si (3 kişi) “Hayır” cevabını vermiştir. Meslek mensuplarının yanıtları ile karşılaştırdığımızda büyük oran ile bağımsız denetçiler arasında, ülkemizde KGK'nın boşluğu doldurduğu görüşünün hakim olduğu açıktır. Meslek mensuplarında ise bu görüşte olmayan bir kesim bulunmaktadır.

KGK tarafından düzenlenen eğitim, seminer vb. etkinliklere muhasebe meslek mensuplarının katılma dağılımlarına baktığımızda katılımcıların %55,4'ünü ilgili etkinliklere katıldığını ifade etmiş, %44,6'sı ise katılım göstermediğini belirtmiştir. %55,4 lük yüksek katılımın, meslek mensuplarının denetim ruhsatı almak için düzenlenen eğitimlere katılmasından kaynaklandığı söylenebilir. KGK tarafından düzenlenen eğitim, seminerlere bağımsız denetçilerin katılım durumlarına değinecek olursak, % 67, 9'u KGK'nın düzenlediği etkinliklere katıldığını belirtirken; %32,1'i kurumun düzenlediği bu tarz etkinliklere katılmadığını dile getirmiştir.

Tablo 4.3 te görüldüğü üzere sadece Muhasebe meslek mensuplarının yanıtladığı KGK tarafından verilen bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıkları sorusuna, katılımcıların %54,9' u " Evet sahibim "yanıtını vermiş, % 45,1 'i bağımsız denetim ruhsatına sahip olmadığını belirtmiştir. Ardından ruhsatı olmayan 96 muhasebe meslek mensubunun ruhsat alma ihtimalleri incelenmiştir. 53'ünün (%55,2) ruhsat alma düşüncesi bulunurken, 43'ünün (%44,8) ruhsat alma düşüncesi bulunmamaktadır. Ruhsat olmak isteyenlerin oranı daha yüksektir ve bu düşündeki meslek mensupları ileride KGK'nın düzenlediği sınavlara gireceklerdir.

4.4.3. Katılımcıların Kamu Gözetim Kurumu Hakkındaki Görüşleri

Bu bölümde; katılımcı muhasebe ve denetim meslek mensuplarına Kamu Gözetim Kurumu hakkındaki görüşlerini öğrenmek amacıyla oluşturulan "Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu Hakkında Görüşleri" başlıklı ölçeğe (Ek-1 ve Ek-2) verilen cevaplar incelenmiştir. Ölçek 40 maddeden oluşmakta olup cevaplar 5' li Likert tipi ölçeklidir ve katılımcılardan 1-Kesinlikle Katılıyorum, 5- Hiç Katılmıyorum olacak şekilde görüşlerini ifade etmeleri istenmiştir.

Tablo 4.4 katılımcı muhasebe meslek mensuplarına ait cevapların dağılımını göstermektedir.

Tablo 4. 4 . Muhasebe Meslek Mensuplarının Cevaplarının Dağılım ve Eğilimleri

	Kesinlikle Katılıyorum %	Katılıyorum %	Kararsızım %	Katılmıyorum %	Hiç Katılmıyorum %	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Ortanca
1- KGK gibi bir otoritenin varlığı denetimde ve Muhasebe uygulamalarında çok başlılığın kaldırılmasında etkili olmuştur.	16,6	42,3	20,6	9,7	10,9	2,56	1,20	2,00
2- KGK geniş yetkiler ile donatılmıştır.	22,9	46,3	18,9	9,7	2,3	2,22	0,98	2,00
3- KGK'nın çok fazla yetki ile donatılmış olması, esas işlerinden uzaklaşmasına neden olabilir.	13,1	49,7	16,0	18,9	2,3	2,47	1,02	2,00
4- KGK'nın oluşumu finansal tabloların daha şeffaf ve anlaşılır olmasına katkı sağlamıştır.	15,4	40,6	17,7	20,6	5,7	2,61	1,14	2,00
5- Bağımsız denetim yetki belgesinin sınavla verilmesi doğru bir uygulamadır.	35,4	37,7	10,9	9,7	6,3	2,14	1,19	2,00
6- Denetçi olmak isteyen meslek mensuplarının 3 yıl süreyle uygulamalı eğitime (staj) tabi olmaları doğrudur.	34,9	30,9	14,3	13,1	6,9	2,26	1,26	2,00
7- KGK faaliyetlerinde TÜRMOB'dan yeterince yararlanmaktadır.	7,4	15,4	32,6	28,6	16,0	3,30	1,14	3,00
8- KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının tercümesinde TÜRMOB'dan daha fazla yararlanmalıdır.	32,0	44,0	14,9	5,7	3,4	2,05	1,01	2,00
9- KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının standartların tercümesinde üniversitelerden daha fazla yararlanmalıdır.	34,9	45,1	14,9	2,9	2,3	1,93	0,90	2,00
10- Sınav, sınav konuları vb. konularda TÜRMOB'dan destek almalıdır.	40,6	48,0	6,3	3,4	1,7	1,78	0,85	2,00
11- Sınav, sınav konuları vb. konularda üniversitelerden daha fazla destek almalıdır.	40,0	42,9	12,6	3,4	1,1	1,83	0,86	2,00
12- Sicil ve disiplin uygulamalarında TÜRMOB ile işbirliği yapmalıdır.	42,9	48,0	4,6	3,4	1,1	1,72	0,80	2,00
13- Muhasebe standartları başarılı bir şekilde yayınlanmaktadır.	15,4	45,1	25,7	9,7	4,0	2,42	1,00	2,00
14- Sınavlar KGK tarafından başarılı bir şekilde yapılmaktadır.	10,3	34,9	40,0	8,0	6,9	2,66	1,00	3,00
15- Bağımsız denetime tabi olup halka açık olmayan işletmelerin (Diğer işletmeler veya Büyük ve Orta boy işletmeler) sadece yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi gerekir.	25,1	43,4	11,4	11,4	8,6	2,35	1,22	2,00
16- KGK'nın kuruluşu ile denetim firmalarına duyulan güven geri gelmiştir.	8,6	36,0	33,1	16,0	6,3	2,75	1,03	3,00
17- Dünya'da Gözetim Kurumlarının oluşumu ile denetim firmalarına duyulan güven geri gelmiştir.	8,6	40,0	36,6	9,7	5,1	2,63	0,96	3,00
18- Denetim/Muhasebe mesleğinde ülkelerarası benzer kural, kavram ve uygulamaların getirilmesi mesleğin uluslararası bir kimlik kazanmasına katkı sağlamıştır.	18,3	53,7	17,1	5,7	5,1	2,26	0,99	2,00
19- KGK, denetim kalitesini arttırmıştır.	13,1	42,3	31,4	6,3	6,9	2,51	1,03	2,00
20- KGK'nın yayınladığı muhasebe standartlarını takip ediyorum.	11,4	48,0	17,1	16,0	7,4	2,60	1,11	2,00
21- KGK'nın yayınladığı denetim standartlarını takip ediyorum.	11,4	45,1	16,6	17,7	9,1	2,68	1,17	2,00
22- KGK'nın yayınladığı BOBİ FRS standartları hakkında bilgim var.	12,0	34,9	28,6	16,6	8,0	2,74	1,12	3,00
23- Küçük ve Mikro İşletmelere yönelik Finansal Raporlama Standartlarının mevzuatımıza kazandırılması olumlu bir gelişmedir.	17,7	54,9	17,1	5,7	4,6	2,25	0,97	2,00
24- Faizsiz Finansal Raporlama muhasebe ve denetim standartlarının mevzuatımıza kazandırılması olumlu bir gelişmedir.	18,3	42,3	24,6	10,3	4,6	2,41	1,05	2,00
25- BOBİ FRS ve Küçük ve Mikro İşletmelere yönelik Finansal Raporlama Standartlarının uygulamaya konulması	17,7	42,3	27,4	7,4	5,1	2,40	1,03	2,00

muhasebe dünyasında, yıllarca edinilen alışkanlıklardan vazgeçme konusunda zorluklara neden olacaktır.								
26- KGK'nın TFRS ve TMS uygulamaları ile uyum için gerçekleştirilen Tekdüzen Hesap Planı geliştirme çalışmaları önem arz etmektedir.	35,4	45,7	11,4	5,1	2,3	1,93	0,94	2,00
27- TFRS ve TMS uygulamaları için geliştirilecek yeni hesap planı uygulamada zorluklara neden olabilir.	15,4	49,1	19,4	12,0	4,0	2,40	1,02	2,00
28- KGK, vergi için muhasebe anlayışının geride kaldığı, bunun yerine Gerçeğe Uygun Mali Tabloların yer aldığı bir sisteme öncülük etmelidir.	36,0	40,0	14,9	5,1	4,0	2,01	1,04	2,00
29- (TMS- BOBİ FRS- Msugt- Küçük ve Mikro işletmeler için Finansal Raporlama) Farklı muhasebe sistemlerinin uygulanması uygulamada kafa karışıklığı yaratabilir.	23,4	45,1	18,9	8,0	4,6	2,25	1,05	2,00
30- KGK' da TÜRMOB'dan daha fazla temsilci bulunmalıdır. (Sadece 1 üye ile temsil ediliyor.)	44,0	36,0	11,4	4,0	4,6	1,89	1,06	2,00
31- Haksız rekabetin ortaya çıkmaması için KGK'nın çalışmalarına ihtiyaç vardır.	25,7	37,7	22,3	10,3	4,0	2,29	1,08	2,00
32- KGK' da SPK'dan daha fazla temsilci bulunmalıdır. (Sadece 1 üye ile temsil ediliyor.)	22,3	37,7	30,3	4,0	5,7	2,33	1,05	2,00
33- Bağımsız denetim faaliyetinde aykırılıkları saptananlara daha fazla yaptırımlar getirilmelidir. (Para cezası, listeden çıkarma, tazminat ödeme, hapis cezası vb. cezalar arttırılmalıdır.)	25,1	43,4	17,7	8,0	5,7	2,26	1,10	2,00
34- KGK, meslek etiği kurallarına daha fazla önem vermeli ve aykırılıkları saptananlara daha fazla yaptırımlar getirmelidir.	25,7	49,7	12,6	6,3	5,7	2,17	1,06	2,00
35- KGK yayınladığı muhasebe ve denetim standartlarının ardından bunlarla ilgili eğitimler vermelidir.	36,6	50,3	8,0	2,3	2,9	1,85	0,88	2,00
36- KGK sürekli eğitim faaliyetlerine önem vermelidir.	38,9	46,9	8,6	1,7	4,0	1,85	0,94	2,00
37- KGK'nın düzenlediği denetçilere yönelik zorunlu eğitim memnun edici bir çalışmadır.	29,1	47,4	16,6	3,4	3,4	2,05	0,95	2,00
38- KGK'nın düzenlediği zorunlu denetçi eğitiminin online olarak yapılması daha uygun olabilir.	29,1	36,6	16,0	13,7	4,6	2,28	1,16	2,00
39- KGK tarafından düzenlenen gözetim ve denetim raporlarının kamuya açıklanması, kuruma ve denetim firmalarına duyulan güveni arttırır.	41,1	41,1	11,4	3,4	2,9	1,86	0,95	2,00
40- KGK, Finansal Raporlamanın kalitesinin arttırılması ve denetimin denetimi konusunda faaliyetlerde bulunmalıdır.	41,1	44,0	9,1	2,9	2,9	1,82	0,92	2,00

KGK gibi bir otoritenin varlığı denetimde ve Muhasebe uygulamalarında çok başlılığın kaldırılmasında etkili olmuştur." ifadesi muhasebe meslek mensuplarının toplamda %58,9 u katılmış, %20,6 sı kararsız olduğunu belirtmiş, toplamda %20,6 sı aynı oranda bu ifadeye katılmamıştır. %20,6 kararsızlık oranı yüksek bir karasızlık oranıdır. Buradan hareketle, büyük çoğunluğun olumlu yanıt vermesine karşın, ihtiyatlı davranıp bekleyerek sonuçları görmek isteyen bir grubun varlığı dikkat çekmektedir.

"KGK geniş yetkilerle donatılmıştır." ifadesine katılımcı muhasebe meslek mensuplarının toplamda % 69,2 si olumlu yanıt verirken, %18,2 si karasız kalmış, % 12'si olumsuz yanıt vermiş olup geniş yetkilerle donatılmadığını düşünmektedir."KGK'nın çok fazla yetki ile donatılmış olması, esas işlerinden uzaklaşmasına neden olabilir." ifadesine ankete katılanların %13,1'i "Kesinlikle Katılıyorum", % 49,7 si "Katılıyorum" cevaplarını vermişlerdir.%16 oranında

katılımcı “Karasızım” şıkkını seçmiş, %18,9 oranında katılımcı “ Katılmıyorum”, %2,3 oranında katılımcı ise “ Hiç Katılmıyorum” şeklinde fikrini açıklamıştır. Toplamda %62, 8 oranında katılımcı çok fazla yetki ile donatılmasının esas işlerinden uzaklaşacağı görüşündedir. Bu durum daha önce 3. Bölümde yer alan 8. Direktifte değişiklik yapan ve Avrupa Birliğinde yürütülen tüm yasal denetimlerin düzenlenmesine yönelik olarak oluşturulan 2014/56/EU Sayılı Denetim Direktifi ile Gözetim kurumunun görevlerinden bir kısmını kanunla yetkilendirilmiş diğer kurum veya kuruluşlara devretmesine de izin verilmesi hükmüne paralellik göstermektedir. Söz konusu değişiklikle üye ülkelerin gözetim kurumlarının görevlerinden herhangi birini yerine getirmek üzere meslek örgütlerini veya diğer otoriteleri, yetkilerin açıkça belirlenmesi, çıkar çatışması konusunun incelenmesi ve yetkilerin geri almasının mümkün olması koşullarıyla devredebilmesine imkan sağlanmıştır. İlerleyen dönemlerde direktif baz alınarak, ülkemizde de KGK'nın meslek örgütlerine yetki devri kararı karşımıza çıkabilir.

“KGK'nın oluşumu finansal tabloların daha şeffaf ve anlaşılır olmasına katkı sağlamıştır.” ifadesine katılımcıların toplamda %56 sı olumu görüşte yanıt vermiş, %17,' si kararsız kalmış, % 26,3'ü olumsuz görüş bildirmiştir. % 26,3 oranında katılımcı KGK'nın kurulması finansal tabloların daha şeffaf ve anlaşılır olmasını sağlamamıştır görüşündedir.

“KGK faaliyetlerinde TÜRMOB’dan yeterince yararlanmaktadır.”önermesine katılımcı muhasebe meslek mensuplarından %7,4'ü “Kesinlikle Katılıyorum”, %15,4 'ü “Katılıyorum” düşüncesindedir. Bu görüşte olmayanlar % 28,6 oran ile “Katılmıyorum”, % 16 oranında “Hiç Katılmıyorum” görüşündedir. Kararsızların oranı ise % 32,6 gibi tüm seçeneklerden daha yüksek bir orandır. Muhasebe meslek mensupları TÜRMOB ve KGK arasında işbirliğini yeterli bulmamaktadır. Önceki sorularda direktifin getirdiği mesleki kuruluşlara yetki devri ihtimali tekrar gündeme gelebilir görüşü hatırlanabilir.

“KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının tercümesinde TÜRMOB’dan daha fazla yararlanmalıdır.” önermesine anket katılımcılarının toplamda %76'sı evet yararlanmalıdır düşüncesinde olup; % 14,9 'u kararsız olduğunu ifade etmiş, toplamda % 9,1'i yararlanmasına gerek yoktur görüşündedir. %76 gibi büyük bir oran bir önceki soruyu yani KGK -TÜRMOB işbirliği isteğini desteklemektedir.
“KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının standartların tercümesinde üniversitelerden daha fazla yararlanmalıdır.” ifadesine katılımcıların %80'i evet üniversitelerden daha fazla yararlanmalıdır yanıtını vermiştir. %14,9 u karasız kalırken, % 5,2 si yararlanmamalı yanıtını vermiştir. Muhasebe meslek mensupları %80 gibi büyük bir oranla üniversitelerle daha fazla işbirliğine olumlu bakmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının % 88,6 'sı KGK'nın sınav, sınav konuları vb. konularda üniversitelerden daha fazla destek alması görüşündedir. Sadece %5,1 oranında katılımcı bu durumu gerekli görmemiştir. Önceki soruyu destekleyen yüksek bir oran ortaya çıkmıştır.

Katılımcıların %90,9 'u sicil ve disiplin uygulamalarında TÜRMOB ile işbirliği yapılmasını desteklemektedir.% 4,5 oranında katılımcı bu görüşte değildir. Kararsızların oranı % 4,6 dır.

Anket katılımcılarının % 60,5'i KGK tarafından Muhasebe standartlarının başarılı bir şekilde yayınlandığı görüşündedir.%25,4 oranında katılımcı bu önermeye karşı kararsız kalırken, %4 oranında katılımcı olumsuz yanıt vermiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğu standartların başarılı bir şekilde yayınlandığı görüşündedir ancak %25, 7 kararsızların oranı düşündürücü bir orandır.

Katılımcılarının toplamda % 45,2' si (10,3 Çok katılıyorum- %34,9 Katılıyorum Sınavların KGK tarafından başarılı bir şekilde yapıldığı düşüncesindedir. % 40 gibi çok yüksek bir oran karasız olduğunu belirtmiştir.%14,9 oranında katılımcı KGK'yı sınavların yapılması faaliyetinde başarısız bulmuştur. %40 Karasızlar tüm şıklardan daha yüksek oldukça yüksek bir oran olarak çalışmada yer almıştır. “KGK’nın kuruluşu ile denetim firmalarına duyulan güven geri

gelmiştir.” ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %44,6'sı olumlu yanıt verirken, %22,3'ü olumsuz yanıt vermiştir. Karasızların oranı %33,1 gibi yüksek bir orandır. Meslek mensuplarının büyük bölümü güvenin geri gelmesi konusuna şüphe ile yaklaşmaktadır.

“Dünya'da Gözetim Kurumlarının oluşumu ile denetim firmalarına duyulan güven geri gelmiştir.”ifadesine katılımcı oranları %8,6 Kesinlikle katılıyorum,% 40 Katılıyorum, %36,6 Kararsızım %9,7 Katılmıyorum ve % 5,1 Hiç katılmıyorum şeklindedir. % 48,6 oranında katılımcı Dünya'da Gözetim Kurumlarının kurulması ile denetim firmalarına duyulan güvenin arttığı görüşündedir. Yukarıdaki soruda aynı ifadenin Türkiye'de KGK'nın kurulmasıyla güvenin geri gelmesi ifadesine yanıt % 44,6 oranındadır. Sorulara aynı paralellikte yanıtlar alınmıştır.

Denetim/Muhasebe mesleğinde ülkelerarası benzer kural, kavram ve uygulamaların getirilmesi mesleğin uluslararası bir kimlik kazanmasına katkı sağlamıştır ifadesine katılımcı oranları %18,3 Kesinlikle katılıyorum,% 53,7 si Katılıyorum, 17,1 Kararsızım %5,7 Katılmıyorum ve % 5,1 Hiç katılmıyorum şeklindedir. % 72 gibi büyük bir oranda yanıtlayıcı Denetim/Muhasebe mesleğinde ülkelerarası benzer kural, kavram ve uygulamaların getirilmesinin mesleğin uluslararası bir kimlik kazanmasına katkı sağladığı görüşünde birleşmiştir.

KGK’nın yayınladığı muhasebe standartlarını takip ettiğini belirten muhasebe meslek mensuplarının oranı toplamda % 59,4 tür. Takip etmediğini söyleyenlerin oranı ise % 23,4 tür. %17,1 oranında muhasebe meslek mensubu kararsız olduğunu belirtmiştir. Muhasebe meslek mensupları için %59,4 düşük bir orandır.

KGK’nın yayınladığı denetim standartlarını takip ettiğini ifade eden muhasebe meslek mensuplarının oranı toplamda %56,5 tir. Takip etmediğini söyleyenlerin oranı ise % 26,8 dir. Karasızların oranı %16,6 dır.

Muhasebe meslek mensuplarının % 46,9'u KGK’nın yayınladığı BOBİ FRS standartları hakkında bilgisi olduğunu, %24,6'sı BOBİ FRS standartları hakkında

bilgisi olmadığını ifade etmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının % 28,6 sı kararsız kalmıştır. Yeni uygulamaları takip etmeyen meslek mensupları mevcuttur.

"Küçük ve Mikro İşletmelere yönelik Finansal Raporlama Standartlarının mevzuatımıza kazandırılması olumlu bir gelişmedir."önermesine katılımcıların% 17,7 si Kesinlikle Katılıyorum, % 54,9 'u Katılıyorum şıkkını seçmiştir. % 17,1 'i kararsız olduğunu, % 10,3 'ü bu görüşte olmadığını ifade etmiştir. Toplamda % 72,6 oranında muhasebe meslek mensubu KÜMİ FRS ye olumlu yaklaşmıştır.

Faizsiz Finansal Raporlama muhasebe ve denetim standartlarının mevzuatımıza kazandırılması olumlu bir gelişme olduğu kanısında olan katılımcıların oranı toplamda %60,6 olmuştur, %24,6 oranında katılımcı kararsız kalırken, %14,9 oranında katılımcı olumsuz olarak değerlendirmiştir.

BOBİ FRS ve Küçük ve Mikro İşletmelere yönelik Finansal Raporlama Standartlarının uygulamaya konulması muhasebe dünyasında, yıllarca edinilen alışkanlıklardan vazgeçme konusunda zorluklara neden olacaktır ifadesine muhasebe meslek mensuplarının % 17,7 'si Kesinlikle Katılıyorum demişken, %42,3 'ü Katılıyorum yanıtını vermiştir. İfade için 27, 4 'ü Karasız kalmış, %12,5 oranında katılımcı zorluklara neden olmayacağını belirtmiştir. Toplamda % 60 oranında meslek mensubu BOBİ FRS ve KÜMİ FRS standartlarının yıllarca edinilen alışkanlıkların vazgeçilmesi konusunda zorluklara neden olacağı görüşündedir.

TFRS ve TMS uygulamaları için geliştirilecek yeni hesap planı uygulamada zorluklara neden olabilir düşüncesinde olan katılımcılar %64,1 oranında olup, olmayanlar %16, oranındadır. Kararsızlar %19,4 oranındadır. Muhasebe meslek mensupları Tek düzen hesap planındaki değişikliklere olumlu bakmaktadır.

(TMS- BOBİ FRS- Msugt- Küçük ve Mikro işletmeler için Finansal Raporlama) Farklı muhasebe sistemlerinin uygulanması uygulamada kafa karışıklığı yaratabilir görüşünde olan katılımcıların oranı toplamda %68,5 olarak yer almıştır. %12,6 oranında katılımcı kafa karışıklığı yaratmayacağı görüşündedir. Kararsızlar% 18, 4 oranındadır.

KGK' da TÜRMOB'dan daha fazla temsilci bulunmalıdır görüşünü savunan katılımcıların oranı %80 dir. Sadece % 8,6 oranında katılımcı bu görüşe katılmamış, % 11,4 oranında katılımcı kararsızdır. % 80 ile meslek mensupları meslek örgütleri TÜRMOB'un KGK'da daha fazla temsil edilmesini desteklemiş olup daha önceki TÜRMOB ile işbirliği cevapları ile aynı yöndedir.

KGK' da SPK'dan daha fazla temsilci bulunmasını isteyenlerin oranı toplamda %60 tır. %30, 3 oranında katılımcı kakarsız kalmıştır. Muhasebe meslek mensupları kendi meslek örgütleri TÜRMOB kadar SPK 'nın KGK'da temsilini savunmamıştır.

"Haksız rekabetin ortaya çıkmaması için KGK'nın çalışmalarına ihtiyaç vardır." ifadesine katılım gösteren katılımcılar % 63,4 oranındadır. %22,3 oranında katılımcı kararsız kalmıştır. Dört büyüklerin piyasada hakimiyeti tüm kesimler tarafından bilinmekte olup, ulusal denetim firmalarının da önü açılmalıdır.

"Bağımsız denetim faaliyetinde aykırılıkları saptananlara daha fazla yaptırımlar getirilmelidir." düşüncesine Kesinlikle Katılıyorum diyen muhasebe meslek mensupları % 25,1 oranını, Katılıyorum diyenler % 37, 7 oranını oluşturmaktadır. %17,7 kararsız olduğunu belirtmiş, % 13,7'si bu düşüncede değildir.

KGK'nın sürekli eğitim faaliyetlerine önem verilmesi beklentisinde olan katılımcıların oranı % 85,8 dir. Katılmayanlar % 5.7 dir. Sürekli eğitim faaliyetleri muhasebe meslek mensuplarınca oldukça önemsenmektedir.

KGK'nın düzenlediği denetçilere yönelik zorunlu eğitim memnun edici bir çalışma olarak gören muhasebe meslek mensuplarının oranı toplamda % 76,5 tir.. Bu eğitimlerin online olmasını destekleyenlerin oranı % 65,7 dir. %18,3 oranında meslek mensubu online olmasına katılmamış, %16 'sı konuya kararsız yaklaşmıştır.

Ayrıca Muhasebe meslek mensuplarının %86,9 'u KGK'nın yayınladığı muhasebe ve denetim standartlarının ardından bunlarla ilgili eğitimler vermesinin önemli olduğunu düşünmektedir. KGK tarafından düzenlenen gözetim ve denetim

raporlarının kamuya açıklanması, kuruma ve denetim firmalarına duyulan güveni arttırır ifadesine katılımcıların % 41,1 'i Kesinlikle katılıyorum, %41,1 i aynı oranda katılıyorum yanıtını vermiştir. %11,4 ü kararsız kalmış ve %6,3 'ü tersi yönde görüş bildirmiştir.KGK, Finansal Raporlamanın kalitesinin arttırılması konusunda ve KGK'nın yaptığı denetimin denetimi konusunda faaliyetlerde bulunmalıdır ifadesine muhasebe meslek mensuplarının %88,1'i katılmaktadır.

Tablo 4.5 Katılımcı denetim meslek mensuplarına ait cevapların dağılımını göstermektedir.

Tablo 4. 5. Denetim Meslek Mensuplarının Cevaplarının Dağılım ve Eğilimleri

	Kesinlikle Katılıyorum %	Katılıyorum %	Kararsızım %	Katılmıyorum %	Hiç Katılmıyorum %	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Ortanca
1- KGK gibi bir otoritenin varlığı denetimde ve Muhasebe uygulamalarında çok başlılığın kaldırılmasında etkili olmuştur.	49,1	30,2	11,3	9,4	0,0	1,81	0,98	2,00
2- KGK geniş yetkiler ile donatılmıştır.	41,5	37,7	7,5	11,3	1,9	1,94	1,06	2,00
3- KGK'nın çok fazla yetki ile donatılmış olması, esas işlerinden uzaklaşmasına neden olabilir.	11,3	18,9	34,0	32,1	3,8	2,98	1,07	3,00
4- KGK'nın oluşumu finansal tabloların daha şeffaf ve anlaşılır olmasına katkı sağlamıştır.	18,9	54,7	22,6	3,8	0,0	2,11	0,75	2,00
5- Bağımsız denetim yetki belgesinin sınavla verilmesi doğru bir uygulamadır.	32,1	56,6	5,7	5,7	0,0	1,85	0,77	2,00
6- Denetçi olmak isteyen meslek mensuplarının 3 yıl süreyle uygulamalı eğitime (staj) tabi olmaları doğrudur.	24,5	54,7	15,1	5,7	0,0	2,02	0,80	2,00
7- KGK faaliyetlerinde TÜRMOB'dan yeterince yararlanmaktadır.	3,8	37,7	26,4	18,9	13,2	3,00	1,13	3,00
8- KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının tercümesinde TÜRMOB'dan daha fazla yararlanmalıdır.	22,6	56,6	17,0	0,0	3,8	2,06	0,86	2,00
9- KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının standartların tercümesinde üniversitelerden daha fazla yararlanmalıdır.	30,2	60,4	5,7	3,8	0,0	1,83	0,70	2,00
10- Sınav, sınav konuları vb. konularda TÜRMOB'dan destek almalıdır.	18,9	60,4	13,2	7,5	0,0	2,09	0,79	2,00
11- Sınav, sınav konuları vb. konularda üniversitelerden daha fazla destek almalıdır.	34,0	54,7	9,4	1,9	0,0	1,79	0,69	2,00
12- Sicil ve disiplin uygulamalarında TÜRMOB ile işbirliği yapmalıdır.	24,5	64,2	7,5	3,8	0,0	1,91	0,69	2,00
13- Muhasebe standartları başarılı bir şekilde yayınlanmaktadır.	32,1	47,2	17,0	1,9	1,9	1,94	0,86	2,00
14- Sınavlar KGK tarafından başarılı bir şekilde yapılmaktadır.	9,4	64,2	26,4	0,0	0,0	2,17	0,58	2,00
15- Bağımsız denetime tabi olup halka açık olmayan işletmelerin (Diğer işletmeler veya Büyük ve Orta boy işletmeler) sadece yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi gerekir.	28,3	58,5	9,4	3,8	0,0	1,89	0,73	2,00

16- KGK'nın kuruluşu ile denetim firmalarına duyulan güven geri gelmiştir.	11,3	50,9	24,5	13,2	0,0	2,40	0,86	2,00
17- Dünya'da Gözetim Kurumlarının oluşumu ile denetim firmalarına duyulan güven geri gelmiştir.	13,2	50,9	30,2	5,7	0,0	2,28	0,77	2,00
18- Denetim/Muhasebe mesleğinde ülkelerarası benzer kural, kavram ve uygulamaların getirilmesi mesleğin uluslararası bir kimlik kazanmasına katkı sağlamıştır.	24,5	58,5	17,0	0,0	0,0	1,92	0,65	2,00
19- KGK, denetim kalitesini arttırmıştır.	20,8	43,4	30,2	5,7	0,0	2,21	0,84	2,00
20- KGK'nın yayınladığı muhasebe standartlarını takip ediyorum.	30,2	67,9	1,9	0,0	0,0	1,72	0,50	2,00
21- KGK'nın yayınladığı denetim standartlarını takip ediyorum.	35,8	64,2	0,0	0,0	0,0	1,64	0,48	2,00
22- KGK'nın yayınladığı BOBİ FRS standartları hakkında bilgim var.	35,8	58,5	1,9	3,8	0,0	1,74	0,68	2,00
23- Küçük ve Mikro İşletmelere yönelik Finansal Raporlama Standartlarının mevzuatımıza kazandırılması olumlu bir gelişmedir.	30,2	66,0	3,8	0,0	0,0	1,74	0,52	2,00
24- Faizsiz Finansal Raporlama muhasebe ve denetim standartlarının mevzuatımıza kazandırılması olumlu bir gelişmedir.	18,9	58,5	18,9	3,8	0,0	2,08	0,73	2,00
25- BOBİ FRS ve Küçük ve Mikro İşletmelere yönelik Finansal Raporlama Standartlarının uygulamaya konulması muhasebe dünyasında, yıllarca edinilen alışkanlıklardan vazgeçme konusunda zorluklara neden olacaktır.	24,5	50,9	17,0	3,8	3,8	2,11	0,95	2,00
26- KGK'nın TFRS ve TMS uygulamaları ile uyum için gerçekleştirilen Tekdüzen Hesap Planı geliştirme çalışmaları önem arz etmektedir.	35,8	50,9	13,2	0,0	0,0	1,77	0,67	2,00
27- TFRS ve TMS uygulamaları için geliştirilecek yeni hesap planı uygulamada zorluklara neden olabilir.	28,3	32,1	15,1	20,8	3,8	2,40	1,21	2,00
28- KGK, vergi için muhasebe anlayışının geride kaldığı, bunun yerine Gerçeğe Uygun Mali Tabloların yer aldığı bir sisteme öncülük etmelidir.	30,2	60,4	9,4	0,0	0,0	1,79	0,60	2,00
29- (TMS- BOBİ FRS- Msugt- Küçük ve Mikro işletmeler için Finansal Raporlama) Farklı muhasebe sistemlerinin uygulanması uygulamada kafa karışıklığı yaratabilir.	18,9	58,5	3,8	11,3	7,5	2,30	1,14	2,00
30- KGK' da TÜRMOB'dan daha fazla temsilci bulunmalıdır. (Sadece 1 üye ile temsil ediliyor.)	32,1	47,2	13,2	3,8	3,8	2,00	0,98	2,00
31- Haksız rekabetin ortaya çıkmaması için KGK'nın çalışmalarına ihtiyaç vardır.	30,2	54,7	13,2	1,9	0,0	1,87	0,71	2,00
32- KGK' da SPK'dan daha fazla temsilci bulunmalıdır. (Sadece 1 üye ile temsil ediliyor.)	22,6	39,6	35,8	1,9	0,0	2,17	0,80	2,00
33- Bağımsız denetim faaliyetinde aykırılıkları saptananlara daha fazla yaptırımlar getirilmelidir. (Para cezası, listeden çıkarma, tazminat ödeme, hapis cezası vb. cezalar arttırılmalıdır.)	26,4	60,4	7,5	5,7	0,0	1,92	0,76	2,00
34- KGK, meslek etiği kurallarına daha fazla önem vermeli ve aykırılıkları saptananlara daha fazla yaptırımlar getirmelidir.	39,6	50,9	7,5	1,9	0,0	1,72	0,69	2,00
35- KGK yayınladığı muhasebe ve denetim standartlarının ardından bunlarla ilgili eğitimler vermelidir.	49,1	47,2	3,8	0,0	0,0	1,55	0,57	2,00
36- KGK sürekli eğitim faaliyetlerine önem vermelidir.	54,7	43,4	0,0	1,9	0,0	1,49	0,61	1,00
37- KGK'nın düzenlediği denetçilere yönelik zorunlu eğitim memnun edici bir çalışmadır.	47,2	35,8	17,0	0,0	0,0	1,70	0,75	2,00
38- KGK'nın düzenlediği zorunlu denetçi eğitiminin online olarak yapılması daha uygun olabilir.	47,2	35,8	7,5	7,5	1,9	1,81	1,00	2,00
39- KGK tarafından düzenlenen gözetim ve denetim raporlarının kamuya açıklanması, kuruma ve denetim firmalarına duyulan güveni arttırır.	54,7	41,5	1,9	1,9	0,0	1,51	0,64	1,00
40- KGK, Finansal Raporlamanın kalitesinin arttırılması ve denetimin de denetimi konusunda faaliyetlerde bulunmalıdır.	60,4	35,8	3,8	0,0	0,0	1,43	0,57	1,00

"KGK gibi bir otoritenin varlığı denetimde ve Muhasebe uygulamalarında çok başlılığın kaldırılmasında etkili olmuştur." ifadesine bağımsız denetçilerin toplamda %79,4ü katılmış, %11,3'ü sı kararsız olduğunu belirtmiş, %9,4'ü

katılmıyorum yanıtını verirken, Hiç Katılmıyorum yanıtını veren bulunmamıştır. Muhasebe meslek mensuplarının katılım görüşlerinin oranı %58,9 olarak yer almıştır. Arada %20,5 lik bir fark bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler, KGK'nın oluşumunun çok başlılığı kaldırdığı görüşüne daha fazla inanmaktadır.

"KGK geniş yetkilerle donatılmıştır." ifadesine katılımcı bağımsız denetçilerin toplamda % 79,2 si olumlu yanıt verirken, %7,5'i karasız kalmış, % 13,2' si olumsuz yanıt vermiş olup geniş yetkilerle donatılmadığını düşünmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının görüşleri ile karşılaştırdığımızda bağımsız denetçilerin KGK'nın geniş yetkilerle donatıldığına fikrine daha fazla sahip olduğunu görmekteyiz.

"KGK'nın çok fazla yetki ile donatılmış olması, esas işlerinden uzaklaşmasına neden olabilir." ifadesine ankete katılanların %11,3 'i "Kesinlikle Katılıyorum", % 18,9 'u "Katılıyorum" cevaplarını vermişlerdir.%34 oranında katılımcı "Karasızım" şıkkını seçmiş, %32,1 oranında katılımcı " Katılmıyorum", %3,8 oranında katılımcı ise " Hiç Katılmıyorum" şeklinde fikrini açıklamıştır. Toplamda % 30,2 oranında bağımsız denetçi katılımcı çok fazla yetki ile donatılmasının esas işlerinden uzaklaşacağı görüşündedir. Muhasebe meslek mensuplarında bu oran % 62,8 olarak yer almıştır ve görüşe katılanlar daha fazladır.

"KGK'nın oluşumu finansal tabloların daha şeffaf ve anlaşılır olmasına katkı sağlamıştır." ifadesine katılımcıların toplamda %73,6 sı olumu görüşte yanıt vermiş, %22,6 'sı kararsız kalmış, % 3,8'i olumsuz görüş bildirmiştir. Kesinlikle katılmıyorum fikrinde olan katılımcı bulunmamaktadır. Katılımcıların çoğu KGK'nın kurulmasının finansal tabloların daha şeffaf ve anlaşılır olmasını sağlamamıştır görüşündedir. Muhasebe meslek mensuplarında ifadeye katılım % 56 oranındadır. Bağımsız denetçilerin katılım oranı daha yüksektir.

"KGK faaliyetlerinde TÜRMOB'dan yeterince yararlanmaktadır."önermesine katılımcı bağımsız denetçilerden %3,8'i "Kesinlikle Katılıyorum", %37,7 'si

“Katılıyorum” düşüncesindedir. Bu görüşte olmayanlar % 18,9 oran ile “Katılmıyorum”, % 13,2 oranında “Hiç Katılmıyorum” görüşündedir. Kararsızların oranı ise % 26,4 gibi tüm seçeneklerden daha yüksek bir orandır. Toplamda %41,5 oranında bağımsız denetçi TÜRMOB'DAN yeterince yararlanıldığı düşüncesindedir. Muhasebe meslek mensupları nda bu oran % 22,8 dir. Muhasebe meslek mensupları meslek örgütleri KGK'dan TÜRMOB ile bağımsız denetçilere göre, daha fazla işbirliği talep etmektedir.

“KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının tercümesinde TÜRMOB’dan daha fazla yararlanmalıdır.” önermesine anket katılımcılarının toplamda %79,2 evet yararlanmalıdır düşüncesinde olup; % 14,9 'u kararsız olduğunu ifade etmiş, toplamda % 3,8 i yararlanmasına gerek yoktur görüşündedir. Muhasebe meslek mensuplarındaki oran %76 dır, katılım benzer oranlardadır. bağımsız denetçiler ve muhasebe meslek mensupları KGK -TÜRMOB işbirliği isteğini desteklemektedir.
“KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının standartların tercümesinde üniversitelerden daha fazla yararlanmalıdır.” ifadesine bağımsız denetçilerin % 79,3 'ü evet üniversitelerden daha fazla yararlanmalıdır yanıtını vermiştir. %13,2 si karasız kalırken, %7,5 si yararlanmamalı yanıtını vermiştir. Hiç katılmıyorum diyen çıkmamıştır. Muhasebe meslek mensupları %80 gibi büyük bir oranla üniversitelerle daha fazla işbirliğine olumlu bakmaktadır bağımsız denetçiler ile aynı oranlarda üniversitelerle işbirliğini desteklemişlerdir.

Bağımsız denetçilerin % 79,3'ü KGK'nın sınav, sınav konuları vb. konularda üniversitelerden daha fazla destek alması görüşündedir. %7,5 oranında katılımcı bu durumu gerekli görmemiştir. Hiç katılmıyorum görüşünde olan çıkmamıştır. Muhasebe meslek mensuplarındaki katılım oranı % 88,6 olduğuna göre, her iki grup ta KGK- üniversite ile işbirliği konusunda yüksek oranlarla olumlu görüştedir.

Bağımsız denetçi katılımcıların % 88,7'si sicil ve disiplin uygulamalarında TÜRMOB ile işbirliğini desteklemektedir. Muhasebe meslek mensuplarının bu yönde görüşü de benzer orandadır.

Anket katılımcılarının % 79,3 'ü KGK tarafından Muhasebe standartlarının başarılı bir şekilde yayınlandığı görüşündedir.%17 oranında katılımcı bu önermeye karşı kararsız kalırken, %3,8 oranında katılımcı olumsuz yanıt vermiştir. Bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğu standartların başarılı bir şekilde yayınlandığı görüşündedir. Muhasebe meslek mensuplarında katılım oranı 60,5 olduğundan bağımsız denetçiler meslek mensuplarına göre standartları yayınlamada KGK 'yı daha başarılı bulmaktadır.

Bağımsız denetçilerin toplamda % 73,6'sı (9,4 Çok katılıyorum- % 64,2 Katılıyorum) sınavların KGK tarafından başarılı bir şekilde yapıldığı düşüncesindedir. % 26,4 oranında katılımcı karasız olduğunu belirtmiştir . Katmıyorum ya da hiç katılmıyorum görüşünde olan bağımsız denetçi bulunmamaktadır. Meslek mensuplarında olumlu görüş bildirenlerin oranı % 45,2 de kalmıştır. Bağımsız denetçiler KGK'nın denetim sıavlarına girmiş ya da girmekte olan kişiler olduğundan görüşleri öne arz etmektedir. Denetçiler KGK'yı sınavlar konusunda başarılı bulmuştur.

"KGK'nın kuruluşu ile denetim firmalarına duyulan güven geri gelmiştir." ifadesine bağımsız denetçilerin %62,2'si olumlu yanıt verirken, %16'sı olumsuz yanıt vermiştir. Karasızların oranı %17 dir. Meslek mensuplarının olumlu görüşlerindeki oran 44,6 olarak yer almıştır. Bağımsız denetçiler, muhasebe meslek mensuplarına göre KGK'nın kuruluşunun denetim firmalarına olan güveni geri getirmesi konusuna daha olumlu yaklaşmaktadırlar."Dünya'da Gözetim Kurumlarının oluşumu ile denetim firmalarına duyulan güven geri gelmiştir."ifadesine katılımcı oranları %13,2 Kesinlikle katılıyorum,% 50,9 Katılıyorum, 30,2 Kararsızım %5,7 Katılmıyorum şeklindedir. % 64,1 oranında katılımcı Dünya'da Gözetim Kurumlarının kurulması ile denetim firmalarına duyulan güvenin arttığı görüşündedir.Muhasebe meslek mensuplarının katılım oranı % 48,6 dır. Bağımsız denetçiler Kamu gözetim kurumlarının güven sağlamasına o daha çok inanmaktadır.

Denetim/Muhasebe mesleğinde ülkelerarası benzer kural, kavram ve uygulamaların getirilmesi mesleğin uluslararası bir kimlik kazanmasına katkı sağlamıştır ifadesine katılımcı oranları %24,5 Kesinlikle katılıyorum,% 58,5',i

Katılıyorum, 17,0 Kararsızı yanıtlarını vermişlerdir. Katılmıyorum diyen bağımsız denetçi çıkmamıştır. % 83 gibi büyük bir oranda yanıtlayıcı Denetim/Muhasebe mesleğinde ülkelerarası benzer kural, kavram ve uygulamaların getirilmesinin mesleğin uluslararası bir kimlik kazanmasına katkı sağladığı görüşünde birleşmiştir. Muhasebe meslek mensuplarında bu oran %72dir. Bağımsız denetçiler Denetim/Muhasebe mesleğinde ülkelerarası benzer kural, kavram ve uygulamaların getirilmesi mesleğin uluslararası bir kimlik kazanmasına katkı sağlamıştır ifadesine daha çok katılmışlardır.

KGK'nın yayınladığı muhasebe standartlarını takip ettiğini belirten muhasebe meslek mensuplarının oranı toplamda % 98,1 dir. Takip etmediğini belirten bağımsız denetçi yoktur.%1,9 oranında muhasebe meslek mensubu kararsız olduğunu belirtmiştiruhasebe meslek mensupları muhasebe standartlarını takip etme oranı %59,4 olarak, düşük bir orandır. Bağımsız denetçiler işleri gereği standartları çok yakından takip etmektedir.KGK'nın yayınladığı denetim standartlarını takip ettiğini ifade eden bağımsız denetçilerin oranı toplamda %100 dür. Kesinlikle katılıyorum % 35,8, Katılıyorum 64,2 oranlarında yer almıştır. Tamamı işleri gereği KGK'nın yayınladığı denetim standartları takip etmektedir. Muhasebe meslek mensuplarında denetim standartlarını takip edenlerin oranı %56,5 tir.

Bağımsız denetçilerin % 94,3'ü KGK'nın yayınladığı BOBİ FRS standartları hakkında bilgisi olduğunu ifade etmiştir. Karasız olanların oranı %3,8 iken BOBİ FRS hakkında bilgisi olmayan bulunmamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında bu oran %46,9 dur, bağımsız denetçilere göre oldukça düşüktür. Yeni uygulamaları bağımsız denetçiler daha fazla takip etmektedir.

"Küçük ve Mikro İşletmelere yönelik Finansal Raporlama Standartlarının mevzuatımıza kazandırılması olumlu bir gelişmedir."önermesine katılımcıların % 30,2 si Kesinlikle Katılıyorum, % 66 'sı Katılıyorum şıkkını seçmiştir. % 3,8'i kararsız olduğunu belirtmiştir. Olumlu bir gelişme olmadığını düşünen bulunmamaktadır. Toplamda araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin % 96,2'si

KÜMİ FRS ye olumlu yaklaşmıştır. Muhasebe meslek mensuplarındaki olumlu oran %72,6 dır. Bağımsız denetçiler KÜMİ FRS 'ye daha olumlu yaklaşmıştır.

Faizsiz Finansal Raporlama muhasebe ve denetim standartlarının mevzuatımıza kazandırılması olumlu bir gelişme olduğu kanısında olan katılımcıların oranı toplamda %77,4 olmuştur, %18,9 oranında katılımcı kararsız kalırken, %3,8 oranında katılımcı olumsuz olarak değerlendirmiştir. Meslek mensuplarında ifadeye katılım oranı % 60,6 dır.

BOBİ FRS ve Küçük ve Mikro İşletmelere yönelik Finansal Raporlama Standartlarının uygulamaya konulması muhasebe dünyasında, yıllarca edinilen alışkanlıklardan vazgeçme konusunda zorluklara neden olacaktır ifadesine muhasebe meslek mensuplarının % 24,5'i Kesinlikle Katılıyorum demişken, %50,9'u 'Katılıyorum yanıtını vermiştir. İfade için % 17 si Karasız kalmış, % 7,6 oranında katılımcı zorluklara neden olmayacağını belirtmiştir. Toplamda % 75,4 oranında m bağımsız denetçi BOBİ FRS ve KÜMİ FRS standartlarının yıllarca edinilen alışkanlıkların vazgeçilmesi konusunda zorluklara neden olacağı görüşündedir. Muhasebe meslek mensuplarında bu oran %60 tır.

KGK 'nın TFRS ve TMS uygulamaları için geliştirilecek yeni hesap planı önem arz etmektedir düşüncesindeki katılımcıların oranı %86,7 dir. kararsızların oranı %13,2 dir ve önemli olmadığını bildiren bağımsız denetçi yoktur Muhasebe meslek mensuplarında %81,1 oranda katılımcı önem arz ettiğini bildirmiştir.Tekdüzen hesap planı çalışmaları her iki grup katılımcılar tarafından oldukça önemsenmektedir.

TFRS ve TMS uygulamaları için geliştirilecek yeni hesap planı uygulamada zorluklara neden olabilir düşüncesinde olan katılımcılar %60,4 oranında olup, olmayanlar %, 24,6 oranındadır. Kararsızlar %15,1 oranındadır. Muhasebe meslek mensupları Tek düzen hesap planındaki değişikliklerin zorluklara neden olacağını düşünenlerin oranı benzer bir oran olan %664,5 tir.

(TMS- BOBİ FRS- Msugt- Küçük ve Mikro işletmeler için Finansal Raporlama) Farklı muhasebe sistemlerinin uygulanması uygulamada kafa karışıklığı yaratabilir görüşünde olan katılımcıların oranı toplamda %77,4 olarak yer almıştır. %18,8

oranında katılımcı kafa karışıklığı yaratmayacağı görüşündedir. Muhasebe meslek mensuplarında kafa karışıklığı olabileceğini bildirenlerin oranı %68,5 tir.

KGK' da TÜRMOB'dan daha fazla temsilci bulunmalıdır görüşünü savunan katılımcıların oranı %79,3 tür. Sadece % 7,6 oranında katılımcı bu görüşe katılmamış, % 13,2 oranında katılımcı kararsızdır. % 80 ile muhasebe meslek mensupları da meslek örgütleri TÜRMOB'un KGK'da daha fazla temsil edilmesini desteklemiştir. KGK' da SPK'dan daha fazla temsilci bulunmasını isteyenlerin oranı toplamda %62,2 dir. %35,8 oranında katılımcı kararsız kalmıştır. Muhasebe meslek mensupları da %60 gibi bir oranla bu ifadeyi yanıtlamışlardır.

"Haksız rekabetin ortaya çıkmaması için KGK'nın çalışmalarına ihtiyaç vardır." ifadesine katılım gösteren katılımcılar % 84,9 oranındadır. %1,3,2 oranında katılımcı kararsız kalmıştır. Özellikle denetim dünyasında KGK 'ya haksız rekabetin önlenmesinde görevler düştüğü açıktır. Meslek mensuplarında bu katılım oranı daha düşüktür. (% 63,4)

"Bağımsız denetim faaliyetinde aykırılıkları saptananlara daha fazla yaptırımlar getirilmelidir." düşüncesine Kesinlikle Katılıyorum diyen bağımsız denetçiler % 26,4 oranını, Katılıyorum diyenler % 60,2 oranını oluşturmaktadır. %7,5 kararsız olduğunu belirtmiş, % 5,7'si bu düşüncede değildir. Bağımsız denetçiler toplamda %86,6 gibi büyük bir oranla bağımsız denetimde aykırılıkları tespit edenlerin daha fazla yaptırımlarla karşılamasını uygun bulmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında önermeye katılanların topla oranı %68,5, yani daha düşüktür.

KGK'nın sürekli eğitim faaliyetlerine önem verilmesi beklentisinde olan katılımcıların oranı % 98,1 dir. Katılmayanların oranı % 1.9 dir. Sürekli eğitim faaliyetleri benzer oranlarla bağımsız denetçilerce ve muhasebe meslek mensuplarınca oldukça önemsenmektedir.

KGK'nın düzenlediği denetçilere yönelik zorunlu eğitim memnun edici bir çalışma olarak gören bağımsız denetçilerin oranı toplamda % 83 tür. Bu eğitimlerin online olmasını destekleyenlerin oranı da % 83 dür. %9,4 oranında meslek mensubu online olmasına katılmamış, %7,5 'i konuya kararsız yaklaşmıştır. Muhasebe meslek mensupları arasında online zorunlu eğitime katılım oranı 65,7 dir.

Bağımsız denetçilerin % 96,3'ü standartların yayınlanmasının ardından bu onuda eğitimler yapılmasını önemli bulmaktadır. Meslek mensuplarının görüşü % 86,9 ile aynı doğrultudadır.

KGK tarafından düzenlenen gözetim ve denetim raporlarının kamuya açıklanması, kuruma ve denetim firmalarına duyulan güveni arttırır ifadesine katılımcıların % 54,1'si Kesinlikle katılıyorum, %41,5 i aynı katılıyorum yanıtını vermiştir. %1,9 u kararsız kalmış ve % 1,9 'u tersi yönde görüş bildirmiştir. %96,7 oranı ile bağımsız denetçiler, % 82,2 oranı ile muhasebeciler denetim raporlarının kamuya açıklanmasının denetim firmalarına güveni arttıracağı görüşünde hem fikirdir.

"KGK, yaptığı denetimin denetimi konusunda faaliyetlerde bulunmalıdır." ifadesine bağımsız denetçilerin toplamda %96,2'si katılmaktadır.

4.4.3. Faktör Analizi Bulguları

Bu başlık altında uygulanan ölçeğin; "Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu Hakkında Görüşleri" ile ilgili 40 maddelik bölümü için yapılan faktör analizi bulgularına yer verilmiştir. Faktör analizi, ölçeğin maddelerine verilen cevaplardaki benzerlikleri tespit ederek aynı gizli değişkeni ölçen maddeleri ortaya çıkarmayı amaçlar. Bu ölçeği oluşturan 40 madde belirlenirken, herhangi bir ölçekten faydalanılmamış olup uzman görüşleri ve literatür taramasına dayalı olarak yazar tarafından geliştirilmiştir. Bu durumlarda yeni geliştirilen ölçeğin yapısını ortaya koymak için açıklayıcı (keşfedici) faktör analizi uygulanmalıdır. Bu aynı zamanda ölçeğin "yapı geçerliliği" ni ölçmeye yarayacaktır. Sonrasında da ölçeğin oluşan alt boyutları (faktörler) için faktör içi ve toplam ölçek güvenirliği, Cronbach' ın Alfa güvenirlik katsayısı hesaplanarak incelenebilecektir. Veri setinde 40 maddeye

karşılık 228 gözlem bulunmaktadır. Kimi kaynaklara göre[2] faktör analizinin yapılabilmesi için madde sayısının en az beş katı gözlem bulunması gerekmektedir. Veri seti bu durumda bu koşulu sağlamaktadır.

Ardından "Korelasyon matrisi birim matristir" sıfır hipotezini test eden Bartlett Küresellik Testleri yapılmış ve KMO örneklem yeterliliği ölçütü hesaplanmıştır. Faktör analizine girecek madde çiftleri için örneklemin yeterliliğini belirlemeye yarayan ve anti-imaj korelasyon matrisinin köşegen elemanları olan MSA (Measures of Sampling Adequacy) değerlerinin 0,5 ve üzeri değer alması gerekmektedir. Aksi halde bu madde/maddelerin analizden çıkarılması düşünülebilecektir.[3] Elde edilen sonuçlar Tablo 4.6' da ve Tablo 4.7' de verilmektedir.

Tablo 4. 6. KMO Ölçütü ve Bartlett Küresellik Testi Sonuçları

KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) Örneklem Yeterliliği Ölçüsü		**0,854**
Bartlett Küresellik Testi	Ki-Kare	5624,46
	sd	780
	p değeri	**0,000**

Tablo 4.6' daki sonuçlara göre; "Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu Hakkında Görüşleri" ölçeği için KMO değeri 0,854' dür. Sharma' ya göre [4] KMO değeri 0,8-0,9 arasında olduğu için örneklem yeterliği ölçütü "çok iyi" derecededir. Bartlett Küresellik Testi için p değeri %1 in altında olup %99 güven düzeyinde sıfır hipotezi reddedilmektedir.

[2] Şener Büyüköztürk, Faktör **Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı. Kuram ve UygulamadaEğitimYönetimi**,32(32),2002,s:480.
[3] Joseph F.Hair Jr., William C. Black, Barry J. Babin, Rolph E. Anderson , **Multivariate Data Analysis. Seventh Edition**, Edinburgh: Rearson.,2014. ,s:102.ISBN-10:0138132631.
[4] Subhash Sharma, **Applied Multivariate Techniques**, New York: John Wiley & Sons.1996,s .116.

Tablo 4. 7. MSA Örneklem Yeterliliği Ölçüsü Sonuçları (Küçükten Büyüğe Sıralı)

Maddeler	MSA
Madde 3	0,404
Madde 27	0,552
Madde29	0,673
Madde11	0,734
Madde2	0,746
Madde10	0,755
Madde8	0,763
Madde12	0,783
Madde9	0,79
Madde21	0,793
Madde32	0,793
Madde33	0,802
Madde20	0,806
Madde16	0,826
Madde30	0,834
Madde13	0,845
Madde25	0,846
Madde24	0,852
Madde7	0,856
Madde38	0,863
Madde1	0,866
Madde5	0,866
Madde4	0,867
Madde36	0,871
Madde22	0,876
Madde19	0,881
Madde31	0,881
Madde34	0,883
Madde15	0,885
Madde26	0,885
Madde17	0,89
Madde35	0,89
Madde6	0,896
Madde28	0,898
Madde18	0,91
Madde40	0,917
Madde14	0,918
Madde39	0,923
Madde23	0,925
Madde37	0,938

Ölçek maddelerinin MSA değerleri (40 adet değer) incelenmiş olup Tablo 4.7' de görülmektedir. Bu değerlerin Madde 3 hariç tümü için 0,5' in üzerinde olduğu görülmüştür. Yine Madde 27 için MSA değeri 0,5' e oldukça yakındır. Madde 3 için MSA=0,404 olması göz önünde bulundurulacak ve bu maddenin ölçekten çıkarılması analizin ileriki aşamalarında değerlendirilecektir. Bu sonuçlar ışığında örneklemin faktör analizi için yeterli olduğu anlaşılmıştır.

Veri setindeki maddelerin faktör analizine uygunluğunun araştırılması amacıyla, maddeler arasındaki çapraz korelasyonlardan oluşan "korelasyon matrisi" elde edilmiştir. Burada maddeler arası korelasyonların yüksek olması istenir. Aranan şart ise her bir madde için diğer maddelerle arasındaki korelasyonların (tamamıyla olmasa da bir kısmı ile) 0,30 ve üzerinde olmasıdır.[5] Bu şartın ölçeğin bazı maddeleri için gerçekleşmediği görülmüştür. Örneğin Madde 3'ün Madde 2 ile arasındaki korelasyon katsayısı 0,212 olup diğer maddelerle arasındaki korelasyon daha da düşüktür. Yine Madde 27' nin Madde 25 ile arasında 0,3, Madde 29 ile arasında 0,532 korelasyon katsayısı tespit edilmiştir. Bu durumda Madde 3'ün faktör analizine dahil edilmemesine karar verilmiştir. Madde 27 ise şimdilik analizde kalacak olup ileri adımlarda atılması gündeme gelebilecektir. Kalan 39 madde ile faktör analizi gerçekleştirilecektir ve bu maddeler arasında ortak faktörlerin oluşabileceği söylenebilir.

Tablo 4. 8. KMO Ölçütü, Bartlett Küresellik Testi ve MSA Sonuçları

KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) Örneklem Yeterliliği Ölçüsü		**0,863**
Bartlett Küresellik Testi	Ki-Kare	5532,940
	sd	741
	p değeri	**0,000**
En Küçük MSA Değeri	Madde 27	0,548

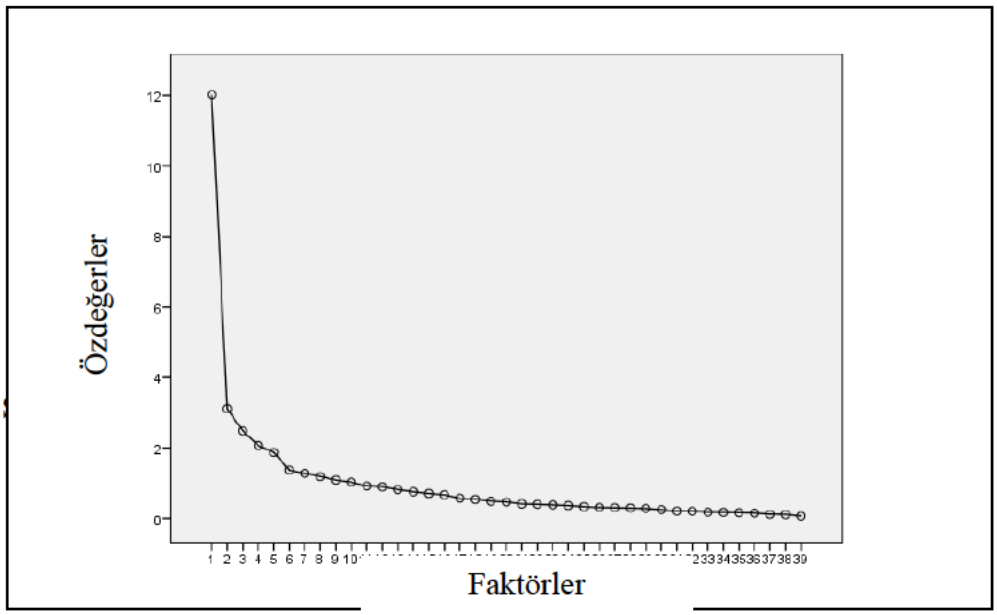
Madde 3 çıkarıldıktan sonra kalan 39 madde için KMO Ölçütü, Bartlett testi ve MSA değerleri tekrar hesaplatılmış olup Tablo 4.8' de verilmiştir. Buna göre; KMO değeri 0,8-0,9 arasında olduğu için örneklem yeterliği ölçütü "çok iyi" derecededir. Bartlett Küresellik Testi için p değeri %1 in altında olup %99 güven düzeyinde "Korelasyon matrisi birim matristir" sıfır hipotezi reddedilmektedir. MSA değerlerinin tümü 0,5' in üzerinde olup en küçük MSA değeri Madde 27 içindir. Örneklem büyüklüğü faktör analizi için yeterlidir.

[5] Hair v.d.,**a.g.e**., s.101.

Faktör analizinde faktör çıkarma yöntemi olarak kullanılan farklı yöntemler mevcuttur. Bunların başlıcaları; temel bileşenler, temel eksen faktörü, genelleştirilmiş en küçük kareler, ağırlıklandırılmamış en küçük kareler, maksimum benzerliktir. Bunlardan literatürde en yaygın kullanılan ve faktör çıkarmada enbaşarılı olduğu belirtilen [6] temel bileşenler yöntemidir. [7]Bu çalışmada da bu sebeple faktör çıkarma yöntemi olarak temel bileşenler (principal compenents) kullanılmıştır.

Maddeler arası ilişkileri en iyi şekilde açıklayabilecek faktör sayısına karar verilmesi için yamaç birikinti grafiği (scree plot), özdeğerler, toplam varyansın yüzdesi, açıklanan toplam varyans kriterleri kullanılabilir. Bu kriterler ışığında araştırmacı da bu sayıyı belirleyebilir .[8] Genellikle bir ve birden büyük özdeğerli faktörler dikkate alınır. Scree Plot grafiği de özdeğerleri gösterir. Bu grafiğin birin altına düştüğü ve/veya yatay hale gelmeye başladığı nokta faktör sayısı için belirleyici olur. Bir faktörün açıklanan toplam varyansa katkısının %5 in üstünde olması, belirlenen faktör sayısınca açıklanan toplam varyansın ise çeşitli görüşler olmakla birlikte (bu oran %50 ye kadar düşürülebilmektedir) %60 ve üzeri olması yeterli olabilmektedir.[9]

[6] Büyüköztürk, **a.g.e**.2002 ,s.474.
[7]Haydar Karaman, Burcu Atar, Derya Çobanoğlu Aktan, D.,Açımlayıcı Faktör Analizinde Kullanılan Faktör Çıkartma Yöntemlerinin Karşılaştırılması. Gazi University Journal of Gazi Educational Faculty (GUJGEF), Cilt: 37, Sayı: 3, 2017, s.1173-1193.
[8] Hair v.d., **a.g.e**.,s. 106,109.
[9] Hair v.d., **a.g.e**.,s.109.



Şekil 4. 2. Scree Plot Grafiği

Analize giren maddelerin elde edilen faktörler tarafından açıklanan (ortak) varyanslarının 0,50'nin (bu sınır 0,40'a da düşürülebilmektedir) altında olması, ilgili maddenin analize dahil edilmeyebileceği anlamına gelir. Ancak maddenin teoride araştırılan konu önemli olduğu düşünülüyorsa faktör yükleri dikkate alınarak analizde kalabilir.[10] Faktör sayısına karar vermek için Scree Plot grafiği, özdeğerler ve açıklanan toplam varyans incelenmiş olup sonuçlar Şekil 4.2 ve Tablo 4.9' da verilmiştir.

Şekil 4.2' de verilen grafikte görüldüğü gibi, 5. faktörden sonra grafik yataylaşmaya başlamaktadır. Bu da en uygun faktör sayısının 5 civarı olması gerektiğini düşündürmektedir. Bu grafik Tablo 4.9'da verilen açıklanan toplam varyanslar ve özdeğerler ile birlikte düşünüldüğünde de desteklenmektedir.

[10] Hair v.d., **a.g.e**.,s. 118.

Tablo 4. 9. Temel Bileşen Faktör Analizi İçin Açıklanan Toplam Varya**ns**

	Başlangıç Özdeğerler			Türetilen Kareli Ağırlıklar Toplamı		
Faktör	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif Varyans (%)	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif Varyans (%)
1	12,021	30,822	30,822	12,021	30,822	30,822
2	3,112	7,98	38,802	3,112	7,98	38,802
3	2,481	6,362	45,165	2,481	6,362	45,165
4	2,07	5,307	50,472	2,07	5,307	50,472
5	1,873	4,802	55,274	1,873	4,802	55,274
6	1,366	3,503	58,777	1,366	3,503	58,777
7	1,276	3,272	62,049	1,276	3,272	62,049
8	1,187	3,043	65,092	1,187	3,043	65,092
9	1,086	2,785	67,877	1,086	2,785	67,877
10	1,026	2,63	70,507	1,026	2,63	70,507
11	0,917	2,35	72,857			
12	0,895	2,294	75,151			
13	0,817	2,094	77,245			
14	0,755	1,936	79,181			
15	0,705	1,807	80,987			
16	0,666	1,708	82,695			
17	0,573	1,469	84,164			
18	0,539	1,381	85,546			
19	0,487	1,25	86,796			
20	0,466	1,195	87,991			
21	0,41	1,051	89,042			
22	0,399	1,023	90,065			
23	0,383	0,983	91,048			
24	0,362	0,929	91,977			
25	0,331	0,849	92,826			
26	0,31	0,794	93,62			
27	0,302	0,774	94,394			
28	0,293	0,752	95,146			
29	0,28	0,718	95,864			
30	0,246	0,631	96,496			
31	0,208	0,534	97,029			
32	0,202	0,518	97,547			
33	0,176	0,452	97,999			
34	0,172	0,442	98,441			
35	0,162	0,415	98,856			
36	0,15	0,385	99,241			
37	0,119	0,304	99,545			
38	0,111	0,284	99,829			
39	0,067	0,171	100			

Faktör Türetme Metodu: Temel Bileşenler Analizi

Faktör sayısı 3-7 arasında alınarak yapılan denemeler sonucunda, toplam varyans, faktör yükleri ve ortak varyanslar gözönünde bulundurularak, 5 faktörlü yapıda karar kılınmıştır.

Hangi maddenin hangi faktöre ait olduğuna ise o maddenin faktör yüklerine bakılarak karar verilir. Gözlem sayısı 250 ve civarında olduğu durumlarda bu yüklerin %5 anlamlılık düzeyi için en az 0,35 olması ve bir maddenin birden fazla faktöre ait yüklerinin birbirine yakın olmaması (çakışık yük) gerekir.[11] Döndürülmemiş faktör çözümleri, faktörleri varyans sırasına göre çıkarır. Varyansın önceki faktörlerden sonraki faktörlere yeniden dağıtılması için faktör matrisinin döndürülmesi (rotasyon) gerekmektedir. Bu amaçla dik ve eğik döndürme yöntemleri kullanılır. Daha basit, teorik olarak daha anlamlı bir faktör modeli elde etmek için dik döndürme yöntemleri önerilir.[12] Bu çalışmada, bir dik döndürme yöntemi olan ve çok tercih edilen bir yöntem olan "VARIMAX" döndürme tercih edilmiştir. Bu bilgiler ışığında elde edilen 5 faktörlü yapıda, çok düşük veya çakışık (binişik) faktör yükleri taşımaları sebebiyle Madde 2, Madde 23 ve Madde 30 analiz dışı bırakılmıştır. Kalan 36 madde için analiz tekrarlandığında, Tablo 4.10'da da görüldüğü gibi; elde edilen 5 faktörün toplam varyansın %56,674' ünü açıkladığı, bunun başlangıçta %31,151' inin 1. faktör, %8,237'sinin 2. faktör, %6,741' inin 3. faktör, %5,409' unun 4. faktör, %5,136' sının 5. faktörce açıklandığı görülmüştür. VARIMAX döndürme sonrasında bu dağılımın faktörler arasında daha dengeli hale gelerek; %16,572' sinin 1. faktör, %14,664'ünün 2. faktör, %10,176' sının 3. faktör, %7,979' unun 4. faktör, %7,283'ünün 5. faktörce açıklandığı görülmüştür.

[11] **A.e**.,s.115,117.
[12] **A.e**., s.111-114.

Tablo 4. 10. Döndürme Öncesi ve Sonrası Açıklanan Toplam Varyans

	Başlangıç Özdeğerler			Türetilen Kareli Ağırlıklar Toplamı			Döndürülmüş Kareli Ağırlıklar Toplamı		
Faktör	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif Varyans (%)	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif Varyans (%)	Toplam	Varyans (%)	Kümülatif Varyans (%)
1	11,215	31,151	31,151	11,215	31,151	31,151	5,966	16,572	16,572
2	2,965	8,237	39,388	2,965	8,237	39,388	5,279	14,664	31,236
3	2,427	6,741	46,129	2,427	6,741	46,129	3,663	10,176	41,412
4	1,947	5,409	51,538	1,947	5,409	51,538	2,872	7,979	49,391
5	1,849	5,136	56,674	1,849	5,136	56,674	2,622	7,283	56,674

Elde edilen 5 faktörlü çözümde faktörlerdeki her bir maddeye ait faktör yükleri döndürülmüş faktör yükleri olarak ve türetilen faktörlerce maddelerin açıklanan (ortak) varyansları Tablo 4.11' de verilmiştir. Buna göre birinci faktörde 12, ikinci faktörde 10, üçüncü faktörde 5, dördüncü faktörde 3 ve beşinci faktörde 6 madde olmaktadır. Açıklanan ortak varyanslardan bir kısmı 0,40' ın altında kaldığı görülmekle birlikte, faktör yüklerinin yeterince büyük olması ve ilgili maddelerin uzmanlarca önemli görülmesi nedeniyle bu durum sorun teşkil etmemektedir.

Tablo 4. 11. Döndürülmüş Bileşenler (Faktör Yükleri) ve Ortak Varyanslar

Maddeler	Faktörler					Türetilen Faktörlerce Açıklanan Ortak Varyans
	1	2	3	4	5	0,580
Madde 1	0,749					0,621
Madde 16	0,748					0,609
Madde 17	0,716					0,582
Madde 19	0,707					0,542
Madde 4	0,699					0,597
Madde 14	0,686					0,584
Madde 18	0,653					0,469
Madde 6	0,576					0,341
Madde 7	0,561					0,395
Madde 5	0,523					0,303
Madde 13	0,513					0,367
Madde 15	0,413					0,662
Madde 34		0,778				0,689
Madde 35		0,752				0,545
Madde 33		0,72				0,637
Madde 36		0,711				0,676
Madde 37		0,693				0,700
Madde 39		0,63				0,442
Madde 38		0,62				0,403
Madde 32		0,619				0,596
Madde 40		0,566				0,451
Madde 28		0,48				0,645
Madde 10			0,768			0,645
Madde 12			0,767			0,612
Madde 9			0,728			0,529
Madde 8			0,699			0,510
Madde 11			0,646			0,857
Madde 21				0,852		0,852
Madde 20				0,852		0,749
Madde 22				0,825		0,641
Madde 29					0,773	0,559
Madde 27					0,729	0,440
Madde 25					0,529	0,568
Madde 31					0,506	0,572
Madde 26					0,501	0,435
Madde 24					0,492	0,580
Faktör Türetme Metodu: Temel Bileşenler Analizi, Döndürme: VARIMAX						

Elde edilen faktörler ve maddelerin faktörlere dağılımları incelendiğinde;

Faktör 1:KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (Staj, Sınavlar v.b) hakkıdaki görüşler

Faktör 2:KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitimler, Sicil işlemleri v.b) ile ilgili görüşler

Faktör 3:KGK'nın diğer kurumlarla işbirliği , çalışma prensipleri hk. görüşler ,

Faktör 4:KGK'nın yayınladığı standartların takibi ilgili görüşler (Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları)

Faktör 5:KGK'nın yeni getirdiği Uygulamalar (BOBİ FRS, KÜMİ FRS, TDH Planı çalışmaları) hakkındaki görüşler olarak adlandırılmıştır.

Tablo 4. 12. Faktör Analizi Sonuçları

Faktör Adı	Faktör Alt Maddeleri
Faktör 1	1- KGK gibi bir otoritenin varlığı denetimde ve Muhasebe uygulamalarında çok başlılığın kaldırılmasında etkili olmuştur.
	4- KGK'nın oluşumu finansal tabloların daha şeffaf ve anlaşılır olmasına katkı sağlamıştır.
	5- Bağımsız denetim yetki belgesinin sınavla verilmesi doğru bir uygulamadır.
	6- Denetçi olmak isteyen meslek mensuplarının 3 yıl süreyle uygulamalı eğitime (staj) tabi olmaları doğrudur.
	7- KGK faaliyetlerinde TÜRMOB'dan yeterince yararlanmaktadır.
	13- Muhasebe standartları başarılı bir şekilde yayınlanmaktadır.
	14- Sınavlar KGK tarafından başarılı bir şekilde yapılmaktadır.
	15- Bağımsız denetime tabi olup halka açık olmayan işletmelerin (Diğer işletmeler veya Büyük ve Orta boy işletmeler) sadece yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi gerekir.
	16- KGK'nın kuruluşu ile denetim firmalarına duyulan güven geri gelmiştir.
	17- Dünya'da Gözetim Kurumlarının oluşumu ile denetim firmalarına duyulan güven geri gelmiştir.
	18- Denetim/Muhasebe mesleğinde ülkelerarası benzer kural, kavram ve uygulamaların getirilmesi mesleğin uluslararası bir kimlik kazanmasına katkı sağlamıştır.
	19- KGK, denetim kalitesini arttırmıştır.
Faktör 2	28- KGK, vergi için muhasebe anlayışının geride kaldığı, bunun yerine Gerçeğe Uygun Mali Tabloların yer aldığı bir sisteme öncülük etmelidir.
	32- KGK' da SPK'dan daha fazla temsilci bulunmalıdır. (Sadece 1 üye ile temsil ediliyor.)
	33- Bağımsız denetim faaliyetinde aykırılıkları saptananlara daha fazla yaptırımlar getirilmelidir. (Para cezası, listeden çıkarma, tazminat ödeme, hapis cezası vb. cezalar arttırılmalıdır.)
	34- KGK, meslek etiği kurallarına daha fazla önem vermeli ve aykırılıkları saptananlara daha fazla yaptırımlar getirmelidir.
	35- KGK yayınladığı muhasebe ve denetim standartlarının ardından bunlarla ilgili eğitimler vermelidir.
	36- KGK sürekli eğitim faaliyetlerine önem vermelidir.

	37- KGK'nın düzenlediği denetçilere yönelik zorunlu eğitim memnun edici bir çalışmadır.
	38- KGK'nın düzenlediği zorunlu denetçi eğitiminin online olarak yapılması daha uygun olabilir.
	39- KGK tarafından düzenlenen gözetim ve denetim raporlarının kamuya açıklanması, kuruma ve denetim firmalarına duyulan güveni arttırır.
	40- KGK, Finansal Raporlamanın kalitesinin arttırılması ve denetimin de denetimi konusunda faaliyetlerde bulunmalıdır.
Faktör 3	8- KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının tercümesinde TÜRMOB'dan daha fazla yararlanmalıdır.
	9- KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının standartların tercümesinde üniversitelerden daha fazla yararlanmalıdır.
	10- Sınav, sınav konuları vb. konularda TÜRMOB'dan destek almalıdır.
	11- Sınav, sınav konuları vb. konularda üniversitelerden daha fazla destek almalıdır.
	12- Sicil ve disiplin uygulamalarında TÜRMOB ile işbirliği yapmalıdır.
Faktör 4	20- KGK'nın yayınladığı muhasebe standartlarını takip ediyorum.
	21- KGK'nın yayınladığı denetim standartlarını takip ediyorum.
	22- KGK'nın yayınladığı BOBİ FRS standartları hakkında bilgim var.
Faktör 5	24- Faizsiz Finansal Raporlama muhasebe ve denetim standartlarının mevzuatımıza kazandırılması olumlu bir gelişmedir.
	25- BOBİ FRS ve Küçük ve Mikro İşletmelere yönelik Finansal Raporlama Standartlarının uygulamaya konulması muhasebe dünyasında, yıllarca edinilen alışkanlıklardan vazgeçme konusunda zorluklara neden olacaktır.
	26- KGK'nın TFRS ve TMS uygulamaları ile uyum için gerçekleştirilen Tekdüzen Hesap Planı geliştirme çalışmaları önem arz etmektedir.
	27- TFRS ve TMS uygulamaları için geliştirilecek yeni hesap planı uygulamada zorluklara neden olabilir.
	29- (TMS- BOBİ FRS- Msugt- Küçük ve Mikro işletmeler için Finansal Raporlama) Farklı muhasebe sistemlerinin uygulanması uygulamada kafa karışıklığı yaratabilir.
	31- Haksız rekabetin ortaya çıkmaması için KGK'nın çalışmalarına ihtiyaç vardır.

4.4.4. Güvenirlik

Bu başlık altında; "Meslek Mensuplarının Kamu Gözetim Kurumu Hakkında Görüşleri" ölçeği ile ilgili yapılan faktör analizi sonucu kalan 36 maddelik bölümü için güvenirlik incelemesi yapılacaktır.

Ölçekte yer alan soruların homojen yapı gösteren bir bütün oluşturup oluşturmadığı yaygın olarak, güvenirlik analizinde kullanılan bir katsayı olan Cronbach Alfa katsayısı ile yorumlanır. Buna göre, bu katsayı için genel olarak kabul edilebilir alt sınır 0,70 olmakla birlikte bu değer 0,60'a kadar düşürülebilmektedir.[13]

[13] **A.e**.,s. 123.

Tablo 4. 13. Güvenirlik Analizi Sonuçları

			ANOVA Ölçümler Arası Farklılık	
	Madde Sayısı	**Cronbach Alfa**	**F**	**p değeri**
Faktör 1	12	0,886	31,523	0,000**
Faktör 2	10	0,900	19,390	0,000**
Faktör 3	5	0,827	7,103	0,000**
Faktör 4	3	0,907	2,402	0,092*
Faktör 5	6	0,743	10,867	0,000**
Tüm Maddeler	36	0,929	31,767	0,000**
**%10 düzeyinde anlamlı, **%1 düzeyinde anlamlı*				

Tablo 4.13' de görüldüğü gibi, tüm faktörler ve ölçeğin tümü için güvenirlik yeterli düzeydedir. Maddeler arası benzerlikler için yapılan F testi sonuçları da anlamlıdır.

Ardından bu faktörlerin her biri için regresyon yöntemi kullanılarak maddeler bir araya getirilip faktör değişkenler (faktör skorları) elde edilmiştir. Regresyon yönteminde, faktörü oluşturan maddelerin faktör yükleri dikkate alınarak faktör skorları hesaplandığı için, daha sonra yapılacak analizlerde kullanılmasına olanak vermesi nedeniyle tavsiye edilmektedir. Elde edilen faktör değişkenlere ait normallik testleri Tablo 4.14' de verilmektedir.

Tablo 4. 14. Normallik Testleri

	Kolmogorov-Smirnov			**Shapiro-Wilk**			
	İstatistik	**sd**	**p-değeri**	**İstatistik**	**sd**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	0,078	228	0,002	0,971	228	0,000	Normal Dağılmaz
Faktör 2	0,09	228	0,000	0,934	228	0,000	Normal Dağılmaz
Faktör 3	0,098	228	0,000	0,961	228	0,000	Normal Dağılmaz
Faktör 4	0,083	228	0,001	0,971	228	0,000	Normal Dağılmaz
Faktör 5	0,046	228	0,200	0,994	228	0,450	Normal Dağılır

Kolmogorov-Smirnov Testi ve Shapiro-Wilk Testi sonuçlarına göre %5 anlamlılık düzeyinde; Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni U ygulamalar değişkeni için normal dağılıma uygun olduğu, diğer faktör değişkenler için ise normal dağılımın sağlanmadığı anlaşılmıştır.

4.4.5. Hipotez Testleri

Bu başlık altında, araştırmanın hipotezleri olarak daha önce sıralanan iddialar test edilecektir. Bunun için sıfır hipotezler ve alternatif hipotezler öncelikle ifade edilecek, ardından da yapılacak hipotez testi türü belirlenerek testin çıktıları yorumlanacaktır.

Hipotez testine karar verilirken öncelikle incelenecek olan, parametrik veya parametrik test kararıdır. Burada örnekleme ait gözlem değerlerinin birtakım varsayımları sağlayıp sağlamadığı incelenecek; sağlandığında parametrik, sağlanmadığında ise parametrik olmayan testler tercih edilecektir. Bu varsayımların ilki grupların normalliği varsayımı olup, kullanılacak teste örneklem/grubun hacmine göre karar verilmektedir. Kimi görüşlere göre örneklem büyüklüğüne bağlı olmaksızın diğer normallik testlerine göre Shapiro-Wilks (S-W) Testi daha güçlü [14] iken bazı görüşlere göre [15] ise Kolmogorov-Smirnov (K-S) Testi daha güçlüdür. Genel olarak literatürde, büyük örneklemlerde ($n \geq 50$) Kolmogorov-Smirnov, küçük örneklemlerde ($n < 50$) Shapiro-Wilks (S-W) Testinin kullanılması önerilmektedir.[16] Bu çalışmada da literatürdeki bu yaygın uygulama tercih edilmiştir. Öte yandan örneklem hacminin çok küçük olması durumu parametrik testlerde istenmemekte testin kuvveti örneklem büyüklüğü ile birlikte artmakta [17] olup bu durumlarda dağılım normal çıksa dahi dikkate alınmayacak ve parametrik olmayan testler tercih edilecektir.

Bahse konu hipotezler gruplar arası farklarla ilgili olduğuna göre; parametrik test olarak Bağımsız Örneklem t Testi ve Tek Yönlü ANOVA (Varyans Analizi)

---

[14] Nordiah Mohd Razali, Bee Wah Yap , Power Comparisons of Shapiro-Wilk, Kolmogorov-Smirnov, lilliefors and aAerson-Darling Tests. Journal of Statistical Modeling and Analytics, 2(1), 2011, s.21-33.

[15] Gregory W. Corder, W., & Dale J. Foreman, Nonparametric Statistics for Non-Statisticians: A Step-by-Step Approach, New Jersey: A John Wiley & Sons Inc. Publication, 2009.

[16] Andy Field ,Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics. Fourth Edition, London: Sage Publications,2013.

[17] Jim Uttley, Power Analysis, Sample Size, and Assessment of Statistical Assumptions—Improving the Evidential Value of Lighting Research, LEUKOS, ,2019, s.143-162, DOI: 10.1080/15502724.2018.1533851

Testi, parametrik olmayan test olarak ise Wilcoxon Mann Whitney U Testi ve Kruskall Wallis H Testi uygulanabilecektir. Tüm testler %95 güven düzeyinde (%5 anlamlılık düzeyi) yorumlanacaktır.

Araştırmanın hipotezleri ve bu hipotezlerin alt hipotezleri alt başlıklar halinde incelenecektir.

4.4.5.1. Meslek Mensuplarının KGK Hakkındaki Görüş Farklılıklarına İlişkin Hipotez Testi Sonuçları

İlk araştırılacak hipotez testleri, muhasebe ve denetim mensuplarının KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu eksende ilk olarak, test edilecek ana hipotez ve bu hipotezin alt hipotezleri aşağıda verilmiştir.

Tablo 4. 15. Araştırmanın Hipotezleri (1)

Hipotez 1
$H_{0,1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,1.1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının Faktör 1 : KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (staj, sınavlar v.b) hakkındaki görüşler hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,1.2}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının Faktör 2 :Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitimler, Sicil işlemleri v.b) ile ilgili görüşler hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,1.3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının Faktör 3: KGK'nın diğer kurumlarla işbirliği , çalışma prensipleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,1.4}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının Faktör 4: KGK'nın yayınladığı standartlar takibi ilgili görüşler hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,1.5}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının Faktör 5: KGK'nın yeni getirdiği Uygulamalar (BOBİ FRS, KÜMİ FRS, TDH Planı çalışmaları v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.16' da incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, tüm faktörlerde "muhasebe" meslek grubuna ait faktör skoru değerleri normal dağılmazken, "denetim" meslek grubu için Faktör 2, Faktör 4 ve Faktör 5 için normal dağılımı sağlamaktadır. Bu nedenle, fark testi olarak, tüm faktörler için Mann Whitney U Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 16. Meslek Mensuplarına Dair Tanımsal İstatistikler

	Meslek Grubu	**n**	**Aritmetik Ortalama**	**Standart Sapma**	**Test İstatistiği[a]**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	Muhasebe	175	2,5376	0,73297	0,095	0,001	Normal Dağılmaz
	Denetim	53	2,1336	0,48435	0,13	0,026	Normal Dağılmaz
Faktör 2	Muhasebe	175	2,0469	0,74524	0,107	0,000	Normal Dağılmaz
	Denetim	53	1,7094	0,39334	0,062	0,200[b]	Normal Dağılır
Faktör 3	Muhasebe	175	1,8594	0,68322	0,102	0,000	Normal Dağılmaz
	Denetim	53	1,9358	0,57214	0,124	0,042	Normal Dağılmaz
Faktör 4	Muhasebe	175	2,6724	1,02801	0,086	0,003	Normal Dağılmaz
	Denetim	53	1,6981	0,48597	0,095	0,200[b]	Normal Dağılır
Faktör 5	Muhasebe	175	2,28	0,69113	0,079	0,009	Normal Dağılmaz
	Denetim	53	2,0881	0,56387	0,089	0,200[b]	Normal Dağılır

[a] *Kolmogorov-Smirnov Testi*
[b] *Lilliefors Anlamlılık Düzeltmesi ile*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.17' de verilmiştir.

Tablo 4. 17. Meslek Mensuplarına Dair Parametrik Olmayan Fark Testleri

	Mann-Whitney U	**Wilcoxon W**	**Z**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	3407	4838	-2,925	0,003	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 2	3993	5424	-1,532	0,126	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	3554	18954	-2,575	0,010	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 4	2207	3638	-5,777	0,000	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 5	4364	5795	-0,65	0,516	Sıfır Hipotez Reddedilemez

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 1 , 3 ve 4 için "Muhasebe Meslek Mensupları ile Denetim Meslek Mensupları sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilmektedir. Bu faktörler için iki meslek grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 2 ve Faktör 5 için "Muhasebe Meslek Mensupları ile Denetim Meslek Mensupları sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri ise reddedilememekte olup iki meslek grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.
Böylelikle, araştırmanın ilk hipotez grubunda; $H_{0,1.1}$, $H_{0,1.3}$, $H_{0,1.4}$ **reddedilmiş**, $H_{0,1.2}$ ve $H_{0,1.5}$ **reddedilememiştir**.

Alt boyutlarda, KGK'nın diğer kurumlarla işbirliği , çalışma prensipleri (Faktör 2) ve yeni getirdiği uygulamalar (Faktör 5) hakkındaki görüşleri aynı yöndedir.

Tablo 4. 18. Araştırmanın Hipotezleri (1) için Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 1	
$H_{0,1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,1.1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (staj, sınavlar v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,1.2}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının Faktör 2 :Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitimler, Sicil işlemleri v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,13.}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının Faktör 3: KGK'nın diğer kurumlarla işbirliği, hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,1.4}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının Faktör 4 : KGK'nın yayınladığı standartlar takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,1.5}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının Faktör 5: KGK'nın yeni getirdiği Uygulamalar (BOBİ FRS, KÜMİ FRS, TDH Planı çalışmalar) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Analiz bulgularına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe dünyasına katkısı ve uygulamaları hakkında bağımsız denetçiler ve muhasebe meslek mensupları arasında görüş farklılıkları bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler (deneti meslek mensupları) muhasebe meslek mensuplarına göre KGK'nın faaliyetlerini daha başarılı bulmakta, muhasebe dünyasına olan katkısını daha fazla benimsemektedir. Faktör 3: KGK'nın diğer kurumlarla işbirliği , çalışma prensipleri hakkında muhasebe meslek mensupları TÜRMOB ve üniversitelerle daha fazla işbirliği talep etmektedir. Bağımsız denetçilerin bu konuda talebi daha az düzeydedir.

Faktör 4: KGK'nın yayınladığı standartlar takibi alt boyutunda bağımsız denetçiler KGK'nın yayınladığı Uluslararası Muhasebe Denetim Standartları konusunda daha fazla bilgi sahibi olduklarını ve bu standartları daha fazla takip ettiklerini ifade etmişlerdir. Muhasebe meslek mensupları KGK'nın yayınladığı standartları çok fazla takip etmediklerini ve bu konuda çok bilgi sahibi olmadıklarını cevaplarında yansıtmışlardır.

4.4.5.2. Yaş Gruplarına Göre KGK Hakkındaki Görüş Farklılıklarına İlişkin Hipotez Testi Sonuçları

Bu hipotez testleri ile muhasebe ve denetim mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu eksende ilk olarak, test edilecek ana hipotezler ve bu hipotezlerin alt hipotezleri aşağıda verilmiştir.

4.4.5.2.a. Tüm Meslek Mensupları İçin Hipotez Testleri:

Tablo 4. 19. Araştırmanın Hipotezleri (2a)

Hipotez 2a
$H_{0,2a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,2a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,2a.1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (staj, sınavlar v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,2a.2}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitimler, Sicil işlemleri v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,2a.3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 3: KGK'nın diğer kurumlarla işbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,2a.4}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 4: KGK'nın yayınladığı standartlar takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,2a.5}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 5: KGK'nın yeni getirdiği Uygulamalar (BOBİ FRS, KÜMİ FRS, TDH Planı çalışmalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.20' de incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, Faktör 1-4' de yaş gruplarına ait faktör skoru değerleri bazı gruplarda normal dağılırken, bazı gruplarda normal dağılmamaktadır. Yalnızca Faktör 5 için tüm yaş gruplarında normal dağılım sağlanmaktadır. Ayrıca Faktör 5 için parametrik testlerin diğer varsayımı olan varyans eşitliği de sağlanmaktadır (Tablo 4.22). Bu nedenle, fark testi olarak, Faktör 5 için ANOVA (Varyans Analizi) Testi, diğer faktörler için Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 20. Yaş Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler

	Yaş Grubu	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Test İstatistiği[a]	p-değeri	Karar
Faktör 1	20-29	20	2,25	0,49927	0,964	0,617	Normal Dağılır
	30-35	35	2,3738	0,46326	0,971	0,464	Normal Dağılır
	36-41	48	2,401	0,65293	0,963	0,129	Normal Dağılır
	42-47	46	2,4547	0,75884	0,946	0,034	Normal Dağılmaz
	48-54	39	2,5577	0,74613	0,963	0,218	Normal Dağılır
	55-60	19	2,4211	0,8153	0,857	0,009	Normal Dağılmaz
	61 ve üz.	21	2,627	0,97419	0,908	0,051	Normal Dağılır
Faktör 2	20-29	20	1,775	0,31435	0,915	0,079	Normal Dağılır
	30-35	35	1,8257	0,42311	0,969	0,407	Normal Dağılır
	36-41	48	1,8438	0,60561	0,949	0,036	Normal Dağılmaz
	42-47	46	1,9304	0,51028	0,964	0,163	Normal Dağılır
	48-54	39	2,041	0,97649	0,906	0,003	Normal Dağılmaz
	55-60	19	2,0789	0,68765	0,957	0,512	Normal Dağılır
	61 ve üz.	21	2,5238	0,96068	0,955	0,427	Normal Dağılır
Faktör 3	20-29	20	1,99	0,4229	0,944	0,284	Normal Dağılır
	30-35	35	1,8286	0,46814	0,943	0,07	Normal Dağılır
	36-41	48	1,9125	0,68281	0,97	0,252	Normal Dağılır
	42-47	46	1,8957	0,57772	0,967	0,222	Normal Dağılır
	48-54	39	1,6821	0,60995	0,926	0,013	Normal Dağılmaz
	55-60	19	1,9474	0,65943	0,951	0,414	Normal Dağılır
	61 ve üz.	21	2,0286	1,14592	0,871	0,01	Normal Dağılmaz
Faktör 4	20-29	20	1,8667	0,41039	0,905	0,051	Normal Dağılır
	30-35	35	2,5429	1,11169	0,923	0,018	Normal Dağılmaz
	36-41	48	2,5486	1,03025	0,987	0,865	Normal Dağılır
	42-47	46	2,6014	1,05554	0,938	0,017	Normal Dağılmaz
	48-54	39	2,5214	1,11815	0,956	0,128	Normal Dağılır
	55-60	19	2,1579	0,66079	0,973	0,84	Normal Dağılır
	61 ve üz.	21	2,381	1,08672	0,916	0,074	Normal Dağılır
Faktör 5	20-29	20	2,175	0,55797	0,962	0,583	Normal Dağılır
	30-35	35	2,2762	0,57585	0,939	0,053	Normal Dağılır
	36-41	48	2,2014	0,5824	0,98	0,591	Normal Dağılır
	42-47	46	2,2645	0,65506	0,978	0,527	Normal Dağılır
	48-54	39	1,9701	0,60077	0,965	0,268	Normal Dağılır
	55-60	19	2,4123	0,75843	0,959	0,552	Normal Dağılır
	61 ve üz.	21	2,5714	0,96691	0,917	0,075	Normal Dağılır

[a] *Shapiro-Wilk Testi*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.21 (Faktör 1-4 için) ve Tablo 4.22 (Faktör 5 için)' de verilmiştir.

Tablo 4. 21. Yaş Gruplarına Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Ki-Kare	**sd**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	3,063	6	0,801	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	20,178	6	0,003	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 3	10,231	6	0,115	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	13,246	6	0,039	Sıfır Hipotez Reddedilir
[a] *Kruskal-Wallis Testi*				

Tablo 4. 22. Yaş Gruplarına Dair Parametrik Fark Testleri

	Varyans Eşitliği Testi		**ANOVA**		
	Levene İstatistiği	**p-değeri**	**F**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 5	0,809	0,564	2,125	0,052	Sıfır Hipotez Reddedilemez

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 2 ve 4 için "Yaş gruplarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilmektedir. Bu faktörler için en az bir yaş grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır .Faktör 1 ve Faktör 3 için "Yaş gruplarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" ve Faktör 5 için "Yaş gruplarının ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri ise reddedilememekte olup yedi yaş grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın ikinci hipotez grubunda; $H_{0,2a.2}$ ve $H_{0,2a.4}$ **reddedilmiş**, $H_{0,2a.1}$, $H_{0,2a.3}$ ve $H_{0,2a.5}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 23. Araştırmanın Hipotezleri (2a) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 2a	
$H_{0,2a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,2a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,2a.1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (staj, sınavlar v.b hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,2a.2}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitimler, Sicil işlemleri v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,2a.3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 3: KGK'nın diğer kurumlarla işbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,2a.4}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 4: KGK'nın yayınladığı standartlar takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,2a.5}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 5: KGK'nın yeni getirdiği Uygulamalar (BOBİ FRS, KÜMİ FRS, TDH Planı çalışmalar) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Yaş gruplarından en az biri için farklı olduğu bulunan Faktör 2 ve Faktör 4 için, bu farkın hangi gruplar arasında olduğunun araştırılması gerekmektedir. Bu

amaçla, ikili karşılaştırmalar Mann-Whitney U testi kullanılarak Bonferroni düzeltmesi ile yapılacaktır. Yalnızca anlamlı fark bulunan yaş grupları için test bulguları Tablo 4.24' de verilmiştir. Buna göre; Faktör 2 için 61 ve üzeri yaş grubunun görüşleri, 55-60 yaş grubu haricinde diğer yaş gruplarından anlamlı bir düzeyde ayrışmaktadır. Faktör 4 için ise düşük bir anlamlılık düzeyinde de olsa 20-29 yaş grubunun görüşleri, 30-35, 36-41, 42-47 ve 48-54 yaş gruplarının görüşlerinden farklılaşmaktadır. O halde Faktör 2 için ileri yaş grubu, Faktör 4 için ise genç yaş grubu görüşleriyle farklılaşmaktadır denilebilir.

Analiz bulgularına göre; meslek mensuplarının tümü için Faktör 2: **KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitimler, Sicil işlemleri v.b)** alt boyutlarında yaş gruplarına göre farklılıklar tespit edilmiştir. Yaş arttıkça KGK' nın meslek mensuplarına yönelik faaliyetleri hakkındaki olumlu görüş azalmaktadır. Genç meslek mensuplarının KGK'nın oluşumuna ve faaliyetlere kolay adapte olduğu görülmektedir. 61 yaş üzeri en düşük memnuniyet düzeyinde yanıtlar vermiştir Bu durum ; yaşlı meslek mensuplarının alışık olduğu meslek kurallarından kolay vazgeçememesi ile açıklanabilir.

Faktör 4: **KGK'nın yayınladığı standartlar takibi** alt boyutunda 20-29 yaş en fazla yayınlanan standartlar hakkında bilgi sahibi olduğunu belirten grup olmuş, en az 40-47 yaş grubu standartlar hakkında daha az bilgi sahibi olduğunu kabul etmiştir.

Tablo 4. 24. Yaş Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar

	Grup 1	**Grup 2**	**Test İstatistiği**	**p-değeri**	**Düzeltilmiş[a] p-değeri**
Faktör 2	42-47	61 ve üz.	-54,79	0,002	0,034
Faktör 2	36-41	61 ve üz.	-68,167	0,000	0,002
Faktör 2	30-35	61 ve üz.	-68,505	0,000	0,004
Faktör 2	20-29	61 ve üz.	-64,483	0,002	0,037
Faktör 2	48-54	61 ve üz.	-54,897	0,002	0,044
Faktör 4	20-29	36-41	-46,771	0,008	0,162
Faktör 4	20-29	42-47	-46,989	0,008	0,164
Faktör 4	20-29	48-54	-38,673	0,033	0,694
Faktör 4	20-29	30-35	-43,836	0,018	0,373

[a] *Benferonni düzeltmesi ile*

4.4.5.2.b. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Hipotez Testleri:

Tablo 4. 25. Araştırmanın Hipotezleri (2b)

Hipotez 2b
$H_{0,2b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,2b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,2b.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (staj, sınavlar v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,2b.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitimler, Sicil işlemleri v.b)hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,2b.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 3: KGK'nın diğer kurumlarla işbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,2b.4}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 4: KGK'nın yayınladığı standartlar takibi h hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,2b.5}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 5: KGK'nın yeni getirdiği Uygulamalar (BOBİ FRS, KÜMİ FRS, TDH Planı çalışmalar) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Muhasebe Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.26' da incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, tüm faktörlerde yaş gruplarına ait faktör skoru değerleri bazı gruplarda normal dağılırken, bazı gruplarda normal dağılmamaktadır. Öte yandan, bir grupta gözlem sayısı yalnızca 3 olup örneklem büyüklüğü çok küçük olduğu için zaten parametrik test uygulanması doğru olmayacaktır. Bu nedenle, fark testi olarak, tüm faktörler için Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 26. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Yaş Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler

	Yaş Grubu	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Test İstatistiği[a]	p-değeri	Karar
Faktör 1	20-29	3	2,4722	0,04811	0,968	0,656	Normal Dağılır
	30-35	25	2,51	0,45664	0,935	0,114	Normal Dağılır
	36-41	38	2,511	0,62756	0,937	0,035	Normal Dağılmaz
	42-47	43	2,4942	0,75842	0,944	0,037	Normal Dağılmaz
	48-54	35	2,5381	0,78365	0,949	0,108	Normal Dağılır
	55-60	16	2,474	0,87492	0,879	0,038	Normal Dağılmaz
	61 ve üz.	15	2,8556	1,0576	0,931	0,285	Normal Dağılır
Faktör 2	20-29	3	1,5333	0,75056	0,756	0,014	Normal Dağılmaz
	30-35	25	1,908	0,43101	0,933	0,101	Normal Dağılır
	36-41	38	1,9474	0,59943	0,958	0,164	Normal Dağılır
	42-47	43	1,9535	0,51702	0,965	0,219	Normal Dağılır
	48-54	35	2,0914	0,99893	0,906	0,006	Normal Dağılmaz
	55-60	16	2,15	0,72755	0,952	0,521	Normal Dağılır
	61 ve üz.	15	2,6867	1,07761	0,956	0,616	Normal Dağılır
Faktör 3	20-29	3	1,4667	0,11547	0,784	0,078	Normal Dağılır
	30-35	25	1,848	0,42143	0,886	0,009	Normal Dağılmaz
	36-41	38	1,8895	0,65545	0,977	0,617	Normal Dağılır
	42-47	43	1,8977	0,59741	0,973	0,404	Normal Dağılır
	48-54	35	1,7029	0,63315	0,933	0,034	Normal Dağılmaz
	55-60	16	1,875	0,66483	0,903	0,09	Normal Dağılır
	61 ve üz.	15	2,12	1,29129	0,845	0,015	Normal Dağılmaz
Faktör 4	20-29	3	2,1111	0,19245	0,896	0,371	Normal Dağılır
	30-35	25	2,8267	1,1431	0,926	0,069	Normal Dağılır
	36-41	38	2,8158	0,97321	0,987	0,937	Normal Dağılır
	42-47	43	2,6899	1,02713	0,94	0,025	Normal Dağılmaz
	48-54	35	2,6	1,1513	0,955	0,164	Normal Dağılır
	55-60	16	2,2917	0,61914	0,974	0,895	Normal Dağılır
	61 ve üz.	15	2,6889	1,11602	0,95	0,52	Normal Dağılır
Faktör 5	20-29	3	1,5	0,72648	0,819	0,16	Normal Dağılır
	30-35	25	2,3933	0,54194	0,879	0,007	Normal Dağılmaz
	36-41	38	2,2368	0,52652	0,978	0,658	Normal Dağılır
	42-47	43	2,2636	0,66789	0,978	0,574	Normal Dağılır
	48-54	35	2,0143	0,5863	0,973	0,526	Normal Dağılır
	55-60	16	2,5313	0,75085	0,957	0,614	Normal Dağılır
	61 ve üz.	15	2,7556	1,09448	0,939	0,367	Normal Dağılır

[a] *Shapiro-Wilk Testi*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.27’ de verilmiştir.

Tablo 4. 27. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Yaş Gruplarına Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Ki-Kare	**sd**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	2,792	6	0,834	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	16,273	6	0,012	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 3	2,487	6	0,87	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	7,471	6	0,28	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 5	13,366	6	0,038	Sıfır Hipotez Reddedilir
[a] *Kruskal-Wallis Testi*				

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 2 ve Faktör 5 için "Yaş gruplarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilmektedir. Bu faktörler için en az bir yaş grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 1, Faktör 3 ve Faktör 4 için "Yaş gruplarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri ise reddedilememekte olup, muhasebe meslek mensuplarında yedi yaş grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın bu hipotez grubunda; $H_{0,2b.2}$ ve $H_{0,2b.5}$ **reddedilmiş**, $H_{0,2b.1}$, $H_{0,2b.3}$ ve $H_{0,2b.4}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 28. Araştırmanın Hipotezleri (2b) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 2b	
$H_{0,2b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,2b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,2b.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,2b.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,2b.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 3: KGK'nın diğer kurumlarla işbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,2b.4}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,2b.5}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör : KGK'nın Getirdiği yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red

Şimdi yaş gruplarından en az biri için farklı olduğu bulunan Faktör 2 ve Faktör 5 için, bu farkın hangi gruplar arasında olduğunun araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla, ikili karşılaştırmalar Mann-Whitney U testi kullanılarak Bonferroni düzeltmesi ile yapılacaktır. Yalnızca anlamlı fark bulunan yaş grupları için test bulguları Tablo 4.29' da verilmiştir. Buna göre; Faktör 2 için 61 ve üzeri yaş grubunun görüşleri, 55-60 yaş grubu haricinde diğer yaş gruplarından (30-35 ve 36-41 ile anlamlı bir düzeyde, diğer gruplarla düşük bir anlamlılık düzeyinde olmak üzere) ayrışmaktadır. Faktör 5 için ise düşük bir anlamlılık düzeyinde de olsa 20-29

yaş grubunun görüşleri, 55-60 yaş grubunun, 48-54 yaş grubunun görüşleri de 30-35, 55-60 ve 61 ve üzeri yaş gruplarının görüşlerinden farklılaşmaktadır. O halde Faktör 2 için ileri yaş grubu görüşleriyle diğer gruplardan genellikle farklılaşmaktadır denilebilir.

Analiz sonuçlarına göre 61 yaş üzeri grupta yer alan muhasebe meslek mensupları KGK'nın meslek mensuplarına yönelik faaliyetleri konusunda daha olumsuz görüş bildirmiştir. 55-60 yaş grubu da 61 yaş üzeri gruba benzeyen cevaplar vermiştir. Bu sonuç ileri yaştaki meslek mensuplarının geçmiş meslek kurallarından kolay vazgeçememesi şeklide açıklanabilir. Gençler uygulamalardan olumlu etkilenmiştir.KGK'nın getirdiği yeni uygulamalar konusunda yaşları 20-29 yaş aralığında olan meslek mensupları uygulamalar konusunda diğer yaş gruplarına göre yenilikleri daha kolay benimsemiştir. Yeniliklere direnç gösteren yine 61 yaş üzeri meslek mensupları olmuştur.

Tablo 4. 29. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar

	Grup 1	**Grup 2**	**Test İstatistiği**	**p-değeri**	**Düzeltilmiş[a] p-değeri**
Faktör 2	20-29	61 ve üz.	-77,133	0,016	0,338
Faktör 2	30-35	61 ve üz.	-54,96	0,001	0,019
Faktör 2	36-41	61 ve üz.	-49,142	0,001	0,031
Faktör 2	42-47	61 ve üz.	-44,73	0,003	0,068
Faktör 2	48-54	61 ve üz.	-43,743	0,005	0,108
Faktör 5	20-29	55-60	-65,542	0,04	0,835
Faktör 5	48-54	30-35	27,16	0,041	0,853
Faktör 5	48-54	61 ve üz.	-38,333	0,014	0,298
Faktör 5	48-54	55-60	-41,875	0,006	0,129

[a] *Benferonni düzeltmesi ile*

4.4.5.2.c. Denetim Meslek Mensupları İçin Hipotez Testleri:

Tablo 4. 30. Araştırmanın Hipotezleri (2c)

Hipotez 2c
$H_{0,2c}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,2c}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,2c.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (Staj, Sınavlar v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,2c.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitimler, Sicil İşlemleri v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,2c.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 3: KGK'nın Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,2c.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,2c.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Denetim Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.31' da incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, tüm faktörlerde yaş gruplarına ait faktör skoru değerleri bazı gruplarda normal dağılırken, bazı gruplarda normal dağılmamaktadır. Öte yandan, bazı gruplarda gözlem sayısı çok az olup örneklem büyüklüğü çok küçük olduğu için parametrik test uygulanması doğru olmayacaktır. Bu nedenle, fark testi olarak, tüm faktörler için Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 31. Denetim Meslek Mensupları İçin Yaş Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler

	Yaş Grubu	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Test İstatistiği[a]	p-değeri	Karar
Faktör 1	20-29	17	2,2108	0,53369	0,959	0,608	Normal Dağılır
	30-35	10	2,0333	0,27273	0,875	0,113	Normal Dağılır
	36-41	10	1,9833	0,60195	0,898	0,210	Normal Dağılır
	42-47	3	1,8889	0,60285	0,86	0,269	Normal Dağılır
	48-54	4	2,7292	0,21916	0,767	0,055	Normal Dağılır
	55-60	3	2,1389	0,31549	0,815	0,150	Normal Dağılır
	61 ve üz.	6	2,0556	0,34021	0,849	0,156	Normal Dağılır
Faktör 2	20-29	17	1,8176	0,18451	0,949	0,437	Normal Dağılmaz
	30-35	10	1,62	0,33928	0,911	0,286	Normal Dağılır
	36-41	10	1,45	0,46963	0,953	0,702	Normal Dağılır
	42-47	3	1,6	0,26458	0,941	0,532	Normal Dağılır
	48-54	4	1,6	0,69282	0,755	0,043	Normal Dağılmaz
	55-60	3	1,7	0,17321	0,807	0,131	Normal Dağılır
	61 ve üz.	6	2,1167	0,40208	0,904	0,399	Normal Dağılır
Faktör 3	20-29	17	2,0824	0,38768	0,936	0,271	Normal Dağılır
	30-35	10	1,78	0,59217	0,878	0,123	Normal Dağılır
	36-41	10	2	0,81104	0,803	0,016	Normal Dağılmaz
	42-47	3	1,8667	0,11547	0,946	0,553	Normal Dağılır
	48-54	4	1,5	0,34641	0,74	0,031	Normal Dağılmaz
	55-60	3	2,3333	0,57735	0,842	0,220	Normal Dağılır
	61 ve üz.	6	1,8	0,70427	0,953	0,765	Normal Dağılır
Faktör 4	20-29	17	1,8235	0,42684	0,921	0,152	Normal Dağılır
	30-35	10	1,8333	0,63343	0,892	0,181	Normal Dağılır
	36-41	10	1,5333	0,44997	0,898	0,209	Normal Dağılır
	42-47	3	1,3333	0,57735	0,977	0,708	Normal Dağılır
	48-54	4	1,8333	0,33333	0,864	0,276	Normal Dağılır
	55-60	3	1,4444	0,3849	0,963	0,629	Normal Dağılır
	61 ve üz.	6	1,6111	0,49065	0,889	0,313	Normal Dağılır
Faktör 5	20-29	17	2,2941	0,45081	0,96	0,636	Normal Dağılır
	30-35	10	1,9833	0,57975	0,887	0,158	Normal Dağılır
	36-41	10	2,0667	0,77857	0,825	0,029	Normal Dağılmaz
	42-47	3	2,2778	0,53576	0,949	0,567	Normal Dağılır
	48-54	4	1,5833	0,67358	0,738	0,029	Normal Dağılmaz
	55-60	3	1,7778	0,48113	0,776	0,059	Normal Dağılır
	61 ve üz.	6	2,1111	0,17213	0,837	0,123	Normal Dağılır

[a] *Shapiro-Wilk Testi*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.32’ de verilmiştir.

Tablo 4. 32. Denetim Meslek Mensupları İçin Yaş Gruplarına Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Ki-Kare	**sd**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	9,175	6	0,164	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	8,236	6	0,221	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	13,171	6	0,04	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 4	3,798	6	0,704	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 5	6,169	6	0,404	Sıfır Hipotez Reddedilemez
[a] *Kruskal-Wallis Testi*				

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 3 için "Yaş gruplarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilmektedir. Bu faktör için en az bir yaş grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 1, Faktör 2, Faktör 4 ve Faktör 5 için "Yaş gruplarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri ise reddedilememekte olup, denetim meslek mensuplarında yedi yaş grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın bu hipotez grubunda; $H_{0,2c.3}$ **reddedilmiş**, $H_{0,2c.1}$, $H_{0,2c.2}$, $H_{0,2c.4}$ ve $H_{0,2c.5}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 33. Araştırmanın Hipotezleri (2c) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 2c	
$H_{0,2c}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,2c}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,2c.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,2c.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,2c.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 3:KGK'nın Kurumlarla İlişkileri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,2c.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standatların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,2c.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının yaş gruplarına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yenilikler hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Yaş gruplarından en az biri için farklı olduğu bulunan Faktör 3 için, bu farkın hangi gruplar arasında olduğunun araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla, ikili karşılaştırmalar Mann-Whitney U testi kullanılarak Bonferroni düzeltmesi ile yapılacaktır. Yalnızca anlamlı fark bulunan yaş grupları için test bulguları Tablo 4.34' de verilmiştir. Buna göre Faktör 3 için; 55-60 yaş grubunun görüşleri, 30-35, 48-54 ve 61 ve üzeri yaş gruplarının; 48-54 yaş grubunun görüşleri de 20-29 yaş grubunun görüşlerinden düşük bir anlamlılık düzeyinde olmak üzere ayrışmaktadır.

Tablo 4. 34. Denetim Meslek Mensuplarının Yaş Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar

	Grup 1	Grup 2	Test İstatistiği	p-değeri	Düzeltilmiş[a] p-değeri
Faktör 3	48-54	20-29	21,794	0,011	0,233
Faktör 3	48-54	55-60	-33,5	0,005	0,095
Faktör 3	61 ve üz.	55-60	25,833	0,018	0,378
Faktör 3	30-35	55-60	-20,7	0,042	0,876
[a] *Benferonni düzeltmesi ile*					

Bağımsız denetçilerin KGK'nın Kurumlarla İşbirliği alt boyutunda yaş grupları arasında anlamlı farkların olduğu görülmektedir. 55-60 yaş grubuna dahil olan denetim meslek mensupları işbirliği konusunda KGK'nın daha diğer kurumlarla işbirliğine; diğer yaş gruplarına göre, daha olumsuz bakmaktadır. Diğer yaş grupları işbirliği konusuna daha yatkındır. Muhasebe meslek mensuplarının sonuçları ile karşılaştırırsak, KGK'nın meslek mensuplarına yönelik faaliyetleri ve yeni gelişmelerden daha az olumlu etkilenen ileri yaş grubu ile karşılaşmıştık ancak bağımsız denetçilerde ileri yaş grubunda bu konularda olumsuz etkilenme görülmemektedir.

4.4.5.3. Cinsiyet Gruplarının KGK Hakkındaki Görüş Farklılıklarına İlişkin Hipotez Testi Sonuçları

Bu hipotez testleri ile muhasebe ve denetim mensuplarının cinsiyet gruplarına göre KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu eksende ilk olarak, test edilecek ana hipotezler ve bu hipotezin alt hipotezleri aşağıda verilmiştir.

4.4.5.3. Tüm Meslek Mensupları İçin Hipotez Testleri:

Tablo 4. 35. Araştırmanın Hipotezleri (3)

Hipotez 3a
$H_{0,3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,3.1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre Faktör 1 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,3.2}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre Faktör 2 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,3.3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre Faktör 3 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,3.4}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre Faktör 4 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,3.5}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre Faktör 5 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.36' da incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, Faktör 1 ve Faktör 5 için her iki grupta faktör skoru değerleri normal dağılırken, Faktör 2, Faktör 3 ve Faktör 4' de iki gruptan en az biri normal dağılımı sağlamamaktadır. Bu nedenle fark testi olarak; Faktör 1 ve Faktör 5 için Bağımsız Örneklem t-Testi, diğer faktörler için Mann Whitney U Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 36. Cinsiyet Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler

	Cinsiyet	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Test İstatistiği[a]	p-değeri	Karar
Faktör 1	Erkek	151	2,5419	0,7612	0,067	0,093	Normal Dağılır
	Kadın	77	2,2511	0,52679	0,082	0,200[b]	Normal Dağılır
Faktör 2	Erkek	151	2,0603	0,71471	0,081	0,016	Normal Dağılmaz
	Kadın	77	1,7883	0,61686	0,137	0,001	Normal Dağılmaz
Faktör 3	Erkek	151	1,8781	0,72036	0,104	0,000	Normal Dağılmaz
	Kadın	77	1,8753	0,52117	0,098	0,066	Normal Dağılır
Faktör 4	Erkek	151	2,4834	0,98859	0,092	0,003	Normal Dağılmaz
	Kadın	77	2,3723	1,0733	0,086	0,200[b]	Normal Dağılır
Faktör 5	Erkek	151	2,3013	0,73174	0,042	0,200[b]	Normal Dağılır
	Kadın	77	2,1061	0,49847	0,094	0,088	Normal Dağılır

[a] *Kolmogorov-Smirnov Testi*
[b] *Lilliefors Anlamlılık Düzeltmesi ile*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.37 (Faktör 2, Faktör 3 ve Faktör 4 için) ve Tablo 4.38 (Faktör 1 ve Faktör 5 için)' de verilmiştir. Burada parametrik testlerin ikinci varsayımı olan varyans eşitliği, Faktör 5 için sağlanmakta ancak Faktör 1 için sağlanmamaktadır. Ancak bağımsız örneklem t testi bu varsayıma dayanıklı bir test olup varsayımın sağlanmadığı durumda elde edilen test istatistiği göz önünde bulundurulmuştur.

Tablo 4. 37. Cinsiyet Gruplarına Dair Parametrik Olmayan Fark Testleri

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	p-değeri	Karar
Faktör 2	4512	7515	-2,763	0,006	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 3	5171	16647	-1,364	0,173	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	5709	8712	-0,222	0,824	Sıfır Hipotez Reddedilemez

Tablo 4. 38. Cinsiyet Gruplarına Dair Parametrik Fark Testleri

	Levene Varyans Eşitliği Testi			**Ortalamaların Eşitliği t Testi**			
	Hipotezler	**F**	**p-değeri**	**t**	**df**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	Varyanslar Eşittir	15,073	0,000	2,854	226	0,005	
	Varyanslar Eşit Değildir			3,274	214,51	0,001	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 5	Varyanslar Eşittir	0,681	0,410	0,911	226	0,363	Sıfır Hipotez Reddedilemez
	Varyanslar Eşit Değildir			0,932	162,89	0,353	

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 1 için "Kadınlar ile erkeklerin faktör puanlarının ortalamaları arasında fark yoktur" ve Faktör 2 için "Kadınlar ile erkeklerin faktör puanlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri reddedilmektedir. Bu faktörler için iki grubun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 3 ve 4 için "Kadınlar ile erkeklerin faktör puanlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" ve Faktör 5 için "Kadınlar ile erkeklerin faktör puanlarının ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri ise reddedilememekte olup iki grubun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın bu hipotez grubunda; $H_{0,3a.1}$ ve $H_{0,3a.2}$ **reddedilmiş**, $H_{0,3a.3}$, $H_{0,3a.4}$ ve $H_{0,3a.5}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 39. Araştırmanın Hipotezleri (3a) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 3a	
$H_{0,3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,3..1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları(Staj, Sınavlar v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,3..2}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitim, Sicil işlemleri v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,3..3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre Faktör 3 KGK 'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği: hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,3.4}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,3..5}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet gruplarına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Verilerin analizi bağlamında, Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının cinsiyet grupların KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları(Staj, Sınavlar v.b) ve KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik

Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitim, Sicil işlemleri v.b) alt hipotezlerinde Kadın meslek mensuplarının daha olumlu görüş bildirdiği göze çarpmaktadır.

4.4.5.4. Eğitim Düzeylerine Göre KGK Hakkındaki Görüş Farklılıklarına İlişkin Hipotez Testi Sonuçları

Bu hipotez testleri ile muhasebe ve denetim mensuplarının eğitim düzeylerine (mezuniyet durumlarına) göre KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu eksende ilk olarak, test edilecek ana hipotezler ve bu hipotezlerin alt hipotezleri aşağıda verilmiştir.

4.4.5.4.a. Tüm Meslek Mensupları İçin Hipotez Testleri:

Tablo 4. 40. Araştırmanın Hipotezleri (4a)

Hipotez 4a
$H_{0,4a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,4a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,4a.1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,4a.2}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitimler, Sicil İşlemleri v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,4a.3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,4a.4}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartlar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,4a.5}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar(BOBİ FRS, KÜMİ FRS, TDHP çalışmaları v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.41' de incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, tüm faktörlerde eğitim düzeyi gruplarına ait faktör skoru değerleri bazı gruplarda normal dağılırken, bazı gruplarda normal dağılmamaktadır. Öte yandan, doktora mezunu sayısı yalnızca 5 olup örneklem büyüklüğü çok küçük olduğu için zaten parametrik test uygulanması doğru olmayacaktır. Ayrıca lise mezunu yalnız 1 kişi bulunmakta olup aynı durum geçerlidir ve bu sebeple normallik testleri de yapılamamıştır. Bu nedenlerle, fark testi olarak, tüm faktörler için parametrik olmayan karşılaştırma testi Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 41. Eğitim Düzeylerine Dair Tanımsal İstatistikler

	Mezuniyet Durumu	**n**	**Aritmetik Ortalama**	**Standart Sapma**	**Test İstatistiği**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	Lise	1	2,9167	-	-	-	-
	Lisans	166	2,4819	0,70658	0,078[a]	0,014	Normal Dağılmaz
	Yüksek Lisans	56	2,3408	0,7162	0,118[a]	0,051	Normal Dağılır
	Doktora	5	2,2333	0,33541	0,858[b]	0,222	Normal Dağılır
Faktör 2	Lise	1	3,2	-	-	-	-
	Lisans	166	1,9813	0,61285	0,055[a]	0,200[c]	Normal Dağılır
	Yüksek Lisans	56	1,9268	0,86875	0,203[a]	0,000	Normal Dağılmaz
	Doktora	5	1,76	0,99649	0,792[b]	0,07	Normal Dağılır
Faktör 3	Lise	1	2	-	-	-	-
	Lisans	166	1,8904	0,64293	0,098 [a]	0,000	Normal Dağılmaz
	Yüksek Lisans	56	1,8286	0,67196	0,142 [a]	0,007	Normal Dağılmaz
	Doktora	5	1,96	1,14368	0,888 [b]	0,347	Normal Dağılır
Faktör 4	Lise	1	3,3333	-	-	-	-
	Lisans	166	2,5823	1,00684	0,084 [a]	0,006	Normal Dağılmaz
	Yüksek Lisans	56	2,0536	0,93588	0,097 [a]	0,200[c]	Normal Dağılır
	Doktora	5	2,1333	1,26051	0,898 [b]	0,401	Normal Dağılır
Faktör 5	Lise	1	1,8333	-	-	-	-
	Lisans	166	2,2962	0,63202	0,073 [a]	0,031	Normal Dağılmaz
	Yüksek Lisans	56	2,0327	0,73541	0,08 [a]	0,200[c]	Normal Dağılır
	Doktora	5	2,5667	0,68313	0,944 [b]	0,695	Normal Dağılır

[a] *Kolmogorov-Smirnov Testi*
[b] *Shapiro-Wilk Testi*
[c] *Lilliefors Anlamlılık Düzeltmesi ile*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.51' de verilmiştir.

Tablo 4. 42. Eğitim Düzeylerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Ki-Kare	**sd**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	2,291	3	0,514	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	3,382	3	0,336	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	0,784	3	0,853	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	10,598	3	0,014	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 5	9,759	3	0,021	Sıfır Hipotez Reddedilir

[a] *Kruskal-Wallis Testi*

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 4 ve Faktör 5 için "Eğitim düzeylerinin faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilmektedir. Bu faktörler için en az bir eğitim düzeyinin KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 1, Faktör 2 ve Faktör 3 için "Eğitim düzeylerinin faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri ise reddedilememekte olup dört eğitim düzeyi grubunun (lise, lisans, yüksek lisans ve doktora) KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın ilk hipotez grubunda; $H_{0,4a.4}$ ve $H_{0,4a.5}$ **reddedilmiş**, $H_{0,4a.1}$, $H_{0,4a.2}$ ve $H_{0,4a.3}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 43. Araştırmanın Hipotezleri (4a) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 4a	
$H_{0,4a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,4a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,4a.1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 1: **KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (Staj-sınavlar) v.b**) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,4a.2}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 2: **KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar,Eğitim, sicil v.b**) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,4a.3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 3: **KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği** hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,4a.4}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 4: **KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi** hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,4a.5}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 5: **KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar (BOBİ FRS- KÜMİ FRS, TDHP Çalışmaları)** hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red

Eğitim düzeylerinden en az biri için farklılık olduğu bulunan Faktör 4 ve Faktör 5 için, bu farkın hangi gruplar arasında olduğunun araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla, ikili karşılaştırmalar Mann-Whitney U testi kullanılarak Bonferroni düzeltmesi ile yapılacaktır. Yalnızca anlamlı fark bulunan eğitim düzeyi grupları için test bulguları Tablo 4.53' de verilmiştir. Buna göre; Faktör 4 için Yüksek Lisans mezunlarının görüşleri, Lisans mezunlarının görüşlerinden anlamlı bir düzeyde ayrışmaktadır. Faktör 5 için ise Yüksek Lisans mezunlarının görüşleri, Lisans mezunlarının görüşlerinden %7,4 anlamlılık düzeyinde farklılaşmaktadır. Ayrıca lise ve doktora mezunlarının sayısının çok az olduğu düşünüldüğünde, iki grup arasındaki fark %1,2 düzeyinde anlamlı olacaktır. O halde hem Faktör 4 hem Faktör 5 için; Yüksek Lisans mezunları ile Lisans mezunlarının görüşleri farklılaşmaktadır denilebilir.

Anket sonuçlarına göre, **KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi** alt hipotezinde Yüksek Lisans ve Doktora mezunlarının Lisans mezunlarına göre standartlar hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğu, KGK'nın yayınladığı standartları daha fazla takip ettikleri görülmektedir. **KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar (BOBİ FRS- KÜMİ FRS, TDHP Çalışmaları)** alt hipotezinde Yüksek lisans mezunlarının lisans ve doktora mezunlarına göre süreçten daha olumlu etkilendiği görülmektedir.

Tablo 4. 44. **Eğitim Düzeyi Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar**

	Grup 1	**Grup 2**	**Test İstatistiği**	**p-değeri**	**Düzeltilmiş[a] p-değeri**
Faktör 4	Yüksek Lisans	Lisans	32,647	0,001	0,008
Faktör 5	Yüksek Lisans	Lisans	25,499	0,012	**0,074**

[a] *Benferonni düzeltmesi ile*

4.4.5.4.b. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Hipotez Testleri:

Tablo 4. 45. Araştırmanın Hipotezleri (4b)

Hipotez 4b
$H_{0,4b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,4b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,4b.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (staj, Sınavlar) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,4b.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitim, Sicil işlemleri v.b)hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,4b.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,4b.4}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartlar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,4b.5}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği yeni uygulamalar (BOBİ FRS- KÜMİ FRS-TDHP Çalışmaları v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Muhasebe Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.46' da incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, tüm faktörlerde eğitim düzeyi gruplarına ait faktör skoru değerleri bazı gruplarda normal dağılırken, bazı gruplarda normal dağılmamaktadır. Öte yandan, doktora mezunu sayısı yalnızca 3 olup örneklem büyüklüğü çok küçük olduğu için zaten parametrik test uygulanması doğru olmayacaktır. Ayrıca lise mezunu yalnız 1 kişi bulunmakta olup aynı durum geçerlidir ve bu sebeple normallik testleri de yapılamamıştır. Bu nedenlerle, fark testi

olarak, tüm faktörler için parametrik olmayan karşılaştırma testi Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 46. Muhasebe Meslek Mensuplarında Eğitim Düzeylerine Dair Tanımsal İstatistikler

	Mezuniyet Durumu	**n**	**Aritmetik Ortalama**	**Standart Sapma**	**Test İstatistiği**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	Lise	1	2,9167	-	-	-	-
	Lisans	134	2,5404	0,72969	0,094[a]	0,005	Normal Dağılmaz
	Yüksek Lisans	37	2,5338	0,7821	0,924[b]	0,015	Normal Dağılmaz
	Doktora	3	2,3333	0,43301	0,833[b]	0,197	Normal Dağılır
Faktör 2	Lise	1	3,2	-	-	-	-
	Lisans	134	2,0306	0,63746	0,072[a]	0,087	Normal Dağılır
	Yüksek Lisans	37	2,0919	1,01827	0,789[b]	0,000	Normal Dağılmaz
	Doktora	3	1,8333	1,35769	0,786[b]	0,081	Normal Dağılır
Faktör 3	Lise	1	2	-	-	-	-
	Lisans	134	1,8388	0,63836	0,098[a]	0,003	Normal Dağılmaz
	Yüksek Lisans	37	1,9243	0,77367	0,873[b]	0,001	Normal Dağılmaz
	Doktora	3	1,9333	1,61658	0,757[b]	0,015	Normal Dağılmaz
Faktör 4	Lise	1	3,3333	-	-	-	-
	Lisans	134	2,801	0,97942	0,088[a]	0,013	Normal Dağılmaz
	Yüksek Lisans	37	2,2432	1,04719	0,978[b]	0,658	Normal Dağılır
	Doktora	3	2	1,73205	0,762[b]	0,026	Normal Dağılmaz
Faktör 5	Lise	1	1,8333	-	-	-	-
	Lisans	134	2,3035	0,64561	0,094[a]	0,006	Normal Dağılmaz
	Yüksek Lisans	37	2,1532	0,82811	0,966[b]	0,316	Normal Dağılır
	Doktora	3	2,9444	0,63099	0,915[b]	0,436	Normal Dağılır

[a] *Kolmogorov-Smirnov Testi*
[b] *Shapiro-Wilk Testi*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.47’ de verilmiştir.

Tablo 4. 47. Muhasebe Meslek Mensuplarında Eğitim Düzeylerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Ki-Kare	**sd**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	0,771	3	0,856	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	2,809	3	0,422	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	0,686	3	0,876	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	12,725	3	0,005	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 5	8,494	3	0,037	Sıfır Hipotez Reddedilir
[a] *Kruskal-Wallis Testi*				

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 4 ve Faktör 5 için "Muhasebe meslek mensuplarında eğitim düzeylerinin faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilmektedir. Bu faktörler için en az bir eğitim düzeyinin KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 1, Faktör 2 ve Faktör 3 için "Muhasebe meslek mensuplarında eğitim düzeylerinin faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri ise reddedilememekte olup dört eğitim düzeyi grubunun (lise, lisans, yüksek lisans ve doktora) KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın bu hipotez grubunda; $H_{0,4b.4}$ ve $H_{0,4b.5}$ **reddedilmiş**, $H_{0,4b.1}$, $H_{0,4b.2}$ ve $H_{0,4b.3}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 48. Araştırmanın Hipotezleri (4b) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 4b	
$H_{0,4b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,4b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,4b.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (Staj, Sınavlar v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,4b.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitim, Sicil işlemleri v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,4b.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,4b.4}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartlar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,4b.5}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği yeni uygulamalar (BOBİ FRS- KÜMİ FRS- TDHP Çalışmaları v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red

Eğitim düzeylerinden en az biri için farklılık olduğu bulunan Faktör 4 ve Faktör 5 için, bu farkın hangi gruplar arasında olduğunun araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla, ikili karşılaştırmalar Mann-Whitney U testi kullanılarak Bonferroni düzeltmesi ile yapılacaktır. Yalnızca anlamlı fark bulunan eğitim düzeyi grupları için test bulguları Tablo 4.49' da verilmiştir. Buna göre; Faktör 4 için Yüksek Lisans mezunlarının görüşleri, Lisans mezunlarının görüşlerinden anlamlı bir

düzeyde ayrışmaktadır. Faktör 5 için ise Doktora mezunlarının görüşleri, Lise, Lisans ve Yüksek Lisans mezunlarının görüşlerinden düşük bir anlamlılık düzeyinde farklılaşmaktadır.

Anket sonuçları tüm muhasebe meslek mensuplarının analiz sonuçlarına benzerlik göstermektedir. Bulgulara göre, **KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi** alt hipotezinde Yüksek Lisans ve Doktora mezunlarının Lisans mezunlarına göre standartlar hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğu, KGK'nın yayınladığı standartları daha fazla takip ettikleri görülmektedir. **KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar (BOBİ FRS- KÜMİ FRS, TDHP Çalışmaları)** alt hipotezinde Yüksek lisans mezunlarının lisans ve doktora mezunlarına göre süreçten daha olumlu etkilendiği görülmektedi

Tablo 4. 49. Eğitim Düzeyi Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar

	Grup 1	**Grup 2**	**Test İstatistiği**	**p-değeri**	**Düzeltilmiş[a] p-değeri**
Faktör 4	Yüksek Lisans	Lisans	31,622	0,001	0,005
Faktör 5	Lise	Doktora	-130	0,026	0,158
Faktör 5	Yüksek Lisans	Doktora	-76,581	0,012	0,071
Faktör 5	Lisans	Doktora	-64,078	0,03	0,182

[a] *Benferonni düzeltmesi ile*

4.4.5.4.c. Denetim Meslek Mensupları İçin Hipotez Testleri:

Tablo 4. 50. Araştırmanın Hipotezleri (4c)

Hipotez 4c
$H_{0,4c}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,4c}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,4c.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,4c.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 2 : KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,4c.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,4c.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartlar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,4c.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Denetim Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.51' de incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, tüm faktörlerde eğitim düzeyi gruplarına ait faktör skoru değerleri bazı gruplarda normal dağılırken, bazı gruplarda normal dağılmamaktadır. Öte yandan, doktora mezunu sayısı yalnızca 2 olup, örneklem büyüklüğü çok küçük olduğu için normallik testleri de yapılamamıştır ve bu sebeple parametrik test uygulanması doğru olmayacaktır. Bu nedenlerle, fark testi olarak, tüm faktörler için parametrik olmayan karşılaştırma testi Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 51. Denetim Meslek Mensuplarında Eğitim Düzeylerine Dair Tanımsal İstatistikler

	Mezuniyet Durumu	**n**	**Aritmetik Ortalama**	**Standart Sapma**	**Test İstatistiği[a]**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	Lisans	32	2,237	0,54424	0,968	0,438	Normal Dağılır
	Yüksek Lisans	19	1,9649	0,34395	0,892	0,035	Normal Dağılmaz
	Doktora	2	2,08	0,00	-	-	-
Faktör 2	Lisans	32	1,775	0,44865	0,963	0,329	Normal Dağılır
	Yüksek Lisans	19	1,6053	0,25922	0,97	0,783	Normal Dağılır
	Doktora	2	1,65	0,49497	-	-	-
Faktör 3	Lisans	32	2,1063	0,62627	0,937	0,061	Normal Dağılır
	Yüksek Lisans	19	1,6421	0,3564	0,91	0,076	Normal Dağılır
	Doktora	2	2,00	0,00	-	-	-
Faktör 4	Lisans	32	1,6667	0,45594	0,978	0,738	Normal Dağılır
	Yüksek Lisans	19	1,6842	0,51489	0,924	0,134	Normal Dağılır
	Doktora	2	2,3333	0,4714	-	-	-
Faktör 5	Lisans	32	2,2656	0,58023	0,977	0,716	Normal Dağılır
	Yüksek Lisans	19	1,7982	0,43948	0,879	0,021	Normal Dağılmaz
	Doktora	2	2,00	0,00	-	-	-

[a] *Shapiro-Wilk Testi*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.61' de verilmiştir.

Tablo 4. 52. Denetim Meslek Mensuplarında Eğitim Düzeylerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Ki-Kare	**sd**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	1,17	2	0,557	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	0,322	2	0,851	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	4,74	2	0,093	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	5,467	2	0,065	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 5	6,024	2	0,049	Sıfır Hipotez Reddedilir

[a] *Kruskal-Wallis Testi*

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 5 için "Denetim meslek mensuplarında eğitim düzeylerinin faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilmektedir. Bu faktör için en az bir eğitim düzeyinin KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 1, Faktör 2, Faktör 3 ve Faktör 4 için "Denetim meslek mensuplarında eğitim düzeylerinin faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri ise reddedilememekte olup üç eğitim düzeyi grubunun (lisans, yüksek lisans ve doktora) KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın bu hipotez grubunda; $H_{0,4c.5}$ **reddedilmiş**, $H_{0,4c.1}$, $H_{0,4c.2}$, $H_{0,4c.3}$ ve $H_{0,4c.4}$ **reddedilememiştir**.

Araştırma bulgularına göre;

Tablo 4. 53. Araştırmanın Hipotezleri (4c) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 4c	
$H_{0,4c}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,4c}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,4c.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 1 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,4c.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 2 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,4c.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 3 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,4c.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 4 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,4c.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının eğitim düzeylerine göre Faktör 5 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red

Eğitim düzeylerinden en az biri için farklılık olduğu bulunan Faktör 5 için, bu farkın hangi gruplar arasında olduğunun araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla, ikili karşılaştırmalar Mann-Whitney U testi kullanılarak Bonferroni düzeltmesi ile yapılacaktır. Yalnızca anlamlı fark bulunan eğitim düzeyi grupları için test bulguları Tablo 4.54' de verilmiştir. Buna göre; Faktör 5 için Yüksek Lisans mezunlarının görüşleri, Lisans mezunlarının görüşlerinden anlamlı bir düzeyde ayrışmaktadır.

KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar (BOBİ FRS- KÜMİ FRS, TDHP Çalışmaları) alt hipotezinde Yüksek lisans mezunlarının lisans ve doktora mezunlarına göre süreçten daha olumlu etkilendiği görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları ile karşılaştırdığımızda **KGK'nın Yayınladığı Standartlar** alt hipotezinde Bağımsız denetçiler arasında eğitim düzeylerine göre görüş farklılığı olmadığı, bağımsız denetçilerin muhasebe ve denetim standartları konusunda bilgi sahibi olduğu ve tüm standartları bilinçli olarak takip ettikleri saptanmaktadır.

Tablo 4. 54. Denetim Meslek Mensuplarında Eğitim Düzeyi Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar

	Grup 1	**Grup 2**	**Test İstatistiği**	**p-değeri**	**Düzeltilmiş[a] p-değeri**
Faktör 5	Yüksek Lisans	Lisans	10,946	0,014	0,043
[a] *Benferonni düzeltmesi ile*					

4.4.5.5. Unvana Göre KGK Hakkındaki Görüş Farklılıklarına İlişkin Hipotez Testi Sonuçları

Bu hipotez testleri ile muhasebe ve denetim mensuplarının unvanlarına göre KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu eksende ilk olarak, test edilecek ana hipotezler ve bu hipotezlerin alt hipotezleri aşağıda verilmiştir.

4.4.5.5.a. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Hipotez Testleri:

Tablo 4. 55. Araştırmanın Hipotezleri (5a)

Hipotez 5a
$H_{0,5a}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,5a}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,5a.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 1: hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,5a.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,5a.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 3: hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,5a.4}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 4: hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,5a.5}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 5: hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Muhasebe Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.56' de incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, tüm faktörlerde unvan gruplarına ait faktör skoru değerleri bazı gruplarda normal dağılırken, bazı gruplarda normal dağılmamaktadır. Üstelik, yeminli mali müşavir unvanı bulunan meslek mensubu sayısı yalnızca 12 olup örneklem büyüklüğü çok küçük olduğu için parametrik test uygulanması doğru olmayacaktır. Bu nedenlerle, fark testi olarak, tüm faktörler için parametrik olmayan karşılaştırma testi Mann Whitney U Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 56. Muhasebe Meslek Mensuplarında Unvan Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler

	Unvanı	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Test İstatistiği	p-değeri	Karar
Faktör 1	SMMM	163	2,546	0,72348	0,101[a]	0,000	Normal Dağılmaz
	YMM	12	2,4236	0,8801	0,87[b]	0,065	Normal Dağılır
Faktör 2	SMMM	163	2,0423	0,75244	0,116[a]	0,000	Normal Dağılmaz
	YMM	12	2,1083	0,66532	0,883[b]	0,095	Normal Dağılır
Faktör 3	SMMM	163	1,8785	0,69155	0,107[a]	0,000	Normal Dağılmaz
	YMM	12	1,6	0,51168	0,924[b]	0,321	Normal Dağılır
Faktör 4	SMMM	163	2,7157	1,04378	0,091[a]	0,002	Normal Dağılmaz
	YMM	12	2,0833	0,51493	0,931[b]	0,386	Normal Dağılır
Faktör 5	SMMM	163	2,2894	0,69607	0,083[a]	0,008	Normal Dağılmaz
	YMM	12	2,1528	0,63349	0,932[b]	0,400	Normal Dağılır

[a] *Kolmogorov-Smirnov Testi*
[b] *Shapiro-Wilk Testi*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.66' da verilmiştir.

Tablo 4. 57. Muhasebe Meslek Mensuplarında Unvan Gruplarına Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	p-değeri	Karar
Faktör 1	832,5	910,5	-0,859	0,39	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	671,5	14037,5	-1,81	0,07	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	693,5	771,5	-1,68	0,093	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	512,5	590,5	-2,748	0,006	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 5	937,5	14303,5	-0,239	0,811	Sıfır Hipotez Reddedilemez

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 4 için "Unvan gruplarının faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilmektedir. Bu faktörler için iki unvan grubunun (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir) KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 1, Faktör 2, Faktör 3 ve Faktör 5 için "Unvan gruplarının faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri ise reddedilememekte olup iki unvan grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın ilk hipotez grubunda; $H_{0,5a.4}$ **reddedilmiş**, $H_{0,5a.1}$, $H_{0,5a.2}$, $H_{0,5a.3}$ ve $H_{0,5a.5}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 58. Araştırmanın Hipotezleri (5a) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 5a	
$H_{0,5a}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,5a}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,5a.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (Staj, Sınavlar v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,5a.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitim, Sicil işlemleri v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,5a.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilemez
$H_{0,5a.4}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,5a.5}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 5 : KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar (BOBİ FRS,KÜMİ FRS, TDHP Çalışmaları v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Analiz sonuçlarına göre Muhasebe Meslek mensuplarından Yeminli mali Müşavirler, Serbest Muhasebeci mali Müşavirlere göre KGK'nın yayınladığı Standartları daha fazla takip etmektedir ve standartlar konusunda bilgi sahibidir

4.4.5.5.b. Denetim Meslek Mensupları İçin Hipotez Testleri:

Tablo 4. 59. Araştırmanın Hipotezleri (5b)

Hipotez 5b
$H_{0,5b}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,5b}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,5b.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,5b.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,5b.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,5b.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,5b.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Denetim Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.60' da incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, Faktör 1-5' de unvan gruplarına ait faktör skoru değerleri gruplarda genellikle normal dağılırken, yalnız bir grupta normal dağılmamaktadır. Ancak, yeminli mali müşavir ünvanlı meslek mensubu sayısı 13, herhangi bir unvanı bulunmayan meslek mensubu sayısı 12 olup

örneklem büyüklüğü çok küçük olduğu için parametrik test uygulanması doğru olmayacaktır. Bu nedenle, fark testi olarak, tüm faktörler için parametrik olmayan karşılaştırma testi Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 60. Denetim Meslek Mensuplarında Unvan Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler

	Unvanı	**n**	**Aritmetik Ortalama**	**Standart Sapma**	**Test İstatistiği[a]**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	SMMM	28	2,006	0,44382	0,963	0,413	Normal Dağılır
	YMM	13	2,2949	0,43517	0,879	0,07	Normal Dağılır
	Mesleki Unvanı Bulunmamaktadır	12	2,2569	0,57456	0,948	0,608	Normal Dağılır
Faktör 2	SMMM	28	1,5786	0,36551	0,973	0,675	Normal Dağılır
	YMM	13	1,8769	0,50523	0,911	0,189	Normal Dağılır
	Mesleki Unvanı Bulunmamaktadır	12	1,8333	0,17753	0,919	0,277	Normal Dağılır
Faktör 3	SMMM	28	1,8857	0,55891	0,897	0,01	Normal Dağılmaz
	YMM	13	1,8615	0,69467	0,965	0,833	Normal Dağılır
	Mesleki Unvanı Bulunmamaktadır	12	2,1333	0,44586	0,944	0,548	Normal Dağılır
Faktör 4	SMMM	28	1,6905	0,55131	0,968	0,519	Normal Dağılır
	YMM	13	1,6154	0,42701	0,942	0,483	Normal Dağılır
	Mesleki Unvanı Bulunmamaktadır	12	1,8056	0,38817	0,879	0,086	Normal Dağılır
Faktör 5	SMMM	28	2,0833	0,60773	0,955	0,261	Normal Dağılır
	YMM	13	1,8718	0,47216	0,922	0,263	Normal Dağılır
	Mesleki Unvanı Bulunmamaktadır	12	2,3333	0,482	0,956	0,720	Normal Dağılır

[a] *Shapiro-Wilk Testi*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.70’ de verilmiştir.

Tablo 4. 61. Denetim Meslek Mensuplarında Unvan Gruplarına Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Ki-Kare	**sd**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	2,171	2	0,338	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	4,152	2	0,125	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	3,502	2	0,174	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	1,542	2	0,463	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 5	4,083	2	0,130	Sıfır Hipotez Reddedilemez
[a] *Kruskal-Wallis Testi*				

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 1, Faktör 2, Faktör 3, Faktör 4 ve Faktör 5 için "Denetim meslek mensuplarında unvan gruplarının faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilememektedir. Tüm faktörler için üç unvan grubunun (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir, Mesleki Unvanı Bulunmayanlar) KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın bu hipotez grubunda $H_{0,5b.1}$, $H_{0,5b.2}$, $H_{0,5b.3}$, $H_{0,5b.4}$ ve $H_{0,5b.5}$ **reddedilememiştir**.

Analiz sonuçlarına göre, araştırmaya katılım gösteren denetim meslek mensupları içinde mesleki unvanlara göre görüşler arasında anlamlıfark bulunmamaktadır.

Tablo 4. 62. Araştırmanın Hipotezleri (5b) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 5b	
$H_{0,5b}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,5b}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,5b.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (Staj, Sınavlar v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,5b.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitim, Sicil işlemleri v.b) da anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,5b.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,5b.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,5b.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının unvanlarına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar (BOBİ FRS,KÜMİ FRS, TDHP Çalışmaları v.b)hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Analiz sonuçları muhasebe meslek mensuplarının alt hipotez sonuçları ile karşılaştırıldığında, unvanlara göre bağımsız denetçilerin YMM unvanı olan, SMMM meslek unvanı olan ya da unvanı olmayan tüm bağımsız denetçi anket katılımcıların standartları takip ettiği ve standartlar hakkında bilgi sahibi olduğu görülmektedir. Bağımsız denetçilerin görüşlerinde unvana bağlı bir görüş farklılığı bulunmamaktadır.

4.4.5.6. Mesleki Tecrübe Düzeylerine Göre KGK Hakkındaki Görüş Farklılıklarına İlişkin Hipotez Testi Sonuçları

Bu hipotez testleri ile muhasebe ve denetim mensuplarının mesleki tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu eksende ilk olarak, test edilecek ana hipotezler ve bu hipotezlerin alt hipotezleri aşağıda verilmiştir.

4.4.5.6.a. Tüm Meslek Mensupları İçin Hipotez Testleri:

Tablo 4. 63. Araştırmanın Hipotezleri (6a)

Hipotez 6a
$H_{0,6a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,6a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,6a.1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,6a.2}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,6a.3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,6a.4}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,6a.5}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.64' de incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, tüm faktörlerde tecrübe düzeyi gruplarına ait faktör skoru değerleri bazı gruplarda normal dağılırken, bazı gruplarda normal dağılmamaktadır. Bu nedenle, fark testi olarak, tüm faktörler için parametrik olmayan karşılaştırma testi Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 64. Mesleki Tecrübe Düzeylerine Dair Tanımsal İstatistikler

	Tecrübe	**n**	**Aritmetik Ortalama**	**Standart Sapma**	**Test İstatistiği**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	0-5 Yıl	24	2,4444	0,58497	0,981[b]	0,906	Normal Dağılır
	6-10 Yıl	37	2,3288	0,56586	0,935[b]	0,033	Normal Dağılmaz
	11-15 Yıl	48	2,3351	0,58863	0,974[b]	0,362	Normal Dağılır
	16 Yıl ve üzeri	119	2,5231	0,79635	0,086[a]	0,032	Normal Dağılmaz
Faktör 2	0-5 Yıl	24	1,9292	0,56452	0,928[b]	0,086	Normal Dağılır
	6-10 Yıl	37	1,7432	0,36708	0,959[b]	0,191	Normal Dağılır
	11-15 Yıl	48	1,8104	0,56011	0,954[b]	0,056	Normal Dağılır
	16 Yıl ve üzeri	119	2,1101	0,80721	0,086[a]	0,032	Normal Dağılmaz
Faktör 3	0-5 Yıl	24	1,9333	0,47792	0,854[b]	0,003	Normal Dağılmaz
	6-10 Yıl	37	1,8811	0,59714	0,919[b]	0,011	Normal Dağılmaz
	11-15 Yıl	48	1,7833	0,55938	0,952[b]	0,048	Normal Dağılmaz
	16 Yıl ve üzeri	119	1,9025	0,74281	0,114[a]	0,001	Normal Dağılmaz
Faktör 4	0-5 Yıl	24	2,3194	0,94014	0,932[b]	0,108	Normal Dağılır
	6-10 Yıl	37	2,2523	0,79507	0,986[b]	0,911	Normal Dağılır
	11-15 Yıl	48	2,4653	1,10605	0,958[b]	0,083	Normal Dağılır
	16 Yıl ve üzeri	119	2,5238	1,05639	0,097[a]	0,008	Normal Dağılmaz
Faktör 5	0-5 Yıl	24	2,2222	0,63449	0,959[b]	0,415	Normal Dağılır
	6-10 Yıl	37	2,2432	0,53517	0,914[b]	0,008	Normal Dağılmaz
	11-15 Yıl	48	2,3472	0,60907	0,983[b]	0,718	Normal Dağılır
	16 Yıl ve üzeri	119	2,1905	0,73238	0,048[a]	0,200[c]	Normal Dağılır

[a] *Kolmogorov-Smirnov Testi*
[b] *Shapiro-Wilk Testi*
[c] *Lilliefors Anlamlılık Düzeltmesi ile*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.65' de verilmiştir.

Tablo 4. 65. Mesleki Tecrübe Düzeylerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Ki-Kare	sd	p-değeri	Karar
Faktör 1	1,678	3	0,642	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	10,74	3	0,013	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 3	6,943	3	0,074	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	0,726	3	0,867	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 5	5,238	3	0,155	Sıfır Hipotez Reddedilemez

[a] *Kruskal-Wallis Testi*

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 2 için "Tecrübe düzeylerinin faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilmektedir. Bu faktör için en az bir tecrübe düzeyinin KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 1, Faktör 3, Faktör 4 ve Faktör 5 için "Tecrübe düzeylerinin faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri ise reddedilememekte olup dört tecrübe düzeyi grubunun (0-5 Yıl, 6-10 Yıl, 11-15 Yıl, 16 Yıl ve üzeri) KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır. Böylelikle, araştırmanın ilk hipotez grubunda; $H_{0,6a.2}$ **reddedilmiş**, $H_{0,6a.1}$, $H_{0,6a.3}$, $H_{0,6a.4}$ ve $H_{0,6a.5}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 66. Araştırmanın Hipotezleri (6a) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 6a	
$H_{0,6a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,6a}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,6a.1}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (Staj, Sınavlar v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,6a.2}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitim, Sicil işlemleri v.b) arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,6a.3}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,6a.4}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,6a.5}$: Muhasebe Meslek Mensupları ve Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 5: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Tecrübe düzeylerinden en az biri için farklılık olduğu bulunan Faktör 2 için, bu farkın hangi gruplar arasında olduğunun araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla, ikili karşılaştırmalar Mann-Whitney U testi kullanılarak Bonferroni düzeltmesi ile yapılacaktır. Yalnızca anlamlı fark bulunan tecrübe düzeyi grupları için test bulguları Tablo 4.67' de verilmiştir. Buna göre Faktör 2 için; 6-10 Yıl tecrübeli meslek mensuplarının görüşleri, 16 Yıl ve üzeri tecrübeli meslek mensuplarının görüşlerinden anlamlı bir düzeyde ayrışmaktadır. 11-15 Yıl tecrübeli meslek mensuplarının görüşleri ise 16 Yıl ve üzeri tecrübeli meslek mensuplarının

görüşlerinden %16,8 anlamlılık düzeyinde farklılaşmaktadır. O halde Faktör 2 için; 6-10 Yıl tecrübeli meslek mensuplarının görüşleri ile 16 Yıl ve üzeri tecrübeli meslek mensuplarının görüşleri anlamlı şekilde farklılaşmaktadır, denilebilir.

Tablo 4. 67. Mesleki Tecrübe Düzeyi Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar

	Grup 1	**Grup 2**	**Test İstatistiği**	**p-değeri**	**Düzeltilmiş[a] p-değeri**
Faktör 2	6-10 Yıl	16 Yıl ve üzeri	-35,678	0,004	0,024
Faktör 2	11-15 Yıl	16 Yıl ve üzeri	-24,779	0,028	0,168

[a] *Benferonni düzeltmesi ile*

Araştırma sonuçlarına KGK'nın meslek mensuplarına yönelik faaliyetlerinden (Yaptırımlar, Eğitim, Sicil işlemleri v.b) en olumlu etkilenen grup 6-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip olan meslek mensupları olup bunu sırayla 6-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip olan grup ardından 0-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanlar izlemektedir. Uygulamalardan en hoşnutsuz grup 16 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olan meslek mensuplarıdır. Bu durum, 16 yıl üzeri tecrübeye sahip meslek mensuplarının değişikliklere kolay adapte olamamalarından kaynaklanmakta olabilir. 6-10 yıl mesleki tecrübeye sahip olanlar KGK'nın kuruluşu ile meslek hayatına başladıkları için uygulamalarla meslek hayatlarının ilk yıllarında tanıştıklarından uygulamalara olumlu etkilenmişlerdir diyebiliriz. 0- 5 yıl mesleki tecrübeye sahip katılımcılar ise yavaş yavaş mesleğe uyum sağlamaktadır şeklinde düşünülebilir.

4.4.5.6.b. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Hipotez Testleri:

Tablo 4. 68. Araştırmanın Hipotezleri (6b)

Hipotez 6b
$H_{0,6b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,6b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,6b.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 1: : KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,6b.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,6b.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
H0,6b.4: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
H0,6b.5: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Muhasebe Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.69' de incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, yalnızca Faktör 4' de tecrübe düzeyi gruplarına ait faktör skoru değerleri bazı gruplarda normal dağılırken, diğer faktörlerde bazı gruplarda normal dağılırken, bazı gruplarda normal dağılmamaktadır. İlaveten 0-5 Yıl tecrübe grubunda yalnızca 8 gözlem bulunmakta olduğundan parametrik test yapılması uygun olmayacaktır. Bu nedenle, fark testi olarak, tüm faktörler için parametrik olmayan karşılaştırma testi Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 69. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleki Tecrübe Düzeylerine Dair Tanımsal İstatistikler

	Tecrübe	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Test İstatistiği	p-değeri	Karar
Faktör 1	0-5 Yıl	8	2,6979	0,68854	0,857[b]	0,111	Normal Dağılır
	6-10 Yıl	23	2,5942	0,54199	0,895[b]	0,020	Normal Dağılmaz
	11-15 Yıl	40	2,4188	0,55454	0,975[b]	0,513	Normal Dağılır
	16 Yıl ve üzeri	104	2,5585	0,82919	0,095[a]	0,023	Normal Dağılmaz
Faktör 2	0-5 Yıl	8	2,2	0,87342	0,939[b]	0,600	Normal Dağılır
	6-10 Yıl	23	1,8	0,41451	0,893[b]	0,018	Normal Dağılmaz
	11-15 Yıl	40	1,895	0,54158	0,955[b]	0,113	Normal Dağılır
	16 Yıl ve üzeri	104	2,1481	0,83898	0,100[a]	0,013	Normal Dağılmaz
Faktör 3	0-5 Yıl	8	1,625	0,49497	0,776[b]	0,016	Normal Dağılmaz
	6-10 Yıl	23	1,9826	0,61766	0,848[b]	0,003	Normal Dağılmaz
	11-15 Yıl	40	1,74	0,54387	0,949[b]	0,070	Normal Dağılır
	16 Yıl ve üzeri	104	1,8962	0,75091	0,122[a]	0,001	Normal Dağılmaz
Faktör 4	0-5 Yıl	8	3,1667	1,16837	0,927[b]	0,493	Normal Dağılır
	6-10 Yıl	23	2,5507	0,76942	0,973[b]	0,750	Normal Dağılır
	11-15 Yıl	40	2,675	1,07679	0,965[b]	0,250	Normal Dağılır
	16 Yıl ve üzeri	104	2,6603	1,051	0,079[a]	0,106	Normal Dağılır
Faktör 5	0-5 Yıl	8	2,3542	0,78395	0,852[b]	0,101	Normal Dağılır
	6-10 Yıl	23	2,3768	0,52034	0,753[b]	0,000	Normal Dağılmaz
	11-15 Yıl	40	2,3542	0,58004	0,982[b]	0,765	Normal Dağılır
	16 Yıl ve üzeri	104	2,2244	0,75641	0,051[a]	0,200[c]	Normal Dağılır

[a] *Kolmogorov-Smirnov Testi*
[b] *Shapiro-Wilk Testi*
[c] *Lilliefors Anlamlılık Düzeltmesi ile*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.70' da verilmiştir.

Tablo 4. 70. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleki Tecrübe Düzeylerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Ki-Kare	**sd**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	1,903	3	0,593	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	10,491	3	0,015	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 3	7,233	3	0,065	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	1,987	3	0,575	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 5	4,447	3	0,217	Sıfır Hipotez Reddedilemez

[a] *Kruskal-Wallis Testi*

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 2 için "Tecrübe düzeylerinin faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilmektedir. Bu faktör için en az bir tecrübe düzeyinin KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 1, Faktör 3, Faktör 4 ve Faktör 5 için "Tecrübe düzeylerinin faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri ise reddedilememekte olup dört tecrübe düzeyi grubunun (0-5 Yıl, 6-10 Yıl, 11-15 Yıl, 16 Yıl ve üzeri) KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır. Böylelikle, araştırmanın ilk hipotez grubunda; $H_{0,6b.2}$ **reddedilmiş**, $H_{0,6b.1}$, $H_{0,6b.3}$, $H_{0,6b.4}$ ve $H_{0,6b.5}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 71. Araştırmanın Hipotezleri (6b) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 6b	
$H_{0,6b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,6b}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,6b.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (Staj, Sınavlar v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,6b.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitim, Sicil işlemleri v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,6b.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,6b.4}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,6b.5}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar (BOBİ FRS,KÜMİ FRS, TDHP Çalışmaları v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Tecrübe düzeylerinden en az biri için farklılık olduğu bulunan Faktör 2 için, bu farkın hangi gruplar arasında olduğunun araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla, ikili karşılaştırmalar Mann-Whitney U testi kullanılarak Bonferroni düzeltmesi ile yapılacaktır. Yalnızca anlamlı fark bulunan tecrübe düzeyi grupları için test bulguları Tablo 4.72' de verilmiştir. Buna göre Faktör 2 için; 6-10 Yıl tecrübeli meslek mensuplarının görüşleri, 16 Yıl ve üzeri tecrübeli meslek mensuplarının görüşlerinden anlamlı bir düzeyde ayrışmaktadır.

Tablo 4. 72. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleki Tecrübe Düzeyi Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar

	Grup 1	**Grup 2**	**Test İstatistiği**	**p-değeri**	**Düzeltilmiş[a] p-değeri**
Faktör 2	6-10 Yıl	16 Yıl ve üzeri	-36,927	0,002	0,009

[a] *Benferonni düzeltmesi ile*

Araştırma sonuçlarına KGK'nın muhasebe meslek mensuplarına yönelik faaliyetlerinden (Yaptırımlar, Eğitim, Sicil işlemleri v.b) en olumlu etkilenen grup 6-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip olan meslek mensupları olup bunu sırayla 6-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip olan grup ardından 0-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanlar izlemektedir. Uygulamalardan en hoşnutsuz grup 16 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olan meslek mensuplarıdır. Bu durum, 16 yıl üzeri tecrübeye sahip meslek mensuplarının değişikliklere kolay adapte olamamalarından kaynaklanmakta olabilir. 6-10 yıl mesleki tecrübeye sahip olanlar KGK'nın kuruluşu ile meslek hayatına başladıkları için uygulamalarla meslek hayatlarının ilk yıllarında tanıştıklarından uygulamalara olumlu etkilenmişlerdir diyebiliriz. 0- 5 yıl mesleki tecrübeye sahip katılımcılar ise yavaş yavaş mesleğe uyum sağlamaktadır şeklinde düşünülebilir.

4.4.5.6.c. Denetim Meslek Mensupları İçin Hipotez Testleri:

Tablo 4. 73. Araştırmanın Hipotezleri (6c)

Hipotez 6c
$H_{0,6c}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,6c}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,6c.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,6c.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,6c.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,6c.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,6c.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Denetim Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.74' de incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, tecrübe düzeyi gruplarına ait faktör skoru değerleri genellikle normal dağılırken, bazı gruplarda normal normal dağılmamaktadır. Ancak 11-15 Yıl tecrübe grubunda yalnızca 8 gözlem bulunmakta olduğundan parametrik test yapılması uygun olmayacaktır. Bu nedenle, fark testi olarak, tüm faktörler için parametrik olmayan karşılaştırma testi Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 74. Denetim Meslek Mensuplarında Mesleki Tecrübe Düzeylerine Dair Tanımsal İstatistikler

	Tecrübe	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Test İstatistiği[a]	p-değeri	Karar
Faktör 1	0-5 Yıl	16	2,3177	0,50205	0,978	0,944	Normal Dağılır
	6-10 Yıl	14	1,8929	0,24553	0,972	0,897	Normal Dağılır
	11-15 Yıl	8	1,9167	0,61075	0,931	0,525	Normal Dağılır
	16 Yıl ve üzeri	15	2,2778	0,46148	0,921	0,201	Normal Dağılır
Faktör 2	0-5 Yıl	16	1,7938	0,27195	0,945	0,411	Normal Dağılır
	6-10 Yıl	14	1,65	0,25944	0,938	0,389	Normal Dağılır
	11-15 Yıl	8	1,3875	0,47641	0,874	0,165	Normal Dağılır
	16 Yıl ve üzeri	15	1,8467	0,47789	0,938	0,357	Normal Dağılır
Faktör 3	0-5 Yıl	16	2,0875	0,39979	0,834	0,008	Normal Dağılmaz
	6-10 Yıl	14	1,7143	0,54187	0,905	0,133	Normal Dağılır
	11-15 Yıl	8	2	0,62335	0,796	0,026	Normal Dağılmaz
	16 Yıl ve üzeri	15	1,9467	0,70697	0,962	0,725	Normal Dağılır
Faktör 4	0-5 Yıl	16	1,8958	0,37945	0,928	0,231	Normal Dağılır
	6-10 Yıl	14	1,7619	0,57629	0,951	0,569	Normal Dağılır
	11-15 Yıl	8	1,4167	0,49602	0,965	0,857	Normal Dağılır
	16 Yıl ve üzeri	15	1,5778	0,42663	0,958	0,665	Normal Dağılır
Faktör 5	0-5 Yıl	16	2,1563	0,56263	0,978	0,950	Normal Dağılır
	6-10 Yıl	14	2,0238	0,50152	0,895	0,095	Normal Dağılır
	11-15 Yıl	8	2,3125	0,78395	0,919	0,420	Normal Dağılır
	16 Yıl ve üzeri	15	1,9556	0,49388	0,958	0,664	Normal Dağılır

[a] *Shapiro-Wilk Testi*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.75' de verilmiştir.

Tablo 4. 75. Denetim Meslek Mensuplarında Mesleki Tecrübe Düzeylerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Ki-Kare	sd	p-değeri	Karar
Faktör 1	5,46	3	0,141	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	6,277	3	0,099	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	4,749	3	0,191	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	4,174	3	0,243	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 5	1,141	3	0,767	Sıfır Hipotez Reddedilemez

[a] *Kruskal-Wallis Testi*

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 1, Faktör 2, Faktör 3, Faktör 4 ve Faktör 5 için "Denetim meslek mensuplarında tecrübe düzeylerinin faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilememektedir. Tüm faktörler için dört tecrübe düzeyi grubunun (0-5 Yıl, 6-10 Yıl, 11-15 Yıl, 16 Yıl ve üzeri) KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın bu hipotez grubunda; $H_{0,6c.1}$, $H_{0,6c.2}$, $H_{0,6c.3}$, $H_{0,6c.4}$ ve $H_{0,6c.5}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 76. Araştırmanın Hipotezleri (6b) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 6c	
$H_{0,6c}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,6c}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,6c.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 1 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,6c.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 2 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,6c.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 3 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,6c.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 4 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,6c.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının tecrübe düzeylerine göre Faktör 5 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Analiz sonuçlarına göre Bağımsız denetçiler arasında tecrübeden kaynaklı görüş farklılıkları bulunmamaktadır.

4.4.5.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Şekillerine Göre KGK Hakkındaki Görüş Farklılıklarına İlişkin Hipotez Testi Sonuçları

Bu hipotez testleri ile muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekillerine göre KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu eksende ilk olarak, test edilecek ana hipotez ve bu hipotezin alt hipotezleri aşağıda verilmiştir.

Tablo 4. 77. Araştırmanın Hipotezleri (7)

Hipotez 7
$H_{0,7}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,7}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,7.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,7.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,7.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,7.4}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,7.5}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Muhasebe Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.78' de incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, tüm faktörlerde çalışma şekli gruplarına ait faktör skoru değerleri bazı gruplarda normal dağılırken, bazı gruplarda normal dağılmamaktadır. Ayrıca gruplardan birinde yalnızca 12 gözlem vardır. Bu nedenle, fark testi olarak, tüm faktörler için parametrik olmayan karşılaştırma testi Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 78. Muhasebe Meslek Mensuplarında Çalışma Şekillerine Dair Tanımsal İstatistikler

	Çalışma Şekli	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Test İstatistiği	p-değeri	Karar
Faktör 1	Bağımlı Çalışan	33	2,3131	0,49346	0,962[b]	0,301	Normal Dağılır
	Serbest Çalışan	130	2,6244	0,78478	0,114[a]	0,000	Normal Dağılmaz
	Kamuda Bağımlı Çalışan	12	2,2153	0,46256	0,968[b]	0,888	Normal Dağılır
Faktör 2	Bağımlı Çalışan	33	1,7909	0,62418	0,936[b]	0,053	Normal Dağılır
	Serbest Çalışan	130	2,1177	0,71446	0,109[a]	0,001	Normal Dağılmaz
	Kamuda Bağımlı Çalışan	12	1,9833	1,18539	0,760[b]	0,003	Normal Dağılmaz
Faktör 3	Bağımlı Çalışan	33	1,8242	0,60778	0,921[b]	0,02	Normal Dağılmaz
	Serbest Çalışan	130	1,9092	0,71098	0,121[a]	0,000	Normal Dağılmaz
	Kamuda Bağımlı Çalışan	12	1,4167	0,36639	0,931[b]	0,394	Normal Dağılır
Faktör 4	Bağımlı Çalışan	33	2,8586	1,05419	0,955[b]	0,189	Normal Dağılır
	Serbest Çalışan	130	2,6897	0,98585	0,097[a]	0,004	Normal Dağılmaz
	Kamuda Bağımlı Çalışan	12	1,9722	1,2015	0,949[b]	0,616	Normal Dağılır
Faktör 5	Bağımlı Çalışan	33	1,9798	0,67412	0,955[b]	0,185	Normal Dağılır
	Serbest Çalışan	130	2,3603	0,67972	0,098[a]	0,004	Normal Dağılmaz
	Kamuda Bağımlı Çalışan	12	2,2361	0,68335	0,917[b]	0,259	Normal Dağılır

[a] *Kolmogorov-Smirnov Testi*
[b] *Shapiro-Wilk Testi*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.79’ de verilmiştir.

Tablo 4. 79. Muhasebe Meslek Mensuplarında Çalışma Şekillerine Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Ki-Kare	**sd**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	2,962	2	0,227	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	5,633	2	0,060	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	5,65	2	0,059	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	9,669	2	0,008	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 5	6,798	2	0,033	Sıfır Hipotez Reddedilir
[a] *Kruskal-Wallis Testi*				

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 4 ve Faktör 5 için "Çalışma şekillerinin faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilmektedir. Bu faktörler için en az bir çalışma şekli grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 1, Faktör 2 ve Faktör 3 için "Çalışma şekillerinin faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri ise reddedilememekte olup üç çalışma şekli grubunun (Özel Bir İşletmeye Bağımlı Çalışan, Serbest Çalışan, Kamuda Bağımlı Çalışan) KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın hipotez grubunda; $H_{0,7.4}$ ve $H_{0,7.5}$ **reddedilmiş**, $H_{0,7.1}$, $H_{0,7.2}$ ve $H_{0,7.3}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 80. Araştırmanın Hipotezleri (7) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 7	
$H_{0,7}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,7}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,7.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (Staj, Sınavlar v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,7.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri (Yaptırımlar, Eğitim, Sicil işlemleri v.b)hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,7.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre Faktör 3: KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,7.4}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,7.5}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalışma şekillerine göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar (BOBİ FRS,KÜMİ FRS, TDHP Çalışmaları v.b) hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red

Çalışma şekillerinden en az biri için farklılık olduğu bulunan Faktör 4 ve Faktör 5 için, bu farkın hangi gruplar arasında olduğunun araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla, ikili karşılaştırmalar Mann-Whitney U testi kullanılarak Bonferroni düzeltmesi ile yapılacaktır. Yalnızca anlamlı fark bulunan tecrübe düzeyi grupları için test bulguları Tablo 4.81' de verilmiştir. Buna göre Faktör 4 için; Kamuda Bağımlı Çalışan meslek mensuplarının görüşleri, hem Serbest Çalışan meslek mensuplarının hem de Özel Bir İşletmeye Bağımlı Çalışan meslek mensuplarının görüşlerinden anlamlı bir düzeyde ayrışmaktadır. Faktör 5 için; Özel Bir İşletmeye Bağımlı Çalışan meslek mensuplarının görüşleri, Serbest Çalışan meslek mensuplarının görüşlerinden anlamlı bir düzeyde ayrışmaktadır.

Tablo 4. 81**. Çalışma Şekilleri Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar**

	Grup 1	Grup 2	Test İstatistiği	p-değeri	Düzeltilmiş[a] p-değeri
Faktör 4	Kamuda Bağımlı Çalışan	Serbest Çalışan	37,031	0,015	0,046
Faktör 4	Kamuda Bağımlı Çalışan	Özel Bir İşletmeye Bağımlı Çalışan	52,985	0,002	0,006
Faktör 5	Özel Bir İşletmeye Bağımlı Çalışan	Serbest Çalışan	-25,244	0,011	0,032

[a] *Benferonni düzeltmesi ile*

Analizden elde edilen sonuçlara göre Muhasebe Meslek Mensupları arasında Kamuda Bağımlı çalışanların KGK'nın Yayınladığı Standartları alt hipotezinde en standartları en çok takip ettiğini belirten grup olmuştur. Daha sonra serbest çalışan muhasebe meslek mensupları gelirken, özel işletmelerde çalışanlar standartları takip edenler olarak sıralanmıştır. KGK'nın Yeni Getirdiği uygulamalar alt hipotezinde KGK'nın Getirdiği BOBİ FRS,KÜMİ FRS, TDHP Çalışmaları v.b uygulamalrdan en fazla olumlu etkilenen ve bu uygulamaları benimseyen grup, Özel Bir İşletmeye Bağımlı Çalışan grup olmuştur. Büyük işletmelerde çalıştıkları için bu uygulamaları aktif kullanabilmeleri nedeniyle olumlu etkilendikleri söylenebilir. KGK'nın Getirdiği BOBİ FRS,KÜMİ FRS, TDHP Çalışmaları v.b yeniliklerden en az olumlu etkilenen grup ise Serbest Çalışanlar olmuştur.

4.4.5.8. Çalıştıkları İllere Göre Meslek Mensuplarının KGK Hakkındaki Görüş Farklılıklarına İlişkin Hipotez Testi Sonuçları

Bu hipotez testleri ile muhasebe ve denetim mensuplarının çalıştıkları illere göre KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu eksende ilk olarak, test edilecek ana hipotezler ve bu hipotezlerin alt hipotezleri aşağıda verilmiştir.

4.4.5.8.a. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Hipotez Testleri:

Tablo 4. 82. Araştırmanın Hipotezleri (8a)

Hipotez 8a
$H_{0,8a}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,8a}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,8a.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,8a.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,8a.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre Faktör 3 KGK 'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği: hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,8a.4}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,8a.5}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Muhasebe Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.83' de incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, Faktör 1-4' de illere ait faktör skoru değerleri bazı gruplarda normal dağılırken, bazı gruplarda normal dağılmamaktadır. Yalnızca Faktör 5 için tüm il gruplarında normal dağılım sağlanmaktadır. Ayrıca Faktör 5 için parametrik testlerin diğer varsayımı olan varyans eşitliği sağlanmamaktadır (Tablo 4.93). Bu nedenle, fark testi olarak, Faktör 5 için asimptotik F dağılımlı Brown-Forythe ve Welch istatistikleri kullanarak ANOVA (Varyans Analizi) Testi, diğer faktörler için Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 83. Muhasebe Meslek Mensuplarında Çalışılan İllere Dair Tanımsal İstatistikler

	İl	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Test İstatistiği	p-değeri	Karar
Faktör 1	İstanbul	24	2,2569	0,58407	0,968[a]	0,626	Normal Dağılır
	Kırklareli	42	2,4623	0,58643	0,926[a]	0,01	Normal Dağılmaz
	Tekirdağ	28	2,5268	0,71112	0,953[a]	0,236	Normal Dağılır
	Antalya	30	2,5333	0,68565	0,967[a]	0,46	Normal Dağılır
	Diğer	51	2,7402	0,89468	0,102[b]	0,200[c]	Normal Dağılır
Faktör 2	İstanbul	24	1,8917	0,59338	0,913[a]	0,04	Normal Dağılmaz
	Kırklareli	42	1,9571	0,41269	0,987[a]	0,905	Normal Dağılır
	Tekirdağ	28	2,0214	0,58649	0,975[a]	0,713	Normal Dağılır
	Antalya	30	1,94	0,73653	0,918[a]	0,024	Normal Dağılmaz
	Diğer	51	2,2706	1,0267	0,126[b]	0,041	Normal Dağılmaz
Faktör 3	İstanbul	24	1,5667	0,57383	0,953[a]	0,309	Normal Dağılır
	Kırklareli	42	1,9476	0,41686	0,954[a]	0,086	Normal Dağılır
	Tekirdağ	28	1,6571	0,4803	0,948[a]	0,172	Normal Dağılır
	Antalya	30	1,8133	0,80504	0,932[a]	0,057	Normal Dağılır
	Diğer	51	2,0627	0,84616	0,188[b]	0,000	Normal Dağılmaz
Faktör 4	İstanbul	24	2,1528	0,78623	0,959[a]	0,412	Normal Dağılır
	Kırklareli	42	2,746	0,948	0,848[a]	0,000	Normal Dağılmaz
	Tekirdağ	28	2,5	1,14576	0,966[a]	0,489	Normal Dağılır
	Antalya	30	2,3778	0,88726	0,957[a]	0,266	Normal Dağılır
	Diğer	51	3,1242	1,03915	0,071[b]	0,200[c]	Normal Dağılır
Faktör 5	İstanbul	24	2,1944	0,73338	0,944[a]	0,198	Normal Dağılır
	Kırklareli	42	2,369	0,36725	0,967[a]	0,260	Normal Dağılır
	Tekirdağ	28	2,1905	0,55503	0,975[a]	0,707	Normal Dağılır
	Antalya	30	2,1167	0,6839	0,935[a]	0,068	Normal Dağılır
	Diğer	51	2,3922	0,90727	0,072[b]	0,200[c]	Normal Dağılır

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.92 (Faktör 1-4 için) ve Tablo 4.93 (Faktör 5 için)' de verilmiştir.

Tablo 4. 84. Muhasebe Meslek Mensuplarında Çalışılan İllere Göre Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Ki-Kare	**sd**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	3,18	4	0,528	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	2,541	4	0,637	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	12,002	4	0,017	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 4	16,012	4	0,003	Sıfır Hipotez Reddedilir
[a] *Kruskal-Wallis Testi*				

Tablo 4. 85. Muhasebe Meslek Mensuplarında Çalışılan İllere Göre Parametrik Fark Testleri

	Varyans Eşitliği Testi		**ANOVA**				
	Levene İstatistiği	**p-değeri**	**Welch**	**p-değeri**	**Brown-Forsythe**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 5	8,025	0,000	1,132	0,349	0,885	0,475	Sıfır Hipotez Reddedilemez

Elde edilen sonuçlara göre Muhasebe Meslek Mensuplarında; Faktör 3 ve 4 için "Çalışılan illerin sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilmektedir. Bu faktörler için en az bir il grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 1 ve Faktör 2 için "Çalışılan illerin sıra ortalamaları arasında fark yoktur" ve Faktör 5 için "Çalışılan illerin ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri ise reddedilememekte olup beş grup ilde çalışan muhasebe meslek mensuplarının KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın bu hipotez grubunda; $H_{0,8a.3}$ ve $H_{0,8a.4}$ **reddedilmiş**, $H_{0,8a.1}$, $H_{0,8a.2}$ ve $H_{0,8a.5}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 86. Araştırmanın Hipotezleri (8a) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 8a	
$H_{0,8a}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,8a}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,8a.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre Faktör 1 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,8a.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre Faktör 2 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,8a.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre Faktör 3 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,8a.4}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre Faktör 4 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,8a.5}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının çalıştıkları illere göre Faktör 5 hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

İllerden en az biri için farklı olduğu bulunan Faktör 3 ve Faktör 4 için, bu farkın hangi iller arasında olduğunun araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla, ikili karşılaştırmalar Mann-Whitney U testi kullanılarak Bonferroni düzeltmesi ile yapılacaktır. Yalnızca anlamlı fark bulunan il grupları için test bulguları Tablo 4.87' de verilmiştir. Buna göre; Faktör 3 için İstanbul'da çalışanların görüşleri, Kırklareli'de çalışanların görüşlerinden anlamlı bir düzeyde (%5 anlamlılık düzeyinde) ayrışmaktadır. Yine Faktör 3 için düşük bir anlamlılık düzeyinde de olsa İstanbul'da çalışanların görüşleri, diğer illerde çalışanların, Tekirdağ'da çalışanların görüşleri, Kırklareli'de çalışanların görüşlerinden farklılaşmaktadır. Faktör 4 için ise İstanbul'da çalışanların görüşleri, diğer illerde çalışanların görüşlerinden anlamlı bir düzeyde (%1 anlamlılık düzeyinde) ayrışmaktadır. Yine Faktör 4 için düşük bir anlamlılık düzeyinde de olsa İstanbul'da çalışanların görüşleri, Kırklareli'de çalışanların, Tekirdağ'da ve Antalya'da çalışanların görüşleri, diğer illerde çalışanların görüşlerinden farklılaşmaktadır. O halde bu iki faktör için genel olarak

İstanbul'da çalışan muhasebe meslek mensupları görüşleriyle farklılaşmaktadır denilebilir.

Tablo 4. 87. Muhasebe Meslek Mensuplarında Çalışılan İllere Göre İkili Karşılaştırmalar

	Grup 1	Grup 2	Test İstatistiği	p-değeri	Düzeltilmiş[a] p-değeri
Faktör 3	İstanbul	Diğer	-29,699	0,018	0,179
Faktör 3	İstanbul	Kırklareli	-37,089	0,004	0,042
Faktör 3	Tekirdağ	Kırklareli	30,060	0,015	0,150
Faktör 4	İstanbul	Kırklareli	-31,143	0,016	0,163
Faktör 4	İstanbul	Diğer	-43,951	0,000	0,005
Faktör 4	Antalya	Diğer	-30,418	0,009	0,091
Faktör 4	Tekirdağ	Diğer	-27,927	0,019	0,191

[a] *Benferonni düzeltmesi ile*

Elde edilen bulgulara göre İstanbul'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları düğer illerde faaliyet gösterenlere göre standartlar hakkında daha fazla bilgi sahibi olduklarını ve standartları takip ettiklerini ifade etmişlerdir. Bunun sebebi en fazla meslek mensubunun yer aldığı Türkye 'nin en büyük şehri olması nedeniyle İstanbul'da daha fazla eğitim ve seminere katılma imkanının bulunması ile ilişkilendirilebilir. Yine İstanbul'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının diğer illerle kıyaslandığında KGK'nın diğer kurumlarla işbirliği konusunda en duyarlı grup olarak araştırmada yer aldığı saptanmıştır.

4.4.5.9. Denetim Meslek Mensuplarının Firmalarının Hizmet Verdiği Firma Sayısına Göre KGK Hakkındaki Görüş Farklılıklarına İlişkin Hipotez Testi Sonuçları

Bu hipotez testleri ile denetim meslek mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu eksende ilk olarak, test edilecek ana hipotez ve bu hipotezin alt hipotezleri aşağıda verilmiştir.

Tablo 4. 88. Araştırmanın Hipotezleri (9**)**

Hipotez 9
$H_{0,9}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,9}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,9.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre Faktör 1: : KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,9.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,9.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre Faktör 3: KGK 'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,9.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,9.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Denetim Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.89' da incelenecektir. Ölçekte verilen yanıtlara göre; "0-10 Firma" cevabını veren 0, "11-20 Firma" cevabını veren 1, "21-30 Firma" cevabını veren 9, "31 ve Üzeri Firma" cevabını veren 43 denetim mensubu bulunmaktadır. Bu gruplardan ikisi birleştirilerek grup sayısı "11-30 Firma" ve "31 ve Üzeri Firma" olmak üzere ikiye düşürülmüştür. Elde edilen sonuçlara göre, Faktör 3 hariç tüm faktörlerde çalışma şekli gruplarına ait faktör skoru değerleri genellikle normal dağılmaktadır. Ancak gruplardan birinde yalnızca 10 gözlem bulunmaktadır. Bu nedenle, fark testi olarak, tüm faktörler için parametrik olmayan karşılaştırma testi Mann Whitney U Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 89. Denetim Meslek Mensuplarında Firmalarının Hizmet Verdiği Firma Sayısına Dair Tanımsal İstatistikler

	Firma Sayısı	**n**	**Aritmetik Ortalama**	**Standart Sapma**	**Test İstatistiği**[a]	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	11-30 Firma	10	2,3917	0,41768	0,896	0,200	Normal Dağılır
	31 ve Üzeri Sayıda Firma	43	2,0736	0,48325	0,97	0,313	Normal Dağılır
Faktör 2	11-30 Firma	10	1,83	0,54579	0,887	0,159	Normal Dağılır
	31 ve Üzeri Sayıda Firma	43	1,6814	0,35136	0,979	0,620	Normal Dağılır
Faktör 3	11-30 Firma	10	2	0,61101	0,879	0,126	Normal Dağılır
	31 ve Üzeri Sayıda Firma	43	1,9209	0,56928	0,938	0,022	Normal Dağılmaz
Faktör 4	11-30 Firma	10	1,7333	0,34427	0,905	0,251	Normal Dağılır
	31 ve Üzeri Sayıda Firma	43	1,6899	0,51637	0,981	0,687	Normal Dağılır
Faktör 5	11-30 Firma	10	1,8	0,514	0,918	0,338	Normal Dağılır
	31 ve Üzeri Sayıda Firma	43	2,155	0,55919	0,97	0,322	Normal Dağılır

[a] *Shapiro-Wilk Testi*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.103’ de verilmiştir.

Tablo 4. 90. Denetim Meslek Mensuplarında Firmalarının Hizmet Verdiği Firma Sayısına Dair Parametrik Olmayan Fark Testl**eri**

	Mann-Whitney U	**Wilcoxon W**	**Z**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	156	1102	-1,341	0,180	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	186	1132	-0,659	0,510	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	213	1159	-0,045	0,964	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	204	259	-0,25	0,803	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 5	148	203	-1,523	0,128	Sıfır Hipotez Reddedilemez

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 1-5 için "Hizmet verilen firma sayısı gruplarının faktör skorlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilememektedir. Tüm faktörler için iki grubunun (11-30 Firmaya Hizmet Verenler, 31 ve Üzeri Sayıda Firmaya Hizmet Verenler) KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın hipotez grubunda; $H_{0,9.1}$, $H_{0,9.2}$, $H_{0,9.3,}$ $H_{0,9.4}$ ve $H_{0,9.5}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 91. Araştırmanın Hipotezleri (9) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 9	
$H_{0,9}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,9}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,9.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,9.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,9.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre Faktör 3: KGK 'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,9.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,9.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının hizmet verdiği firma sayısına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Araştırma bulgularına göre araştırmaya katılan Denetim Meslek Mensuplarının görüşlerinde alt boyutlarda görüş farklılığı bulunmamaktadır.

4.4.5.10. Denetim Meslek Mensuplarının Statülerine Göre KGK Hakkındaki Görüş Farklılıklarına İlişkin Hipotez Testi Sonuçları

Bu hipotez testleri ile denetim meslek mensuplarının statü gruplarına (denetçi, denetçi yardımcısı, kıdemli denetçi, sorumlu ortak baş denetçi ve diğer) göre KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu eksende ilk olarak, test edilecek ana hipotez ve bu hipotezin alt hipotezleri aşağıda verilmiştir.

Tablo 4. 92. Araştırmanın Hipotezleri (10)

Hipotez 10
$H_{0,10}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,10}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,10.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,10.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,10.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre Faktör 3: KGK 'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,10.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre Faktör 4:KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,10.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Denetim Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.93' de incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, her bir faktörde gruplara ait faktör skoru değerlerinin çoğunlukla normal dağıldığı, bazı gruplarda normal dağılmadığı görülmektedir. Ancak, bazı gruplardaki örnek birim sayısının 10' un altında olduğu da görülmektedir. Bu nedenle, fark testi olarak, tüm faktörler için parametrik olmayan Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 93. Statü Gruplarına Dair Tanımsal İstatistikler

	Statü	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Test İstatistiği[a]	p-değeri	Karar
Faktör 1	Denetçi	14	2,1845	0,42262	0,839	0,016	Normal Dağılmaz
	Denetçi Yardımcısı	8	2,1667	0,61237	0,941	0,618	Normal Dağılır
	Kıdemli Denetçi	13	1,8397	0,4269	0,923	0,279	Normal Dağılır
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	15	2,25	0,44544	0,895	0,080	Normal Dağılır
	Diğer	3	2,5	0,5069	0,944	0,543	Normal Dağılır
Faktör 2	Denetçi	14	1,6643	0,20232	0,971	0,883	Normal Dağılır
	Denetçi Yard.	8	1,875	0,21876	0,904	0,311	Normal Dağılır
	Kıdemli Denetçi	13	1,4846	0,36251	0,966	0,842	Normal Dağılır
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	15	1,8333	0,48206	0,935	0,322	Normal Dağılır
	Diğer	3	1,8333	0,76376	0,887	0,345	Normal Dağılır
Faktör 3	Denetçi	14	1,7	0,34862	0,828	0,011	Normal Dağılmaz
	Denetçi Yardımcısı	8	2,125	0,38452	0,991	0,996	Normal Dağılır
	Kıdemli Denetçi	13	1,9692	0,64211	0,894	0,111	Normal Dağılır
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	15	1,8267	0,57998	0,933	0,306	Normal Dağılır
	Diğer	3	2,9333	0,50332	0,946	0,553	Normal Dağılır
Faktör 4	Denetçi	14	1,7381	0,41712	0,931	0,311	Normal Dağılır
	Denetçi Yardımcısı	8	1,9583	0,41547	0,817	0,043	Normal Dağılmaz
	Kıdemli Denetçi	13	1,641	0,63043	0,969	0,886	Normal Dağılır
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	15	1,6222	0,434	0,946	0,459	Normal Dağılır
	Diğer	3	1,4444	0,50918	0,931	0,491	Normal Dağılır
Faktör 5	Denetçi	14	2,0952	0,47911	0,909	0,151	Normal Dağılır
	Denetçi Yardımcısı	8	2,4792	0,4404	0,969	0,892	Normal Dağılır
	Kıdemli Denetçi	13	2,1282	0,71087	0,886	0,087	Normal Dağılır
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	15	1,9	0,47056	0,946	0,459	Normal Dağılır
	Diğer	3	1,7778	0,69389	0,92	0,453	Normal Dağılır

[a] *Shapiro-Wilk Testi*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.94' de verilmiştir.

Tablo 4. 94. Statü Gruplarına Dair Parametrik Olmayan[a] Fark Testleri

	Ki-Kare	**sd**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	5,768	4	0,217	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	4,147	4	0,386	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	10,41	4	0,034	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 4	2,716	4	0,606	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 5	6,988	4	0,137	Sıfır Hipotez Reddedilemez

[a] *Kruskal-Wallis Testi*

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 3 için "Statü gruplarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi reddedilmektedir. Bu faktör için en az bir statü grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 1, Faktör 2, Faktör 4 ve Faktör 5 için "Statü gruplarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezi ise reddedilememekte olup denetçilerde beş statü grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın bu hipotez grubunda; $H_{0,11.3}$ **reddedilmiş**, $H_{0,11.1}$, $H_{0,11.2}$, $H_{0,11.4}$ ve $H_{0,11.5}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 95. Araştırmanın Hipotezleri (11) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 11	
$H_{0,11}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,11}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,10.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,10.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,10.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre Faktör 3: KGK 'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,10.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,10.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının statü gruplarına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Statü gruplarından en az biri için farklı olduğu bulunan Faktör 3 için, bu farkın hangi gruplar arasında olduğunun araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla, ikili karşılaştırmalar Mann-Whitney U testi kullanılarak Bonferroni düzeltmesi ile yapılacaktır. Yalnızca anlamlı fark bulunan statü grupları için test bulguları Tablo 4.96' da verilmiştir. Buna göre Faktör 3 için; Sorumlu Ortak Baş Denetçiler ve Denetçiler ile Diğer statüdeki denetçilerin görüşleri anlamlı bir düzeyde ayrışmaktadır. Ayrıca düşük bir anlamlılık düzeyinde de olsa Kıdemli Denetçilerle

Diğer statüdeki denetçilerin görüşleri farklılaşmaktadır. O halde Faktör 3 için Diğer statüdeki denetçiler görüşleriyle farklılaşmaktadır, denilebilir.

Tablo 4. 96. Statü Grupları İçin İkili Karşılaştırmalar

	Grup 1	**Grup 2**	**Test İstatistiği**	**p-değeri**	**Düzeltilmiş[a] p-değeri**
Faktör 3	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	Diğer	-27,667	0,005	0,046
Faktör 3	Denetçi	Diğer	-27,357	0,005	0,054
Faktör 3	Kıdemli Denetçi	Diğer	-21,923	0,027	0,267

[a] *Benferonni düzeltmesi ile*

Analiz sonuçlarına göre, KGK'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği alt boyutunda bağımsız denetçilerin statülerine göre görüşlerinde farklılık bulunmaktadır. İşbirliği konusunu en çok Denetçiler talep etmekte olup, bunu Sorumlu ortak baş denetçiler, Kıdemli denetçiler ve denetçi yardımcıları, diğer grubu izlemektedir. Diğer grubunu oluşturan bağımsız denetim mesklek mensupları Diğer olarak ünvanlarını, Sorumlu Denetçi, Ekip Şefi ve Denetim Müdürü şeklinde ayrıntılı olarak yazmışlardır. Denetçi yardımcılarının işbirliğini çok desteklememesi durumu, henüz mesleğe yeni başladıklarından KGK'nın düzenlediği Denetçilik sınavlarına henüz katılmamalarına bağlanabilir.

4.4.5.11. Denetim Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Firmanın Yabancı Ortaklı Olup Olmamasına Göre KGK Hakkındaki Görüş Farklılıklarına İlişkin Hipotez Testi Sonuçları

Bu hipotez testleri ile denetim meslek mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu eksende ilk olarak, test edilecek ana hipotez ve bu hipotezin alt hipotezleri aşağıda verilmiştir.

Tablo 4. 97. Araştırmanın Hipotezleri (11)

Hipotez 12
$H_{0,11}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,11}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,11.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,11.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,11.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre Faktör 3: KGK 'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,11.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,11.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Denetim Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.98' de incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, her bir faktörde gruplara ait faktör skoru değerlerinin tümünün normal dağıldığı görülmektedir. Bu nedenle, fark testi olarak, tüm faktörler için parametrik bir test olan Bağımsız Örneklem t Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 98. Tanımsal İstatistikler

	Statü	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Test İstatistiği[a]	p-değeri	Karar
Faktör 1	Yabancı Ortaklı	36	1,9977	0,42092	0,965	0,308	Normal Dağılır
	Yabancı Ortağı Olmayan	17	2,4216	0,49518	0,922	0,158	Normal Dağılır
Faktör 2	Yabancı Ortaklı	36	1,6389	0,30545	0,968	0,375	Normal Dağılır
	Yabancı Ortağı Olmayan	17	1,8588	0,51364	0,936	0,274	Normal Dağılır
Faktör 3	Yabancı Ortaklı	36	1,8389	0,40233	0,942	0,059	Normal Dağılır
	Yabancı Ortağı Olmayan	17	2,1412	0,80239	0,962	0,669	Normal Dağılır
Faktör 4	Yabancı Ortaklı	36	1,5882	0,41716	0,952	0,488	Normal Dağılır
	Yabancı Ortağı Olmayan	17	1,75	0,51254	0,962	0,255	Normal Dağılır
Faktör 5	Yabancı Ortaklı	36	2,1481	0,54157	0,949	0,095	Normal Dağılır
	Yabancı Ortağı Olmayan	17	1,9608	0,60533	0,947	0,406	Normal Dağılır

[a] *Shapiro-Wilk Testi*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.99 da verilmiştir.

Tablo 4. 99. Denetçilerin Çalıştıkları Firmanın Yabancı Ortaklı Olup Olmaması Gruplarına Dair Parametrik Fark Testleri

	Levene Varyans Eşitliği Testi			**Ortalamaların Eşitliği t Testi**			
	Hipotezler	**F**	**p-değeri**	**t**	**df**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	Varyanslar Eşittir	2,845	0,098	-3,145	51	0,003	Sıfır Hipotez Reddedilir
	Varyanslar Eşit Değildir			-2,886	25,738	0,008	
Faktör 2	Varyanslar Eşittir	10,667	0,002	-1,036	51	0,305	
	Varyanslar Eşit Değildir			-0,852	20,813	0,404	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	Varyanslar Eşittir	16,121	0,000	-0,851	51	0,399	
	Varyanslar Eşit Değildir			-0,653	18,667	0,522	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	Varyanslar Eşittir	0,799	0,376	2,149	51	0,036	Sıfır Hipotez Reddedilir
	Varyanslar Eşit Değildir			2,41	42,225	0,02	
Faktör 5	Varyanslar Eşittir	0,999	0,322	1,802	51	0,077	Sıfır Hipotez Reddedilemez
	Varyanslar Eşit Değildir			1,839	33,101	0,075	

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 1 ve Faktör 4 için "Çalıştıkları firma yabancı ortaklı olanlarla olmayanların faktör puanlarının ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri reddedilmekte olup her iki faktör için de iki grubun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 2, Faktör 3 ve Faktör 5 için ise sıfır hipotez reddedilememekte olup denetçilerde bu iki grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır. Burada Faktör 2 ve Faktör 3 için parametrik testlerin ikinci varsayımı olan varyans eşitliği sağlanmamaktadır. Ancak bağımsız örneklem t testi bu varsayıma dayanıklı bir test olup varsayımın sağlanmadığı durumda elde edilen test istatistiği göz önünde bulundurulmuştur.

Böylelikle, araştırmanın bu hipotez grubunda; $H_{0,12.1}$ ve $H_{0,12.4}$ **reddedilmiş**, $H_{0,12.2}$, $H_{0,12.3}$ ve $H_{0,12.5}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 100. Araştırmanın Hipotezleri (12) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 12	
$H_{0,12}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,12}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,12.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre Faktör 1: : KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,12.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,12.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre Faktör 3: KGK 'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,12.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,12.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın yabancı ortaklı olup olmamasına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Analizden elde edilen sonuçlar bağlamında, KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları alt boyutunda Yabancı ortaklı denetim firmalarında çalışan Bağımsız denetçiler, Kurumun oluşumundan daha memnun olup, muhasebe dünyasına katkı sağladığını düşünmektedirler, uygulamalarından daha iyi yönde etkilenmişlerdir. Bu sonucu yurtdışı bağlantılarından dolayı faaliyet alanlarını genişletmek istemeleriyle açıklayabiliriz.

KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi alt boyutunda yabancı ortaklı denetim firmalarında çalışan Bağımsız denetçiler standartları KGK'nın yayınladığı Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarını, yabancı ortaklı olmayan firmalarda çalışan bağımsız denetçilere göre daha fazla takip ettikleri yönünde cevaplamışlardır.

4.4.5.12. Denetim Meslek Mensuplarının Çalıştıkları Firmanın Dört Büyükler Arasında Olup Olmamasına Göre KGK Hakkındaki Görüş Farklılıklarına İlişkin Hipotez Testi Sonuçları

Bu hipotez testleri ile denetim meslek mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu eksende ilk olarak, test edilecek ana hipotez ve bu hipotezin alt hipotezleri aşağıda verilmiştir.

Tablo 4. 101. Araştırmanın Hipotezleri (12)

Hipotez 13
$H_{0,12}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,12}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,12.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,12.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,12.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre Faktör 3: KGK 'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,12.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,12.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle Denetim Meslek Mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.102' de incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, Faktör 1 hariç, diğer tüm faktörlerde gruplara ait faktör skoru değerlerinin normal dağıldığı görülmektedir. Bu nedenle, fark testi olarak; Faktör 1 için parametrik olmayan Mann

Whitney U, diğer faktörler için parametrik bir test olan Bağımsız Örneklem t Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 102. Denetçilerin Çalıştıkları Firmanın Dört Büyükler Arasında Olup Olmaması Durumuna Dair Tanımsal İstatistikler

	Dört Büyükler Arasında mı?	**n**	**Aritmetik Ortalama**	**Standart Sapma**	**Test İstatistiği[a]**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	Evet	28	1,9851	0,45137	0,950	0,194	Normal Dağılır
	Hayır	25	2,3	0,47385	0,896	0,015	Normal Dağılmaz
Faktör 2	Evet	28	1,6214	0,31547	0,959	0,338	Normal Dağılır
	Hayır	25	1,808	0,45177	0,967	0,574	Normal Dağılır
Faktör 3	Evet	28	1,7929	0,44048	0,941	0,116	Normal Dağılır
	Hayır	25	2,096	0,66363	0,955	0,322	Normal Dağılır
Faktör 4	Evet	28	1,6905	0,46196	0,938	0,096	Normal Dağılır
	Hayır	25	1,7067	0,52104	0,961	0,443	Normal Dağılır
Faktör 5	Evet	28	2,1667	0,55925	0,938	0,099	Normal Dağılır
	Hayır	25	2	0,56724	0,964	0,499	Normal Dağılır

[a] *Shapiro-Wilk Testi*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.150 ve Tablo 4.103' de verilmiştir.

Tablo 4. 103. Denetçilerin Çalıştıkları Firmanın Dört Büyükler Arasında Olup Olmaması Gruplarına Dair Parametrik Olmayan Fark Testi

	Mann-Whitney U	**Wilcoxon W**	**Z**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	235	641	-2,049	0,04	Sıfır Hipotez Reddedilir

Tablo 4. 104. Denetçilerin Çalıştıkları Firmanın Dört Büyükler Arasında Olup Olmaması Gruplarına Dair Parametrik Fark Testleri

	Levene Varyans Eşitliği Testi			**Ortalamaların Eşitliği t Testi**			
	Hipotezler	**F**	**p-değeri**	**t**	**df**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 2	Varyanslar Eşittir	2,53	0,118	-0,794	51	0,431	Sıfır Hipotez Reddedilemez
	Varyanslar Eşit Değildir			-0,779	42,588	0,44	
Faktör 3	Varyanslar Eşittir	3,757	0,058	-0,972	51	0,336	Sıfır Hipotez Reddedilemez
	Varyanslar Eşit Değildir			-0,942	36,319	0,352	
Faktör 4	Varyanslar Eşittir	0,438	0,511	0,583	51	0,562	Sıfır Hipotez Reddedilemez
	Varyanslar Eşit Değildir			0,582	49,688	0,563	
Faktör 5	Varyanslar Eşittir	3,239	0,078	1,647	51	0,106	Sıfır Hipotez Reddedilemez
	Varyanslar Eşit Değildir			1,665	50,761	0,102	

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 1 için "Çalıştıkları firma dört büyükler arasında olanlarla olmayanların faktör puanlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri reddedilmekte olup Faktör 1 için iki grubun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 2, Faktör 3, Faktör 4 ve Faktör 5 için ise "Çalıştıkları firma dört büyükler arasında olanlarla olmayanların faktör puanlarının ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotez reddedilememekte olup denetçilerde bu iki grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır. Burada bu dört faktör için parametrik testlerin ikinci varsayımı olan varyans eşitliği sağlanmaktadır.

Böylelikle, araştırmanın bu hipotez grubunda; $H_{0,13.1}$ **reddedilmiş**, $H_{0,13.2}$, $H_{0,13.3}$, $H_{0,13.4}$ ve $H_{0,13.5}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 105. Araştırmanın Hipotezleri (12) İçin Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez 13	
$H_{0,13}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,13}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,12.1}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (Staj, Sınavlar v.b)hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,12.2}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,12.3}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre Faktör 3: KGK 'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,12.4}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,12.5}$: Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Araştırma verilerinin analizine göre Denetim Meslek Mensuplarının çalıştıkları firmanın dört büyükler arasında olup olmamasına göre KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları (Staj, Sınavlar v.b) alt faktörü

hakkındaki görüşleri arasında fark vardır. Kurumun oluşumundan daha fazla desteklemişler ve muhasebe dünyasına katkı sağladıklarına daha fazla inanarak , uygulamalarından iyi yönde etkilenmişlerdir. Dört Büyükler olarak adlandırılan Dünya çapında pazar payına sahip, piyasalara oldukça hakim çok uluslu işletmeler olduklarından faaliyet alanlarını daha da genişletmek için KGK 'nın oluşuma daha fazla destek verdikleri sonucu çıkartılabilir.

4.4.5.13. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Ruhsatı Sahibi Olup Olmadıklarına Göre KGK Hakkındaki Görüş Farklılıklarına İlişkin Hipotez Testi Sonuçları

Bu hipotez testleri ile muhasebe meslek mensuplarının, bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu eksende ilk olarak, test edilecek ana hipotez ve bu hipotezin alt hipotezleri aşağıda verilmiştir.

Tablo 4. 106. Araştırmanın Hipotezleri (13)

Hipotez 13
$H_{0,13}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{1,13}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.
$H_{0,13.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,13.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri: hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,13.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre Faktör 3: KGK 'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,13.4}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre Faktör 4: hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.
$H_{0,13.5}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.

Öncelikle muhasebe meslek mensupları için her bir faktöre ait tanımsal istatistikler Tablo 4.107 de incelenecektir. Elde edilen sonuçlara göre, tüm faktörlerde en az bir gruba ait faktör skoru değerlerinin normal dağılmadığı görülmektedir. Bu nedenle, fark testi olarak tüm faktörler için parametrik olmayan Mann Whitney U Testi kullanılmıştır.

Tablo 4. 107. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Ruhsatı Sahibi Olup Olmama Durumlarına Dair Tanımsal İstatistikler

	Denetim Ruhsatı Var mı?	**n**	**Aritmetik Ortalama**	**Standart Sapma**	**Test İstatistiği[a]**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	Evet	79	2,3977	0,61714	0,072	0,200[b]	Normal Dağılır
	Hayır	96	2,6528	0,80101	0,146	0,000	Normal Dağılmaz
Faktör 2	Evet	79	2,0456	0,77108	0,105	0,031	Normal Dağılmaz
	Hayır	96	2,0479	0,72736	0,098	0,023	Normal Dağılmaz
Faktör 3	Evet	79	1,8278	0,7195	0,134	0,001	Normal Dağılmaz
	Hayır	96	1,8854	0,65454	0,103	0,014	Normal Dağılmaz
Faktör 4	Evet	79	2,4262	1,00133	0,074	0,200[b]	Normal Dağılır
	Hayır	96	2,875	1,01018	0,112	0,005	Normal Dağılmaz
Faktör 5	Evet	79	2,1899	0,68963	0,057	0,200[b]	Normal Dağılır
	Hayır	96	2,3542	0,68708	0,137	0,000	Normal Dağılmaz

[a] *Kolmogorov-Smirnov Testi*
[b] *Lilliefors Anlamlılık Düzeltmesi ile*

Bu sonuçlara göre yapılan fark testleri bulguları Tablo 4.108’ de verilmiştir.

Tablo 4. 108. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Ruhsatı Sahibi Olup Olmama Durumlarına Dair Parametrik Olmayan Fark Testi

	Mann-Whitney U	**Wilcoxon W**	**Z**	**p-değeri**	**Karar**
Faktör 1	3139,5	6299,5	-1,956	0,0504	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 2	3301,5	7957,5	-1,471	0,141	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 3	3403,5	6563,5	-1,165	0,244	Sıfır Hipotez Reddedilemez
Faktör 4	2763,5	5923,5	-3,084	0,002	Sıfır Hipotez Reddedilir
Faktör 5	3370,5	6530,5	-1,264	0,206	Sıfır Hipotez Reddedilemez

Elde edilen sonuçlara göre; Faktör 4 için "Bağımsız denetim ruhsatı olanlarla olmayanların faktör puanlarının sıra ortalamaları arasında fark yoktur" şeklindeki sıfır hipotezleri reddedilmekte olup Faktör 4 için iki grubun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olduğu anlaşılmıştır. Faktör 1, Faktör 2, Faktör 3 ve Faktör 5 için ise bu sıfır hipotez reddedilememekte olup muhasebe meslek mensuplarında bu iki grubunun KGK hakkındaki görüşlerinde farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Böylelikle, araştırmanın bu hipotez grubunda; $H_{0,15.4}$ **reddedilmiş**, $H_{0,15.1}$, $H_{0,15.2}$, $H_{0,15.3}$ ve $H_{0,15.5}$ **reddedilememiştir**.

Tablo 4. 109. Araştırmanın Hipotezleri (13) İçin Hipotez Testi Sonuçla**rı**

Hipotez 13	
$H_{0,13}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	
$H_{1,13}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre KGK hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark vardır.	
Sıfır Hipotezi	**Karar**
$H_{0,13.1}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre Faktör 1: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,13.2}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre Faktör 2: KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,13.3}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre Faktör 3 KGK 'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği: hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez
$H_{0,13.4}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre Faktör 4: KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Red
$H_{0,13.5}$: Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre Faktör 5: KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark yoktur.	Reddedilmez

Muhasebe Meslek Mensuplarının bağımsız denetim ruhsatı sahibi olup olmadıklarına göre KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi alt boyutunda arasında fark incelendiğinde, bağımsız denetim ruhsatı olan muhasebe meslek mensupları Standartlar hakkında bilgi sahibi olduklarını ifade etmişlerdir. KGK'nın denetçiler için düzenlediği eğitimlerinin amacına ulaştığı ve bu eğitimlerle meslek mensuplarının standartlar konusunda bilgi seviyelerini geliştirdiği anlamı çıkabilir.

SONUÇ

Muhasebe mesleğinin en ayırt edici özelliği dürüstlüktür. Şeffaf, açık ve anlaşılır bilgiler içeren mali tablolar, mali piyasalarda güven ortamının sürdürülebilmesi için oldukça önemlidir. Bu durum ancak güven duyulan bir bağımsız denetimle mümkündür.

Bağımsız denetimde artan rekabet ortamı ve koşulları , denetim firmalarının müşterilerini kaybetmemek adına etik dışı uygulamalara göz yummalarına ve tarafsızlıklarını yitirmelerine yol açmıştır. Bağımsız denetim firmalarının toplumun çıkarları yerine, müşterilerinin çıkarlarını ve kendi çıkarlarını gözetmesi sonucu 2000'li yılların başında skandallar art arda gelmiştir. Piyasaların yeniden güven ortamına kavuşabilmesi için ABD'de Sarbanes Oxley Yasası ve AB'de 8. direktif ile bağımsız denetim firmalarının denetimini yapacak kamu gözetim kurumlarının kurulması gündeme gelmiştir. AB üyeliğine aday olan ülkemizde de AB 8. direktif hükümleri kapsamında KGK oluşturulmuştur. KGK'nın oluşması ile yıllardır alışılagelen uygulamalar değişmiş, önemli yetkiler KGK'da toplanmıştır. KGK'nın oluşumundan en çok etkilenen meslek dallarından ikisi bağımsız denetçiler ve muhasebe meslek mensupları olmuştur. Araştırmada; bu iki meslek dalına yönelik, KGK'nın oluşumuna bakış açıları ve uygulamaları nasıl değerlendirdikleri, muhasebe dünyasına katkısını nasıl buldukları, meslek örgütleri ve diğer kurumlarla işbirliğini nasıl değerlendirdikleri, yayınlanan standartlardan ve yeni getirilen değişikliklerden nasıl etkilendikleri ile ilgili sorular içeren anket çalışması hazırlanmış ve meslek mensuplarına uygulanmıştır.

KGK'nın kurulması ile meydana gelen değişikliklerin Muhasebe ve Denetim meslek mensupları üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla uyguladığımız anket çalışmasının analizinden edindiğimiz bulgulara göre; Muhasebe meslek mensuplarının % 77,1'i, Bağımsız denetçilerin % 98,1 'i ülkemizde Kamu Gözetim Kurumu'na ihtiyaç olduğu görüşündedir.

KGK gibi bir otoritenin varlığı denetimde ve Muhasebe uygulamalarında çok başlılığın kaldırılmasında etkili olmuştur düşüncesi her iki meslek grubu tarafından kabul görmüş olmakla birlikte, bağımsız denetçilerde bu oran daha yüksek olarak yer almıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının % 56'sı , Bağımsız denetçilerin % 73,6'sı KGK'nın oluşumunun finansal tabloların daha şeffaf ve anlaşılır olmasına katkı sağladığı görüşündedir. Her iki grup ta KGK'nın TÜRMOB ve üniversiteler ile işbirliği isteğini desteklemekte, üniversitelerden ve TÜRMOB"dan standartların çevirisi ve sınav uygulamalarında daha fazla yararlanılmasını beklemektedirler. Ayrıca KGK'nın yönetim kurulunda TÜRMOB' un 1 kişi ile temsilini yeterli bulmamakta, daha fazla kişi ile temsil edilmesini talep etmektedirler.

Muhasebe meslek mensuplarının % 62,8 'i KGK'nın çok fazla yetki ile donatılmış olması, esas işlerinden uzaklaşmasına neden olabilir görüşündedir. Bu durum 8. Direktifte değişiklik yapan ve Avrupa Birliğinde yürütülen tüm yasal denetimlerin düzenlenmesine yönelik olarak oluşturulan 2014/56/EU Sayılı Denetim Direktifi ile , Gözetim kurumunun görevlerinden bir kısmını kanunla yetkilendirilmiş diğer kurum veya kuruluşlara devretmesine izin verilmesi hükmüne paralellik göstermektedir. Söz konusu değişiklikle üye ülkelerin gözetim kurumlarının görevlerinden herhangi birini yerine getirmek üzere meslek örgütlerini veya diğer otoriteleri, yetkilerin açıkça belirlenmesi, çıkar çatışması konusunun incelenmesi ve yetkilerin geri almasının mümkün olması koşullarıyla devredebilmesine imkan sağlanmıştır.

2014/56/EU Sayılı direktife göre, denetçilerin denetimi dışında; Denetçinin staj, eğitim, sınav, sicil, lisans, yetkilendirme işlemleri, standartların oluşturulması, sürekli eğitim, disiplin işlemleri gibi yetkiler kamu gözetim kurumları tarafından Meslek Örgütlerine devredilebilir. FEE üye ülkelere tanınan bu seçeneklerin kullanılmasını ve meslek örgütleri ile işbirliği içinde çalışılmasını desteklemektedir. Böylece kamu gözetim kurumları kendilerinden en çok beklenen denetçilerin denetimi görevine yoğunlaşacaktır. Uluslararası uygulamalar incelendiğinde ise; ABD, Hollanda örneklerindeki gibi muhasebe standartlarını, denetim standartlarını

belirleyen kurumlar ile bağımsız denetimin gözetimini yapan kurumun farklı kurumlar olabildikleri görülmektedir.

Benzer şekilde, Bağımsız denetçi katılımcıların % 88,7'si, muhasebe meslek mensuplarının %90,9'u sicil ve disiplin uygulamalarında TÜRMOB ile işbirliğini desteklemektedir. İlerleyen dönemlerde direktif baz alınarak, ülkemizde de KGK'nın meslek örgütlerine yetki devri kararı karşımıza çıkabilir.

Bağımsız denetçiler ve muhasebe meslek mensupları genel anlamda KGK tarafından Muhasebe standartlarının başarılı bir şekilde yayınlandığı görüşündedir ancak bağımsız denetçilerin katılım oranı daha yüksektir.

Analiz sonuçlarına göre KGK'nın yayınlamış olduğu Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları Bağımsız denetçiler tarafından yüksek oranlarla takip edilmektedir ve Bağımsız denetçiler Standartlar hakkında bilgi sahibi olduklarını ifade etmişlerdir. Ancak muhasebe meslek mensuplarının Standartları takibi ve bilgi sahibi olma düzeyleri daha düşük oranlarda kalmıştır.

Elde edilen bulgulara göre; BOBİ FRS, KÜMİ FRS, Faizsiz Finansal Raporlama Standartları gibi KGK'nın yeni uygulamalarını Bağımsız denetçiler daha fazla desteklemişlerdir ve süreçten olumlu yönde etkilendiklerini ifade etmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının katılım oranları daha düşük seyretmiştir. Bununla birlikte her iki meslek grubunda; yeni uygulamaların muhasebe dünyasında, yıllarca edinilen alışkanlıklardan vazgeçme konusunda zorluklara neden olabileceği ve farklı muhasebe sistemlerinin birlikte uygulanmasının kafa karışıklığı yaratabileceği düşüncesi bulunmaktadır.

Bununla birlikte, TMS ve TFRS uygulamaları için geliştirilen hesap planı çalışmalarını her iki meslek grubu da olumlu karşılamakta ve oldukça önemsemektedir ancak uygulamada zorluklara neden olabileceği fikrinde birleşmektedirler.

Analiz sonuçlarını değerlendirdiğimizde; Meslek mensuplarının denetim dünyasında haksız rekabetin ortaya çıkmaması için daha fazla çalışma beklentisinde olduklarını görmekteyiz. Dört büyük denetim firmasının piyasalarda hakimiyeti tüm muhasebe dünyasınca bilinmektedir, ulusal denetim firmalarına da fırsat tanınması önem arz etmektedir.

Bağımsız denetimde aykırılıklara saptanan daha fazla yaptırımlar getirilmesi konusunda meslek mensupları hemfikirdir. Ayrıca, zorunlu eğitime meslek mensupları oldukça olumlu bakmaktadır ancak online eğitime bağımsız denetçiler sıcak bakarken, muhasebe meslek mensupları mesafeli yaklaşmaktadır.

Faktör analizi sonucunda, anlamlı çıkan faktörler: KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları, KGK'nın Meslek Mensuplarına Yönelik Faaliyetleri, KGK 'nın Diğer Kurumlarla İşbirliği, KGK'nın Yayınladığı Standartların Takibi, KGK'nın Getirdiği Yeni Uygulamalar hakkındaki görüşler olmuştur.

Araştırmada bağımsız denetçiler ve muhasebe meslek mensuplarının görüşleri arasında istatistiki anlamlı farklılıklara rastlanmıştır. Özetle; KGK'nın Muhasebe dünyasına katkısı ve uygulamaları alt faktöründe ortaya çıkan görüş farklılıkları değerlendirildiğinde, Bağımsız denetçilerin muhasebe meslek mensuplarına göre KGK'nın oluşumunu daha fazla desteklediği, KGK'nın faaliyetlerini daha başarılı bulduğu, muhasebe dünyasına olan katkısını daha fazla önemsediği görülmektedir. KGK'nın diğer kurumlarla işbirliği alt faktöründe ortaya çıkan görüş farklılıkları değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensuplarının, bağımsız denetçilere göre TÜRMOB ile işbirliğini daha fazla talep ettiği KGK'nın yayınladığı standartlar takibi alt boyutunda bağımsız denetçiler KGK'nın yayınladığı Uluslararası Muhasebe Denetim Standartları konusunda daha fazla bilgi sahibi olduklarını ve bu standartları daha fazla takip ettiklerini ifade etmişlerdir.

İstatistiki farklılıkları incelediğimizde; Yaş arttıkça KGK' nın meslek mensuplarına yönelik faaliyetleri alt boyutunda olumlu görüş azalmaktadır. 55-60 yaş grubu da 61 yaş üzeri gruba benzeyen cevaplar vermiştir Bu sonuç ileri yaştaki

meslek mensuplarının geçmiş meslek kurallarından kolay vazgeçememesi şeklide açıklanabilir .Genç meslek mensuplarının KGK'nın oluşumuna ve faaliyetlere kolay adapte olduğu, uygulamalardan olumlu etkilendiği söylenebilir. Analizden elde edilen sonuçlar bağlamında, KGK'nın Muhasebe Dünyasına Katkıları ve Uygulamaları alt boyutunda Yabancı ortaklı denetim firmalarında çalışan Bağımsız denetçilerin , kurumun oluşumundan daha memnun olduğuna, muhasebe dünyasına katkı sağladığını düşündüklerine , uygulamalarından daha iyi yönde etkilendiklerine dair yanıtlar verdiklerini görmekteyiz. Bu sonucu yurtdışı bağlantılarından dolayı faaliyet alanlarını genişletmek istemeleriyle açıklayabiliriz.

Sonuç olarak, Gözetim kurumlarının ülkemizde ve Dünya'da oluşmuş olmasın rağmen skandallar ne yazık ki devam etmiştir. Örnek olarak 2006 yılında Japonya'da yaşanan Nikko Cordial, ABD'de 2008 yılında yaşanan Lehman Brothers, Japonya'da 2011 yılında yaşanan Olympus Corporation, 2014 yılında İngiltere'de yaşanan Tesco skandalları verilebilir. İnsanın olduğu her yerde kanunlardaki boşluklardan yararlanmalar, suistimaller, etik dışı davranışlar muhakkak olacaktır. Önemli olan bunu en aza indirebilmektir. KGK, yaptığı bağımsız denetimin denetimini yaparak, bağımsız denetimde aykırılıklara saptananlara daha fazla yaptırımlar getirerek, yaşanacak finansal skandalları mümkün olduğu kadar en aza indirebilir.

Bu çalışma; muhasebe meslek mensuplarının ve bağımsız denetçilerin KGK'nın rolü hakkındaki görüşlerinin ve son yıllarda KGK'nın getirdiği yeni uygulamalar hakkındaki düşüncelerinin tespiti konusunda literatüre katı sağlamaktadır. İlerleyen yıllarda, anılan meslek gruplarının daha sonra getirilecek uygulamalar hakkındaki düşüncelerinin öğrenilmesi için yeni anket çalışması yapılabilir.

KAYNAKÇA

ACCA: https://www.accaglobal.com/gb/en/about-us/our-history.html#d-2010 (Çevrimiçi) 14.05.2020.

Adiloğlu, Burcu, Yücel, Göksel : "Çağdaş İşletme Biliminin Öncülüğünden Bilinmeyene: Ord. Prof. Dr. Alfred Isaac**", Muhasebe Enstitüsü Dergi**si - Journal of Accounting Institute, Sayı 60, Yıl : 2019, s.47-57.

Adiloğlu, Burcu, Yücel, Göksel : "Dijitalleşme Muhasebe Mesleği İçin Bir Tehdit mi, Yoksa Fırsat mı? "**XX. Türkiye Muhasebe Kongres**i, -6 Ekim-2018, İstanbul, TÜRBOB Yayınları-496 Cilt:1,s.667-685.

AFM : https://www.afm.nl/en/over-afm (Çevrimiçi) 10.03.2021.

AICPA : https://www.aicpa.org/about/missionandhistory/history-of-the-aicpa.html (Çevrimiçi), 10.10.2020.

AICPA: CPA Vizyon Projesi https://www.aicpa.org/research/cpahorizons2025/cpavisionproject.html.(Çevrimiçi), 06.05.2020.

Akbulut, D.Halit : "Denetimin Gözetimi, Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetimi Kurulu", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 52 Sayı: 603, 2015, s.79-92.

Akdoğan, Nalan, Sevilengül, Orhan: "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", **Mali Çözüm İSMMO Yayınları**, Sayı :84 Kasım- Aralık, Yıl: 2007, s.29-70.

Akyıldız, Hüseyin, Eroğlu, Ömer: "Türkiye Cumhuriyeti Dönemi Uygulanan İktisat Politikaları"**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, sayı 1, cilt: 9, 2004, s.43-62.

Altıntaş, A. Taylan : "Uluslararası Muhasebe ve Türkiye'de Muhasebe Hukuku", **Sosyal Bilimler Dergisi**, 2011, (1), s.162-174.

Altıntaş, A. Taylan : Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma, Doktora Tezi, 2007.

Altıntaş, Nalan, Yılmaz, Fatih: The Accounting Profession: A Descriptive Study of the Common and Code Law Countries, **Journal of Modern Accounting and Auditing** ,ISSN1548-6583, July 2012, Vol: 8, No:7, 932-950

Anand, Sanjay: "Essentials Of Sarbanes Oxley", Sarbanes Oxley Institue, Canada, 2002.

Ataman, Başak, Cavlak, Hakan: "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması", **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Yıl: 2017 ISSN : 2602-2486 , Cilt: 2, Sayı:3 , s.153 – 168.

Arıkan, Yahya: "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması", **Mali Çözüm**,Yıl:6, Sayı:36, Mayıs- Haziran 1996

Arıkan, Yahya, Güvemli, Batuhan: "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası", **III. Balkanlar ve Ortadoğu Ülkeleri Muhasebe ve Muhasebe Tarihi Konferansı**, İstanbul, 19-22 Haziran, 2013

Arens, Alvin A, Elder, Randall J., Beasley, Mark S.: **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Prentice Hall, 11.Edition , New Jersey, 2006.

Ayboğa, Hanifi: "Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu", **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 5 (8), 2002, s. 39-55.

Ayboğa, Hanifi: "Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B. F Dergisi**, Cilt: 18, Sayı:1, Yıl: 2003, s.1.

Aysan, Mustafa A: A History of the Accounting Profession in Turkey, **17. Dünya Muhasebeciler Kongresi**, İstanbul, 13-16 November, 2006, s. 1-10 http://www.journal.mufad.org/attachments/article/479/36.pdf (Erişim tarihi: 01.02.2020)

Aysan, Mustafa A: "Türkiye ekonomisindeki Küreselleşme ve Muhasebe", **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi** , 2019/Temmuz (17); s.17 – 27

Aysan , Mustafa: "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi", **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi,** http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/37MaliCozum/03-mustafaaysan10.doc(Çevrimiçi), (Erişim tarihi: 06.07.2019)

Ashraf, Javiriyah: Accounting Fraud Worldcom: The Causes, The Charecteristics, The Consequences and the Lessson Learned. AThesis Accounting in the College of Business Administration and in The Burnett Honors College at the University of Central Florida Orlando, Florida, Spring, 2011, p. 1-60.

Başer, Metin: Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye, **Türkiye Muhasebe Sempozyumu - IV - Sunulan Bildiri,** 05 – 09 Mayıs 1999 Kemer – Antalya, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:47, 1999.

Başpınar, Ahmet: "Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", **Maliye Dergisi**, Sayı: 146 Mayıs- Ağustos 2004, s. 42-57

Bayraktar, Ahmet: Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi, YL tezi, 2007.

Batula, Amy, Khan, Zafer U.: "Accounting Fraud at Xerox Corporation: Ethical Considerations", **Journal of Leadership, Accountability and Ethics,** Vol. 16(5) 2019, s. 81-89

Bava, Fabrizio, Alain, Devalle: " Corporate Governance and Best Practices: The Parmalat Case", s.1. ((Çevrimiçi) https://iris.unito.it/retrieve/handle/2318/121008/395810/3.%20GSTF%20Journal%20on%20business%20review.pdf, 20.11.2020.

Bonofiyel, Keti: Küreselleşme Muhasebe Mesleğindeki Gelişmelere Türkiye' nin Katkıları ve Uyumu, **İSMMO- 21yy' a Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler Sempozyumu**, Bildiri, 5-9 Mayıs, Antalya, 1999

Bologna Süreci: https://uluslararasi.yok.gov.tr/uluslararasilasma/bologna/temel-bilgiler/bologna-sureci-nedir (Çevrimiçi), 05.05.2020.

Boratav, Korkut: **Türkiye İktisat Tarihi**, 1908-1985, Gerçek Yayınevi, 6. Baskı, İstanbul, 1998.

Bozkurt, Birgül, Yalçın, Zülfikar: "Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumları: Gelişmiş Ülke Uygulamaları", İ**nönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi,** Cilt 8, Sayı 1, 2019, s. 261-277.

Büyüköztürk, Şener: Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı. Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi, 32 (32), 2002,s:470-483. https://dergipark.org.tr/en/pub/kuey/issue/10365/126871

Büyüköztürk, Şener, **Sosyal Bilimler için Veri Analizi El Kitabı**, Pegem Akademi Yayıncılık, " Ankara, 2005.

Calhoun, Charles H., Accounting profession In The United States; Its Evalution, Its present Status, Expectations For The 21 st Century, **Uluslararası Muhasebe Sempozyumu 21 yy girerken Muhasebe Denetimi Mesleği Ve Teknolojik Gelişmeler Sempozyumu-** İsmmmo, Bildiri, 1999.

Can, Ahmet Vecdi: Luca Pacioli "Muhasebenin Babası" mıdır? **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi,** ISSN:1694 – 528X Sayı: 12 Mayıs , Yıl: 2007, s. 1-15.

CIMA: https://www.cimaglobal.com/Starting-CIMA/ (Çevrimiçi), 14.05.2020.

Corder, W.Gregory, Foreman, Dale,J.: **Nonparametric Statistics for Non-Statisticians: A Step-by-Step Approach**, New Jersey: A John Wiley & Sons Inc. Publication, 2009.

Cohen, Louis, Manion, Lawrance, Morrison, Keith: **Research Methods in Education. New York:** Routledge, 2.th Edition, 2017.

Çalışkan, Recep: "Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci", **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Cilt:12, Sayı:32, 2015 s. 57-75.

Çarıkçıoğlu, Peyami: Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi", Bildiri, **İSMMO- I.Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu**, 6-8 Nisan, 1995

Çokgezen, Murat, Genç, Hamdi, Koraltürk, Murat: "Cumhuriyet'in İlk Yıllarında İş dünyasının Profili**", İktisat, İşletme ve Finans Dergisi,** Cilt: 19, Sayı: 216, Yıl: 2004, s:62-75.

Dagnew, Iman: Sarbanes - Oxley Act of 2002 vs. The 8th Company Law Directive, University of Oslo, Department of Informatics , Tez, May, 19, 2008.

Danos, Paul, Measelle Richard L: "Globalization of the Business Environment: Implications for the Accounting Profession and Business Education", **Human Resource Management,** Spring 1990, Vol. 29, Number 1, p. 77-84.

Demirel, Engin, Sapahi, Barış, Küçük, İsmail: Turkish Commercial Codes and Their Impacts on Accounting Thinking - 1850 to 2011", **Thirteenth Wold Congress of Accounting Historians**, Newcastle, 2012.

Deniz, Gülhan, Aydın, Yüksel: 2013-2017 Dönemlerinde Türkiye'de Bağımsız Denetçi ve Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Durumu, **Social Sciences Studies Journal,** Sayı: 20, Cilt: 4 s. Yıl:2018 , 2483-2494.

De Jong, Abe, De Jong, Douglas V., Mertens, Gerard, Roosenboom, Peter: "Royal Ahold:A Failure of Corporate Governance And An Accounting Scandal", Tilburg University No. 2005–57, March 11, 2005, ISSN 0924-7815, s.1-56.

DeSantis, James: "A Brief History of Accounting: From Prehistory to the Information Age ",2007, (Çevrimiçi), http://www.ftlcomm.com/ensign/historyAcc/ResearchPaperFin.htm, 01.04.2020.

Doğan, Aziz: "AB Denetim Reformu", **Muhasebe ve Denetim Dünyası**, Yıl : 1 Sayı: 2 Temmuz & Eylül 2016,s: 1-18.

Donwa, Pat, Garuba, Anthony .O.: "Prevailing Global Challenges And The Accounting Profession", Franklin Business & Law Journal, Tarih: June 1, 2011, s.4-15.

Edelman, Daniel, Nicholson, Ashley: "Arthur Anderson Auditors and Enron: What happened to their Texas CPA licenses?" **Journal of Finance and Accountancy**, s.1-9

Engin, Ergüden: "İngiltere'de Denetim Firmalarında Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri Ayrılıyor",(Çevrimiçi) https://vergialgi.net/ingilterede-denetim-firmalarinda-denetim-ve-danismanlik-hizmetleri-ayriliyor,10.04.2021.

Erkan, Mehmet, Aydemir, Oğuzhan: "Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi", **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmacıları Dergisi**, 2011, ss.110-128

Eroğlu, Ergün: "Müşteri Memnuniyeti Ölçüm Modeli", İ.Ü. **İşletme Fakültesi İşletme Dergisi**, Cilt:34, Sayı:1,Yıl: 2005, s.7-25.

Erol, Mikail, Atmaca, Metin: Türkiye'de Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitiminin Gelişimi, **Muhasebe ve Finans Tarihi Dergisi** (MUFTAV,) (9). İstanbul, 2015,s.172-191.

Erol, Mikail, Aslan, Muhsin: Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi** ,Ocak , (12,)2017 , s. 55-86

FASB: https://www.fasb.org/facts/index.shtml, ",(Çevrimiçi), 1.05.2020.

FRC: https://www.frc.org.uk/about-the-frc , ",(Çevrimiçi), 10.03.2021.

FEE: FEE Araştırması-23 Ülkenin Avrupa Ülkesinde Muhasebe Denetim Mesleğinin Kamu Gözetiminin Organizasyon yapısı, Eylül 2015, TÜRMOB Yayını,s.1-74.

Fiel, Andy: **Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics**. Fourth Edition, London: Sage Publications,2013.

Gökçen, Gürbüz, Öztürk, Erkan, Güleç, Faruk: Bobi FRS ve TFRs'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması, **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:3, Sayı:2, Yıl: 2018, s.437-457.

Granof, Michael H.: **Accounting for Managers and Investors, Prentice-** Hall, INC, Englewood Cliffs, New Jersey, 1983. ISBN 0-13-002725-1.

Gücenme Gençoğlu,Ümit: "Türkiye'de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Etkisi", **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi,** Cilt 1, Sayı 1, 2009. s.30-37.

Gücenme, Ümit, Poroy Arsoy, Aylin: "Accounting Education in the History of Turkish Republic", **Mali Çözüm Dergisi**, Özel Sayı, İSMMO Yayını, Sayı 7, Kasım, 2006, s.74-93.

Güney, Selami: "Küreselleşmenin Finansal Muhasebe Standartlarına Etkisi", **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 78, Eylül-2018, s. 61-72.

Güredin, Ersin: **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı., İstanbul, 2014.

Güvemli, Batuhan, Yıldız, Fehmi: " Commercial Books Turkish Commercial Laws Concerning", **Pecvnia**, sayı: 11 Julia-Diciembre, 2010, p. 85-104.

Güvemli, Oktay: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğuna Kadar, 1.Cilt** İstanbul, Avcıol Basım-Yayın 1995, Sayfa8-20.

Güvemli, Oktay: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, XX.Yüzyıl, 4.Cilt,** Avcıol Basım- Yayın, İstanbul, 2001.

Güvemli, Oktay: "Osmanlı'da Devlet Muhasebesinin Özellikleri", **Muftav Dergisi**, Ocak, 2014, s.277-233.

Güvemli, Oktay: **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi,Osmanlı İmparatorluğuna- Tanzimat'a Kadar 2.Cilt,** İstanbul, Avcıol Basım- Yayın 1998.

Güvemli, Oktay: "Muhasebe Tarihi Araştırmalarında Arşiv Çalışmalarından Notlar Türkiye (1994-2015) ", **Muftav Dergisi**, Ocak, 2016, s. 13-40.

Güvemli,Oktay: Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesi, Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi, 1923-1950, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi,** Ocak, (12) 2017.s.29-54.

Güvemli, Oktay, Güvemli, Batuhan: "Devolopment of Accounting thought from the Ottoman Empire to the Turkish Republic," 17th World Congressof Accountants 13-16 November,2006. **Mali Çözüm Dergisi,** Sayı: 76 , Haziran- Temmuz , 2006. s: 42-55.

Güvemli, Oktay, Aytulun, Arif, Şişman, Bülent: "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi- Türkiye Muhasebe Uzmanları derneği-1942", **Muftav Dergisi**, Ocak, 2013, s.19-49.

Güvemli , Oktay, Güvemli, Batuhan, Aslan, Muhsin: "Cumhuriyetin Muhasebe Düşüncesinde İkinci Evre: Liberal iktisat Politikalarının Uygulanma Dönemi (1950-1980)" , **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Ocak 2018 (14), s: 157-201.

Güvemli, Oktay: "Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Büyük Yalnızlık (1839-1989)**", Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi** , Ocak 2018 (14) , s.23-63.

Güvemli Oktay, Yaz, Dursun Ali: Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Sonrası Ortaya Çıkan Muhasebeci Profili (1989-2019), **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Temmuz, 2019 (17), s. 3- 16

Güvemli, Oktay , Güvemli, Batuhan: Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri. **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi,**(8), Ocak, 2015, s.27-50.

Güvemli, Oktay : Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı - Bir Değerlendirme - , **Mufad Journal**, sayı:44, Ekim 2009, s6-16.

Hair Jr., Joseph F. Black, William C., Babin, Barry J. , Anderson , Rolph E.: **Multivariate Data Analysis,** Seventh Edition, Edinburgh Rearson.,2014. ISBN-10:0138132631

Hegarty, John: "Striking The Balance Global-V-Local, Rules-V-Principles", **4.Uluslararası Muhasebe Konferansı,** 15-17 Kasım, MODAV, 2007

Hiçşaşmaz, Mazhar:	"Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: BasitUsül", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Sayı: 3 yıl:1956, s.351-369 http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/368/3873.pdf. 01.04.2020.
Hopper, Trevor, Lassou, Philippe, Soobaroyen, Teerooven:	"Globalisation, Accounting and Developing Countries", http://www.novasbe.unl.pt/images/novasbe/files/INOVA_Seminars/trevor_hooper.pdf" (Çevrimiçi) 01.05.2020.
IAAER:	https://www.iaaer.org/ (Çevrimiçi), 15.05.2020.
IAASB:	https://www.iaasb.org/ (Çevrimiçi), 07.05.2020.
IAESB:	https://www.iaesb.org/ (Çevrimiçi), 07.05.2020.
ICAEW:	https://careers.icaew.com/how-to-become-a-chartered-accountant. (Çevrimiçi), 12.05.2020.
ICAEW:	http://www.karde-as.com/hizmetlerimiz/egitim/icaew-ufrs-sertifika-egitim-ve-sinav-hazirlik-programi-2014/icaew-nedir,/ ,(Çevrimiçi), 12.05.2020.
IESBA:	https://www.ethicsboard.org/about-iesba (Çevrimiçi), 07.05.2020.
IFAC:	https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose (Çevrimiçi), 06.05.2020.
IFAC:	https://www.international-standards.org/ (Çevrimiçi), 06.05.2020.
IFAC:	https://www.ifac.org/who-we-are/committees, (Çevrimiçi) 06.05.2020.
IFAC:	https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/royal-nederlandse-beroepsorganisatie-van-accountants,(Çevrimiçi), 15.04.2021.
IFIAR:	https://www.ifiar.org/about/ (Çevrimiçi) 05.10.2020.

IPSASB: https://www.ipsasb.org/about-ipsasb (Çevrimiçi) 07.05.2020.

IOSCO: https://www.iosco.org/about/?subsection=about_iosco, (Çevrimiçi), 16.05.2020.

İbiş, Cemal: TÜRMOB ve TMUD'un Uluslararası Meslek Örgütleri ile olan İlişkileri, **IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, **3. Uluslararası Denetimi Sempozyumu** (Bildiri) 12-13 Ekim, İstanbul, 2009. İSMMM Odası Yayın No: 36.s. 113-128.

İbiş, Cemal, Özkan, Serdar: Uluslararası Finansal RaporlamaStandartları (UFRS) na Genel Bakış**, Mali Çözüm Dergisi**, sayı: 74 , Ocak - Mart, 2006 ,s. 25-43.

İbiş Oğuz, Ayşenur: Birleşik Krallıktaki Muhasebe Meslek Örgütleri, **İdaacademia Muhasebe ve Maliye Dergisi,** Cilt:3, Sayı:1, Ocak, 2020,s. 63-84.

İnan, Mahmut: Türkiye'de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci:1946–1960 Dönemi, **Maliye Dergisi**, Sayı 158, Ocak-Haziran 2010,s. 349- 364.

Karaman, Karaman, Atar, Burcu, Çobanoğlu Aktan, Derya: "Açımlayıcı Faktör Analizinde Kullanılan Faktör Çıkartma Yöntemlerinin Karşılaştırılması", **Gazi University Journal of Gazi Educational Faculty (GUJGEF)**, Cilt: 37, Sayı: 3, 2017, s.1173-1193.

Karataş, Özlem Nilüfer, Apalı, Ali, Bekci, İsmail: 11. Y.Y'da Tacirliğin El Kitabı: Kabusname, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi -Accounting and Financial History Research Journal**, Ocak, 2019, (16), s. 62 – 85

Karataş, Şenay, Yücel, Göksel, Adiloğlu, Burcu: "Muhasebe Eğitimine Verilen Doksan Yıllık Ömür: Kirkor Kömürcüyan" , **Muhasebe Enstitüsü Dergisi -Journal of Accounting Institute** , Cilt:16, Sayı: 59, Yıl: 2018, s.71-80.

Karreman, Gert H.: "Impact of Globalisation on Accountancy Education"2002, **European Instutute for Advanced Studies in Management**, 2002. https://studylib.net/doc/10809335/impact-of-globalisation-on-accountancy-education-research...

Kayım, Ali: "1984'ten 2006'ya Avrupa Birliği'nde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor?", **Mali Çözüm** , Sayı:76, 2006, s.147-155.

Kepçe, Nazlı, Ercan, Melis: Impacts of Turkish State Economic Enterprises on Accountancy in Turkey: 1923 – 1983, **12th World Congress of Accounting Historia**ns, İstanbul, 2008 , s.1-13.

KGK, BOBİ FRS: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), 2018. (Çevrimiçi) https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5151/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBI%CC%87-FRS). 25.03.2020.

KGK, KÜMİ FRS: Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı, (Çevrimiçi), https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3596/Ku%CC%88c%CC%A7u%CC%88k-ve-Mikro-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Taslag%CC%86%C4%B1, 25.03.2020.

KGK: KGK,2018 Faaliyet Raporu, (Çevrimiçi), https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2018.pdf, 01.04.2020.

KGK: https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5282/Vizyon-Misyon, (Çevrimiçi) ,08.11.2020.

KGK: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf., (Çevrimiçi), 8.11.2020.

KGK: Faaliyet Raporu, 2019. (Çevrimiçi), https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_2019_Faaliyet_Raporu.pdf. , 08.11.2020.

Kızıl, Cevdet, Kocur, Dudu Kübra: "Antik Çağlarda Muhasebe ve Dinlerin Muhasebeye Bakış Açısı", **Akademi Dergisi**, Yıl:3, Sayı:10, Aralık, 2017, s.327-339.

Kiracı, Murat, Köse, Tunç: "IASC, FASB VE TMUDESK'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma", **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,** Cilt: 3 Sayı: 1 Haziran ,2002,s. 47-70

Knapp , Michael C., Knapp, Carol A.: "Europe's Enron: Royal Ahold, N.V.", **Issues in Accounting Education,** Vol. 22, No. 4, November 2007,pp. 641–660.

Köroğlu, Çağrı: "Türkiye'de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler", **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: Temmuz 2015 Cilt-Sayı: 8 (3) s:31-44.

Köse, Yasemin, "The Effects of Globalization On Accounting Education International Regulations And Recent Developments", 2005, s. 105-115. (Çevrimiçi), http://acikerisim.ticaret.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11467/864/M01107.pdf?sequence=1, 01.05.2020

Lemus, Erdel: "The Financial Collapse of the Enron Corporation and Its Impact in the United States Capital Market", **Global Journal of Management and Business Research: Accounting and Auditing,** Volume :14, Issue :4 , Year : 2014, s.1-11. ISSN: 2249-4588 & Print ISSN: 0975-5853.

Mbegu, Stewart: How to Be An Accountant? **A Supplement of The Accountant Journal**, issue: 005 , July - September , 2017, p. 1-4. ISSN NO 0856 – 2636.

Memiş, Mehmet Ünsal, Güner, Mehmet Fatih: "Avrupa Müktesebatında Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler", **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergis**i, Cilt 20, Sayı 2, 2011, Sayfa 149-164.

Mueller, Gehard G., Gernon, Helen, Meek, Gary: **Acounting- An International Perspective**, Richard D. Irwin, INC., 1987. ISBN: 0-256-05579-3.

Muhasebe-i Umumiye Kanunu (1927): https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc005/kanuntbmmc005/kanuntbmmc00501050.pdf, (Çevrimiçi), 18.07.2019.

NIVRA: https://www.nivra.nl/ (Çevrimiçi) 15.04.2021.

Nissen, J. Hans, Damerow, Peter, Englund, RobertK.: **Archaic Bookkeeping: Early Writing and Early Writing and Techniques of Economic Administration in The Ancient Near East,** USA, University of Chicago Press, 1993.

Nobes, Christopher W.: **GAAP 2001** – A Survey of National Accounting Rules Benchmarked against International Account Standards, GAAP 2001.

Numata, Shingo, Takeda, Fumiko: "Stock Market Reactions to Audit Failure in Japan:The Case of Kanebo and ChuoAoyama" , **International Journal of Accounting,** June ,2010, p. 1-33.

Odabaşı, Cahit, Ergen, Hasan: "Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar", **Muhasebe ve Denetim Dünyası E- Dergisi**, 2017, s.1-11.

Otar, İsmail: "Muhasebe'de Muzaaf Usul L. Pacioli'den Önce Var mıydı?1", **Mufad Dergisi**, Sayı:28, Ekim, 2005, s. 97-110.
Risale- i Felekkiye'nin İkinci Nüshası Hakkında", **Mali Çözüm,** Sayı 45, 1998.

Otar, İsmail: http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/45MaliCozum/14-IsmailOtar96.doc(Çevrimiçi), 10.07.2019.

Corporate Failure and the Role of Governance: The Parmalat

Ogutu, Emmanuel O.:	Scandal, **International Journal of Management and Information Tecnology**, Volume: 1, Number:3, June, 2016,s. 2747-2754. ISSN: 2278 - 5612.
Örten, Remzi, Kurt, Ganite, Torun, Salih:	"Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama, Kitab-us Siyagat ", **Muftav Dergisi**, Temmuz, 2011,s, 34-69. http://muftav.org/index.php/tr/arsiv/971-temmuz-2011/831-muhasebede-cift-tarafli-kayitlama-ve-kitab-us-siyakat.html (Çevrimiçi),10.07.2019.
Örten, Remzi:	Devolopment of Accounting in the first half of 20th Century in Turkey, **11th World Congress of Accounting Historians,** Nantes, July 19-22, 2006.4
Örten, Remzi:	" Ulusal, Muhasebe, Kongre, Konferans ve Sempozyumlarında Türkiye" **Mali Çözüm**, Sayı:76, 2006, s.329-351
Özbirecikli, Mehmet, Güvemli, Oktay:	Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011 , **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi** , (1) ,s. 146-180 .
Pamukçu, Fatma, Çetin, Ayten, Pamukçu, Ayşe:	The Regulations on the Uniform Chart of Accounts in Turkey: A Review from 1923 Until Today, **12th World Congress of Accounting Historians**, İstanbul, 2008.
Pandey, Satish C, Verma, Pramod:	"WorldCom Inc.", **Vikalpa**, Volume:29, No:4, October-December 2004, p. 113-126.
Parlakkaya, Raif:	"Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları", **S.Ü. İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 7, yıl: 2004, s. 119-139.
Pavel, Tobias, Encontro, Mylene:	Enron Report, Chalmers University of Technology , Finacial Risk, MVE220,Examiner: Holger Rootzén, 2012, s.1-7.
PCAOB:	https://pcaobus.org/about, (Çevrimiçi), 18.01.2021.

Pekdemir, Recep: "TMS- Tfrs Diye, diye...", **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül- Ekim, 2011, s.117-127.

Pekdemir, Recep, Süer,Ayça: "Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Konusunda Uluslararası Bir Kuruluş: IAAER ve 10. Dünya Muhasebe Eğitimcileri Kongresi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Yıl: 2005, Cilt , Sayı 26, Yıl: 2005, s.61 - 69.

Pekuz, Veysel Aydoğan, Zehra Esma: "Bağımsız Denetimin Gözetiminde Ülke Yaklaşımları", **Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi**, 18, Aralık 2017.

Provasi, Roberta, Farag, Shawki: "Accounting in Ancient Times : A Review of Classic Referencess", **Accounting and Financial History Research Journal**, Year: 2013, issue:5 p. 68- 87.

Razali, Mohd Nordiah, Yap , Bee Wah: "Power Comparisons of Shapiro-Wilk, Kolmogorov-Smirnov, Lilliefors and Anderson-darling tests". **Journal of Statistical Modeling and Analytics**, 2(1), 2011, s.21-33.

Sağlar, Jale Yüce, Derya: "Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma", **Niğde Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Dergisi**, 2015, s.45-57.

Sahi, Ashok, Dua, Kavita: "Globalization's Impacts on Accounting Research", **International Journal of Information Technology and Knowledge Management,** Vol.5, No.2, s.468-470.

Saxunova, Darina: "Accountant and Auditor and Their Skills and Competences in Contemporary Environment", **Sociàlno -Ekonomickà Revue** , February, 2017, s.43-52.

Sayar, Zafer: KGK ve Diğer Ülkelerdeki Kamu Gözetim Otoriteleri Arasındaki İşleyiş ve Yetki Farklılıkları ,**11. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Belek, Antalya. 26 -30 Kasım 2014.

Senar, Serpil: Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurumu'nun Rolü:Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Doktora Tezi, 2011

Sermaye Piyasası'nda Bağımsız Dış Denetim Yönetmeliği: Sermaye Piyasası'nda Bağımsız Dış Denetim Yönetmeliği, 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete, (Çevrimiçi),https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19663.pdf, 20.02.2020.

Sevilengül. Orhan: **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 17. Baskı, Ankara, 2014.

Sharma, Subhash: **Applied Multivariate Techniques**, John Wiley & Sons, New York, 1996,s .116.

Shinn, Sharon: "Ready or not, here comes IFRS", **BizEd**, 8(4), 2009, s. 44-50.

Simpson, Ceaser K.: "An examination of Enron Corporation: Could the Fraud have been Detected Sooner?", **International Journal of Scientific and Research Publications**, Volume 6, Issue 7, July 2016 . ISSN 2250-3153, p.64-78.

Smith, William, Wayte , William, Marindin, George Eden: **A Dictionary of Greek and Roman Antiquities**. Albemarle Street, 1890, London. https://archive.org/details/adictionarygree01smitgoog/page/n12/mode/2up , 03. 04.2020.

SPK: https://www.spk.gov.tr/Sayfa/AltSayfa/771(Çevrimiçi) , 16.05.2020.

Sultankhanova, Gülnur, Ayanoğlu, Yıldız, Yanık, Serap.S.: "Rusya'da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi** , Haziran 2019; 21(2); s. 508-529.

Süer, Ayça Zeynep: **Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri**, İSMMMO Yayınları, Eylül 2004.

Süer, Ayça Zeynep: " Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler", **İSMMMO- Uluslararası Muhasebe Sempozyumu**, Sayı:6, Bildiri, 16 - 19 Nisan, 2003,s.1-14.

SÜRGEM: SÜRGEM Yönetmelik, (Çevrimiçi) http://surgem.org.tr/mevzuat/Yonetmelik/surgem-yonetmeligi , 31.03.2020.

Şanlı, Nail: "Global Muhasebe Standartları", **Mali Çözüm,** Sayı:60, Temmuz,Ağustos, Eylül-2002, s.1-4.

Tasos, Stylianou: "The History and Classification of the Turkish Accounting System", **Invention Journal of Research Technology in Engineering & Management (IJRTEM)**, ISSN: 2455-3689, Volume 2 , Issue :7 July 2018, s. 01-04

Tokatlıoğlu, İbrahim, Öztürk, Fahriye: "1950-1980 Yılları Arasındaki Dönemde Türkiye'de Uygulanan Para ve Maliye Politikalarının Etkinliği", **Ekonomik Yaklaşım Dergisi**, Cilt: 19, Sayı: 66, s. 155-174.

TTK, 1957: https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.3.6762.pdf, (Çevrimiçi), 10.11.2019.

Türker, Masum: "Muhasebe Mesleğinin Bugünkü Konumu ve Geleceği", **Mali Çözüm,** Eylül- Ekim 1995, s. yok.

TÜRMOB: https://www.turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda, (Çevrimiçi), 09.02.2020.

TÜRMOB Çalışma Raporu, 2019: TÜRMOB Çalışma Raporu, 2019. (Çevrimiçi), https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/97a3b9f8-d2b5-4dc0-8f58-74d4a42c3bd0/calisma-raporu-2019, 27.03.2020.

TÜRMOB- ACCA Geçiş Sözleşmesi: https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/ULUSLARARASI%20ILISKILER/Mes_Mens_2Brosur(13_2_2020)(1).pdf , (Çevrimiçi) 14.05.2020.

Usul, Hayrettin, Kıymık, Hakkı: "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları'', **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı.12, Yıl.2010, s.123-139.

Uttley, Jim: "Power Analysis, Sample Size, and Assessment of Statistical Assumptions—Improving" T**he Evidential Value of Lighting Research**,LEUKOS,,2019,s.143-162, DOI: 10.1080/15502724.2018.1533851

Uzay, Şaban: Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, **The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference**, 9-11 Kasım 2006, İstanbul, Bildiri.

Uzay, Şaban, Tanç, Ahmet, Erciyes, Mehmet: "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 95, yıl: 2009.,s. 125-140.

Üstündağ, Saim: "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan, 2000, s.31-57.

William, Thomas,C.: "The Rise and Fall Enron, Journal of Accountancy ", 1 April, 2002. (Çevrimiçi), https://www.journalofaccountancy.com/issues/2002/apr/therise andfallofenron.html ,16.10.2020.

Yıldırım, Oya, Batur, Adnan: "Muhasebe Kökenine Gerçekçi Bir Yaklaşım", **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt:3, No:2, Yıl:1998, s. 127-135.

Yi, Yuhao: "The Case Analysis of the Scandal of Enron", **International Journal of Business and Management**, Vol. 5, No. 10; October 2010, s. 37-41.

Yükseköğretim Kanunu: (1981, 11. 4). Yükseköğretim Kanunu. (1981, 11. 4). 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu. Resmi Gazete (17506).

Yök, İstatistik: https://istatistik.yok.gov.tr/ (Çevrimiçi), 30.03.2020.

Yücel, Göksel, Adiloğlu, Burcu: "Dijitalleşme- Yapay Zeka ve Muhasebe Beklentiler ", **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi** , Temmuz 2019 (17); s.47-60.

3568. Sayılı Kanun: https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf, (Çevrimiçi) 09.02.2020.

3568 Sayılı Kanun, 3568 Sayılı Kanun, Madde 12, YMM Görev ve yetkileri: 3568 Sayılı Kanun, Madde 12, YMM Görev ve yetkileri, (Çevrimiçi), https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/I-BOLUM-Genel-Hukumler-Madde-1-Madde-13---3989, 10.02.2020

5786 Sayılı Kanun: 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (Çevrimiçi), https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080726-2.htm, 09.02.2020.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu, Md.93: https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/userfiles/file/Duzenlemeler/P461%20Bankacilik%20Kanunu.pdf , (Çevrimiçi),30.02.2020.

Ek-1

Sayın Muhasebe Meslek Mensubu;

Bu anket çalışması, Muhasebe ve Denetim meslek mensuplarının, **Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) Görevleri ile Muhasebe Uygulamalarındaki Değişiklikler Hakkında Görüş ve Beklentilerini belirlemek** amacıyla hazırlanmıştır. Araştırmadaki bulgular; İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü - Muhasebe Doktora Programı öğrencisi Aslı KESKİN'in doktora tezi çalışması için, sadece akademik amaçlı kullanılacaktır. Ankete katılanların ismi, ünvanı ya da yanıtlayanlarla ilgili herhangi bir diğer bilgi gizli tutulacak, ticari ve ticari olmayan herhangi bir başka kuruluşla kesinlikle paylaşılmayacaktır.

Katılımınız ve içten cevaplarınız için teşekkür ederiz.

[redacted]

I. BÖLÜM : **Demografik Bilgiler**

Sizin için doğru olanı (X) işareti ile belirtiniz.

1)Yaşınız: ( ) 20-29 ( ) 30- 35 ( )36-41

( ) 42-47 ( ) 48-54 ( ) 55-60 ( ) 61 ve üzeri

2) Cinsiyetiniz: ( ) Erkek ( ) Kadın

3) Eğitim Durumunuz: ( ) Lise mezunu ( ) Lisans mezunu ( ) Yüksek Lisans mezunu ( ) Doktora mezunu

4) Ünvanınız: ( ) SMMM **( )** YMM

5) Mesleki Tecrübeniz: ( ) 0-5 yıl ( ) 5-10 yıl ( ) 10-15 yıl ( ) 15-20 yıl ( ) 20-25 yıl ( ) 25 üzeri

6) Çalışma Şekliniz: ( ) Özel bir işletmeye bağımlı çalışan ( ) Serbest çalışan ( ) Kamuda bağımlı çalışan

7) Çalıştığınız İl:

8) Bağlı Olduğunuz Meslek Odası:

9) Hiç Denetim yaptınız mı? ( ) Evet ( ) Hayır

II. BÖLÜM: **Kamu Gözetim Kurumuna Genel Bakış**

1) Sizce Gözetim Kurumuna ihtiyaç var mıdır? ( ) Evet ( ) Hayır

2) Kamu Gözetim Kurumu düzenleyici bir üst kurumdur ve bu alanda boşluğu doldurmuştur. ( ) Evet ( ) Hayır

3) Bağımsız denetim ruhsatınız var mı? ( ) Evet ( ) Hayır

4) Bağımsız denetim ruhsatı almayı düşünür müsünüz? ( ) Evet ( ) Hayır (3. soruya "Hayır" cevabı verdiğiniz takdirde bu soruyu yanıtlayınız)

5) Mevzuata yönelik KGK tarafından düzenlenen kurs, konferans, seminer gibi eğitim çalışmalarına katıldınız mı? ( ) Evet ( ) Hayır

III. BÖLÜM: **Kamu Gözetim Kurumu (KGK) Hakkında Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri**

Aşağıda Kamu Gözetim Kurumu'nun (KGK) faaliyetleri ile ilgili ifadeler bulunmaktadır. *Sizin görüşünüzü ifade eden seçeneği işaretleyiniz.*	**Kesinlikle Katılıyorum**	**Katılıyorum**	**Kararsızım**	**Katılmıyorum**	**Hiç Katılmıyorum**
1-KGK gibi bir otoritenin varlığı denetimde ve Muhasebe uygulamalarında çok başlılığın kaldırılmasında etkili olmuştur.					
2-KGK geniş yetkiler ile donatılmıştır.					

Aşağıda Kamu Gözetim Kurumu'nun (KGK) faaliyetleri ile ilgili ifadeler bulunmaktadır. *Sizin görüşünüzü ifade eden seçeneği işaretleyiniz.*	**Kesinlikle Katılıyorum**	**Katılıyorum**	**Kararsızım**	**Katılmıyorum**	**Hiç Katılmıyorum**
3-KGK'nın çok fazla yetki ile donatılmış olması, esas işlerinden uzaklaşmasına neden olabilir.					
4-KGK'nın oluşumu finansal tabloların daha şeffaf ve anlaşılır olmasına katkı sağlamıştır.					
5-Bağımsız denetim yetki belgesinin sınavla verilmesi doğru bir uygulamadır.					
6-Denetçi olmak isteyen meslek mensuplarının 3 yıl süreyle uygulamalı eğitime (staj) tabi olmaları doğrudur**.**					
7- KGK faaliyetlerinde TÜRMOB dan yeterince yararlanmaktadır.					
8- KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının tercümesinde TÜRMOB' dan daha fazla yararlanmalıdır.					
9-KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının standartların tercümesinde üniversitelerden daha fazla yararlanmalıdır.					
10-Sınav, sınav konuları v.b konularda TÜRMOB'dan destek almalıdır.					
11-Sınav, sınav konuları v.b konularda üniversitelerden daha fazla destek almalıdır					
12-Sicil ve disiplin uygulamalarında TÜRMOB ile işbirliği yapmalıdır.					
13-Muhasebe standartları başarılı bir şekilde yayınlanmaktadır.					
14- Sınavlar KGK tarafından başarılı bir şekilde yapılmaktadır.					
15-Bağımsız denetime tabi olup halka açık olmayan işletmelerin (Diğer işletmeler veya Büyük ve Orta boy işletmeler) sadece yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi gerekir.					
16-KGK 'nın kuruluşu ile denetim firmalarına duyulan güven geri gelmiştir.					
17-Dünya'da Gözetim Kurumlarının oluşumu ile denetim firmalarına duyulan güven geri gelmiştir.					
18-Denetim/ Muhasebe mesleğinde ülkelerarası benzer kural, kavram ve uygulamaların getirilmesi mesleğin uluslararası bir kimlik kazanmasına katkı sağlamıştır.					
19-KGK, denetim kalitesini arttırmıştır.					
20- KGK' nın yayınladığı muhasebe standartlarını takip ediyorum.					
21- KGK' nın yayınladığı denetim standartlarını takip ediyorum.					
22-KGK' nın yayınladığı B OBİ FRS standartları hakkında bilgim var.					
23-Küçük ve Mikro İşletmelere yönelik Finansal Raporlama Standartlarının mevzuatımıza kazandırılması olumlu bir gelişmedir.					
24- Faizsiz Finansal Raporlama muhasebe ve denetim standartlarının mevzuatımıza kazandırılması olumlu bir gelişmedir.					
25-Bobi FRS ve Küçük ve Mikro İşletmelere yönelik Finansal Raporlama Standartlarının uygulamaya konulması muhasebe dünyasında, yıllarca edinilen alışkanlıklardan vazgeçme konusunda zorluklara neden olacaktır.					
26-KGK'nın TFRS ve TMS uygulamaları ile uyum için gerçekleştirilen Tekdüzen Hesap Planı geliştirme çalışmaları önem arz etmektedir.					
27-TFRS ve TMS uygulamaları için geliştirilecek yeni hesap planı uygulamada zorluklara neden olabilir.					
28-KGK, vergi için muhasebe anlayışının geride kaldığı, bunun yerine Gerçeğe Uygun Mali Tabloların yer aldığı bir sisteme öncülük etmelidir.					
29-(TMS- Bobi Frs- Msugt- Küçük ve Mikro işletmeler için Finansal Raporlama) Farklı muhasebe sistemlerinin uygulanması uygulamada kafa karışıklığı yaratabilir.					
30-KGK' da TÜRMOB'dan daha fazla temsilci bulunmalıdır. (Sadece 1 üye ile temsil ediliyor.)					
31-Haksız rekabetin ortaya çıkmaması için KGK'nın çalışmalarına ihtiyaç vardır.					
32-KGK' da SPK 'dan daha fazla temsilci bulunmalıdır. (Sadece 1 üye ile temsil ediliyor.)					
33-Bağımsız denetim faaliyetinde aykırılıkları saptananlara daha fazla yaptırımlar getirilmelidir. (Para cezası, listeden çıkarma, tazminat ödeme, hapis cezası v.b cezalar arttırılmalıdır.)					
34-KGK, meslek etiği kurallarına daha fazla önem vermeli ve aykırılıkları saptananlara daha fazla yaptırımlar getirmelidir.					
35-KGK yayınladığı muhasebe ve denetim standartlarının ardından bunlarla ilgili eğitimler vermelidir.					
36-KGK sürekli eğitim faaliyetlerine önem vermelidir.					
37-KGK'nın düzenlediği denetçilere yönelik zorunlu eğitim memnun edici bir çalışmadır.					
38-KGK'nın düzenlediği zorunlu denetçi eğitiminin online olarak yapılması daha uygun olabilir.					
39- KGK tarafından düzenlenen gözetim ve denetim raporlarının kamuya açıklanması, kuruma ve denetim firmalarına duyulan güveni arttırır.					
40-KGK, Finansal Raporlamanın kalitesinin arttırılması ve denetimin denetimi konusunda faaliyetlerde bulunmalıdır.					

Eklemek istediğiniz başka bir konu var mıdır? Teşekkür ederiz...

Ek-2

Sayın Denetim Meslek Mensubu;

Bu anket çalışması, Muhasebe ve Denetim meslek mensuplarının, **Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) Görevleri ile Muhasebe Uygulamalarındaki Değişiklikler Hakkında Görüş ve Beklentilerini belirlemek** amacıyla hazırlanmıştır. Araştırmadaki bulgular; İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü - Muhasebe Doktora Programı öğrencisi Aslı KESKİN'in doktora tezi çalışması için, sadece akademik amaçlı kullanılacaktır. Ankete katılanların ismi, ünvanı ya da yanıtlayanlarla ilgili herhangi bir diğer bilgi gizli tutulacak, ticari ve ticari olmayan herhangi bir başka kuruluşla kesinlikle paylaşılmayacaktır.

Katılımınız ve içten cevaplarınız için teşekkür ederiz.

Doç. Dr. A.Taylan ALTINTAŞ
İstanbul Üniversitesi -İşletme Fakültesi
E-mail: ataylana@istanbul.edu.tr
E-mail: asli.keskin@klu.edu.tr

I. BÖLÜM : **Demografik Bilgiler**

Sizin için doğru olanı (X) işareti ile belirtiniz.

1)Yaşınız: ( ) 20-29 ( ) 30- 35 ( )36-41

( ) 42-47 ( ) 48-54 ( ) 55-60 ( ) 61 ve üzeri

2) Cinsiyetiniz: ( ) Erkek ( ) Kadın

3) Eğitim Durumunuz: ( ) Lise mezunu ( ) Lisans mezunu ( ) Yüksek Lisans mezunu ( ) Doktora mezunu

4) 3568 Sayılı Yasaya Göre Ünvanınız: ( ) SMMM **( )** YMM ( ) Mesleki Ünvanı bulunmamaktadır.

5) Kaç yıldır denetçi olarak çalışmaktasınız? ( ) 0-5 yıl ( ) 6-10 yıl ( ) 11-15 yıl ( ) 16 yıl ve üzeri

6) Bugüne kadar Bağımsız Denetim çalışmasında görev aldınız mı? ( ) Evet ( ) Hayır

7) Çalıştığınız İl:

8) Bağlı Olduğunuz Denetim Kuruluşundaki Statünüz: ( ) Denetçi ( ) Denetçi yardımcısı ( ) Kıdemli Denetçi
( ) Sorumlu Ortak Baş denetçi ( ) Diğer

9) Ortağı olduğunuz veya çalıştığınız denetim firması; ( ) Yabancı ortaklı Türk denetim firmasıdır.
( ) Yabancı ortağı olmayan Türk denetim firmasıdır.

10) Firmanızın hizmet verdiği firma sayısı: ( ) 0-10 ( ) 11-20 c) 21-30 d) 30' dan fazla

11) Ortağı olduğunuz veya çalıştığınız denetim firması "Dört Büyükler" arasında mıdır? ( ) Evet ( ) Hayır

II. BÖLÜM: **Kamu Gözetim Kurumuna Genel Bakış**

1) Sizce Gözetim Kurumuna ihtiyaç var mıdır? ( ) Evet ( ) Hayır

2) Kamu Gözetim Kurumu düzenleyici bir üst kurumdur ve boşluğu doldurmuştur. ( ) Evet ( ) Hayır

3) Mevzuata yönelik KGK tarafından düzenlenen kurs, konferans, seminer gibi eğitim çalışmalarına katıldınız mı? ( ) Evet ( ) Hayır

III. BÖLÜM: **Kamu Gözetim Kurumu (KGK) Hakkında Denetim Meslek Mensuplarının Görüşleri**

Aşağıda Kamu Gözetim Kurumu'nun (KGK) faaliyetleri ile ilgili ifadeler bulunmaktadır. *Sizin görüşünüzü ifade eden seçeneği işaretleyiniz.*	**Kesinlikle Katılıyorum**	**Katılıyorum**	**Kararsızım**	**Katılmıyorum**	**Hiç Katılmıyorum**
1-KGK gibi bir otoritenin varlığı denetimde ve Muhasebe uygulamalarında çok başlılığın kaldırılmasında etkili olmuştur.					

2-KGK geniş yetkiler ile donatılmıştır.					
Aşağıda Kamu Gözetim Kurumu'nun (KGK) faaliyetleri ile ilgili ifadeler bulunmaktadır. *Sizin görüşünüzü ifade eden seçeneği işaretleyiniz.*	**Kesinlikle Katılıyorum**	**Katılıyorum**	**Kararsızım**	**Katılmıyorum**	**Hiç Katılmıyorum**
3-KGK'nın çok fazla yetki ile donatılmış olması, esas işlerinden uzaklaşmasına neden olabilir.					
4-KGK'nın oluşumu finansal tabloların daha şeffaf ve anlaşılır olmasına katkı sağlamıştır.					
5-Bağımsız denetim yetki belgesinin sınavla verilmesi doğru bir uygulamadır.					
6-Denetçi olmak isteyen meslek mensuplarının 3 yıl süreyle uygulamalı eğitime (staj) tabi olmaları doğrudur**.**					
7- KGK faaliyetlerinde TÜRMOB dan yeterince yararlanmaktadır.					
8- KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının tercümesinde TÜRMOB' dan daha fazla yararlanmalıdır.					
9-KGK Denetim ve Muhasebe standartlarının standartların tercümesinde üniversitelerden daha fazla yararlanmalıdır.					
10-Sınav, sınav konuları v.b konularda TÜRMOB'dan destek almalıdır.					
11-Sınav, sınav konuları v.b konularda üniversitelerden daha fazla destek almalıdır					
12-Sicil ve disiplin uygulamalarında TÜRMOB ile işbirliği yapmalıdır.					
13-Muhasebe standartları başarılı bir şekilde yayınlanmaktadır.					
14- Sınavlar KGK tarafından başarılı bir şekilde yapılmaktadır.					
15-Bağımsız denetime tabi olup halka açık olmayan işletmelerin (Diğer işletmeler veya Büyük ve Orta boy işletmeler) sadece yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi gerekir.					
16-KGK 'nın kuruluşu ile denetim firmalarına duyulan güven geri gelmiştir.					
17-Dünya'da Gözetim Kurumlarının oluşumu ile denetim firmalarına duyulan güven geri gelmiştir.					
18-Denetim/ Muhasebe mesleğinde ülkelerarası benzer kural, kavram ve uygulamaların getirilmesi mesleğin uluslararası bir kimlik kazanmasına katkı sağlamıştır.					
19-KGK, denetim kalitesini arttırmıştır.					
20- KGK' nın yayınladığı muhasebe standartlarını takip ediyorum.					
21- KGK' nın yayınladığı denetim standartlarını takip ediyorum.					
22-KGK' nın yayınladığı B OBİ FRS standartları hakkında bilgim var.					
23-Küçük ve Mikro İşletmelere yönelik Finansal Raporlama Standartlarının mevzuatımıza kazandırılması olumlu bir gelişmedir.					
24- Faizsiz Finansal Raporlama muhasebe ve denetim standartlarının mevzuatımıza kazandırılması olumlu bir gelişmedir.					
25-Bobi FRS ve Küçük ve Mikro İşletmelere yönelik Finansal Raporlama Standartlarının uygulamaya konulması muhasebe dünyasında, yıllarca edinilen alışkanlıklardan vazgeçme konusunda zorluklara neden olacaktır.					
26-KGK'nın TFRS ve TMS uygulamaları ile uyum için gerçekleştirilen Tekdüzen Hesap Planı geliştirme çalışmaları önem arz etmektedir.					
27-TFRS ve TMS uygulamaları için geliştirilecek yeni hesap planı uygulamada zorluklara neden olabilir.					
28-KGK, vergi için muhasebe anlayışının geride kaldığı, bunun yerine Gerçeğe Uygun Mali Tabloların yer aldığı bir sisteme öncülük etmelidir.					
29-(TMS- Bobi Frs- Msugt- Küçük ve Mikro işletmeler için Finansal Raporlama) Farklı muhasebe sistemlerinin uygulanması uygulamada kafa karışıklığı yaratabilir.					
30-KGK' da TÜRMOB'dan daha fazla temsilci bulunmalıdır. (Sadece 1 üye ile temsil ediliyor.)					
31Haksız rekabetin ortaya çıkmaması için KGK'nın çalışmalarına ihtiyaç vardır.					
32-KGK' da SPK 'dan daha fazla temsilci bulunmalıdır. (Sadece 1 üye ile temsil ediliyor.)					
33-Bağımsız denetim faaliyetinde aykırılıkları saptananlara daha fazla yaptırımlar getirilmelidir. (Para cezası, listeden çıkarma, tazminat ödeme, hapis cezası v.b cezalar arttırılmalıdır.)					
34-KGK, meslek etiği kurallarına daha fazla önem vermeli ve aykırılıkları saptananlara daha fazla yaptırımlar getirmelidir.					
35-KGK yayınladığı muhasebe ve denetim standartlarının ardından bunlarla ilgili eğitimler vermelidir.					
36-KGK sürekli eğitim faaliyetlerine önem vermelidir.					
37-KGK'nın düzenlediği denetçilere yönelik zorunlu eğitim memnun edici bir çalışmadır.					
38-KGK'nın düzenlediği zorunlu denetçi eğitiminin online olarak yapılması daha uygun olabilir.					
39- KGK tarafından düzenlenen gözetim ve denetim raporlarının kamuya açıklanması, kuruma ve denetim firmalarına duyulan güveni arttırır.					
40-KGK, Finansal Raporlamanın kalitesinin arttırılması ve denetimin denetimi konusunda faaliyetlerde bulunmalıdır.					

Eklemek istediğiniz başka bir konu var mıdır?

Teşekkür ederiz...

ÖZGEÇMİŞ

Aslı Keskin, orta ve lise öğrenimini Çorlu Mehmet Akif Ersoy Anadolu Lisesi'nde tamamlamıştır. 2004 yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümünden mezun olmuştur. 2007 yılında İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Yüksek Lisans programını tamamlamıştır. 2010 yılında serbest muhasebeci mali müşavir unvanını almıştır. 2010 yılından beri Kırklareli Üniversitesi Babaeski Meslek Yüksekokulu'nda öğretim görevlisi olarak görev yapmaktadır.