

TÜRKİYE'DE SON 10 YILDA BAĞIMSIZ DENETİM ALANINDA YAPILAN ARAŞTIRMALAR: LİTERATÜR TARAMASI*

*10 YEARS OF RESEARCH ON AUDITING IN
TURKEY: A LITERATURE REVIEW*

Prof.Dr. Seval Kardeş SELİMOĞLU*
Doç.Dr. Şaban UZAY**

ÖZ

Çalışmanın asıl amacı, Türkiye'de 1995–2006 yılları arasında bağımsız denetim alanında yayınlanan makale ve bildirimlerde, bağımsız denetimin hangi konularının ne ölçüde incelendiğinin saptanmasıdır. Çalışmada, konu endeksi dışında, yazarların unvanı, yayınlanan dergiler ve ilgili dönemde yurtdışında yapılan yayınlara ilişkin analizlere de yer verilmiştir. Bu amaçla, 310 çalışma analiz edilmiş ve bağımsız denetimle ilgili üst ve alt konu başlıklarına dağıtılarak, araştırmacılara ayrıca bir veri tabanı da sunulmuştur. Çalışmamızda ulaşılan sonuçlar şöyledir: a) Analiz edilen dönemde Türkiye'de araştırma konuları yoğun olarak, bağımsız denetim mesleğini tanıtıcı yönde olmuştur. Meslek ahlakı, hile denetimi, iç kontrol ve iç denetim, elektronik ortamda denetim gibi konular yoğun olarak incelenmiştir. b) Bazı denetim alt başlıkları (denetim planlaması, denetim kanıtları gibi) çok az incelenmiş, bazı alt başlıklarda (e-ticaret ve denetim, grup şirketlerde denetim gibi) ise hiç bir

* Bu çalışma 8–9 Mart 2007 tarihinde Edirne'de yapılan Uluslararası 1. Balkan Ülkeleri Muhasebe ve Denetim konferansında İngilizce olarak sunulmuştur.

* Anadolu Üniversitesi İİBF İşletme bölümü

** Erciyes Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

araştırmaya rastlanılmamıştır, c) Araştırmalar ağırlıklı olarak akademisyenlerce gerçekleştirilmiş ve uygulama araştırmasından daha çok derleme niteliğinde olmuştur. Bağımsız denetim alanındaki çalışmalar çeşitli dergilerde dağınık olarak yer almaktadır. Bağımsız Denetim Derneği tarafından sürekli bir dergi yayınlanmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye’de bağımsız denetim, Literatür taraması.

ABSTRACT

This presentation aims to make a literature review of the auditing discipline and so determine which specific issues of auditing have been studied in Turkey between 1995-2006. The literature review has been made not only based on the areas of study in auditing but also based on authors’ statuses, national journals, and publications in foreign countries. A total of 310 studies have been reviewed. These studies have been classified according to main titles and sub-titles so as to provide a data base with researchers. The conclusions can be summarized as follows: a) Studies made so far have mostly aimed to introduce the profession of auditing in Turkey rather than to tackle issues of the profession in some detail. More than other issues, researchers have written on professional ethics, fraud auditing, internal control and internal auditing, compu-

terized auditing. b) Researchers have not written extensively on some sub-titles (such as auditing planning, auditing evidence) whereas there has been no work on some other sub-titles (such as e-business and auditing, auditing of group businesses). c) Most publications have been done by academics, and these publications have focused on theory rather than practical application or testing a theory with such methods as questionnaire. Publications on auditing appeared in various journals in Turkey, that is, there is not any journal tailored to the needs of the auditing professionals. Therefore we suggest that a periodical should be published in Turkey by the “Independent Auditing Association.

Keywords: Auditing in Turkey, Literature review.

1. GİRİŞ

Türkiye sanayi toplumu aşamasını tamamlayarak bilgi toplumu olma evresine geçmiş bulunmaktadır. Bilgiyi daha iyi kullanmak, değer yaratabilmek için gereklidir. Bilgiden yararlanmayı bilmek, 21. yüzyılın en büyük rekabet stratejisi olarak gösterilmektedir. Türkiye’de bilimsel çalışmalarda, Türkçe veri tabanlarının yeterli olmaması, her sahada literatür çalışmasının bulunmaması gibi nedenlerle, araştırmacıların en kısa zamanda bilgiye ulaşmaları güç olmaktadır. Bundan dolayı, araştırmacıların yapacakları çalışmalara ilişkin olarak daha

önce yapılmış olan benzer çalışmalardan yeterince haberdar olmadıkları görülmektedir.¹ Bu durum ülkemizdeki bilimsel gelişmeyi de olumsuz etkilemektedir.

Bu çalışmada, Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili 1995-2006 döneminde yapılan bilimsel çalışmalar çeşitli açılardan sınıflandırılarak, analiz edilmeye çalışılmıştır. Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemeler 1989 yılında oluşturulmakla birlikte, bağımsız denetimle ilgili ilk uygulamaların 1970’li yıllarda başladığı görülmektedir. Son 10 yıllık dönemde ise dünya genelinde bağımsız denetime ilgi, dolayısıyla yapılan araştırmalarda artış gözlenmektedir. Bununla birlikte, Türkiye için, bağımsız denetimin hangi alt konu başlıklarının ne ölçüde incelendiği tam olarak bilinmemektedir. Dolayısıyla, bazı çalışmalar birbirin tekrarı olurken, çok önemli bazı konular hiç incelenmemiş olabilmektedir.

Çalışmamızın asıl amacı; 1995- 2006 yılları arasında Türkiye’de gerçekleştirilen bağımsız denetim ile ilgili çalışmalarda (makale ve bildirilerde),

bağımsız denetimin hangi konularının ne ölçüde incelendiğinin saptanmasıdır. Bu amaçla hazırlayacağımız bağımsız denetimle ilgili üst ve alt ve konu başlıklarından oluşan tabloya, incelenen çalışmaların dağılımını da yaparak, araştırmacılara bir veri tabanını sunmak da çalışmanın diğer bir amacıdır. Ayrıca konu endeksi dışında, yazarların unvanı, yayımlayan dergi endeksi gibi çeşitli analizlerle, bağımsız denetim konusunda bazı saptamalar ve değerlendirmeler yapılmaya da çalışılmıştır. Böylece, “Bilim farklı düşüncelerle değişir, tekrarlarla değil” sözünün ülkemiz için gerçekleştirilmesine bu çalışmanın azda olsa katkı sağlaması ümit edilmektedir.

2. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışma amacımıza göre, Türkçe literatürde benzer bir araştırma (Özkan,2005) tarafından pazarlama bilimi ile ilgili olarak gerçekleştirilmiştir². Muhasebe bilimi ile ilgili olarak ise (Yüce ve Muğan,1996) çalışması ise kısmen benzerlik göstermektedir³.

Çalışmanın sınırları şöyledir; 1995-2006 döneminde gerçekleştirilen (ya-

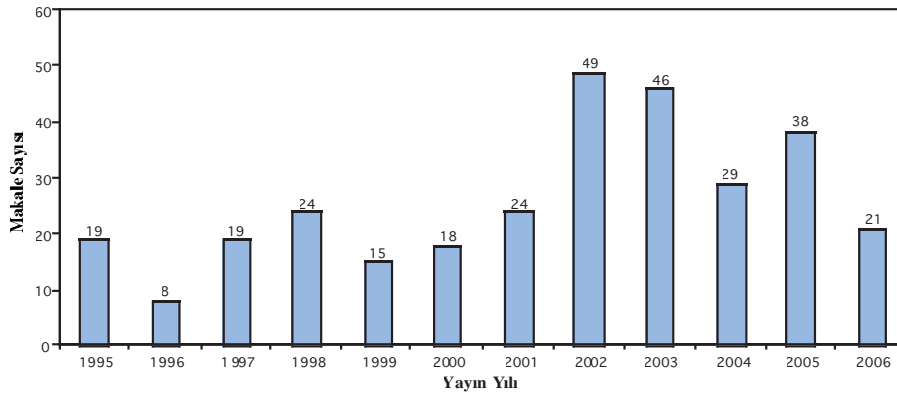
- 1 Bağımsız Denetim Derneği, “Bağımsız Denetim Sektörü Raporu”, Türkiye İktisat Kongresi, 2004, s.1.
- 2 Öznur ÖZKAN, “Uluslararası Pazarlama Alanında Yapılan Araştırmaların Kategorik Değerlendirilmesi: 1995-2005 Yılları Arası Literatür Taraması”, 10. Ulusal Pazarlama Kongresi, Uluslararası Pazarlama Bildiri Kitabı, Doğu Akdeniz Üniversitesi, İşletme ve Ekonomi Fakültesi, Gazimağusa, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti. 16-19 Kasım 2005.
- 3 Ayşe YÜCE ve Can Şimşir MUĞAN, “Dünyada ve Türkiye’de 1990 – 1995 Arası Yapılan Muhasebe Doktora Tezlerinin Analizi ve Öneriler”, Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F., 13-17 Kasım 1996.

yınlanan) bağımsız denetimle ilgili makale ve bildirimler incelemeye esas alınmıştır. Yayımlanan kitaplar, raporlar, tezler, gazete yazıları, röportajlar çalışma kapsamına alınmamıştır. Bu amaçla muhasebe ve denetimle ilgili yazıları yayınlayan başlıca dergilerin söz konusu dönemde ulaşılan sayıları titiz bir şekilde incelenmiş, anahtar kelimeler ve yazı metninden, bağımsız denetimi doğrudan veya önemli ölçüde ilgilendiren, bağımsız denetim alanına katkı sağlamış bilimsel değeri olan toplam 310 çalışma seçilmiştir. Asıl olarak basılı dergi ve bildiri kitapçıkları incelenmekle birlikte az sayıda e- dergi (e- yaklaşım, aktif-finans gibi) de analiz edilmiştir. Çalışmamız, doğal olarak bir **bibliyografya denemesidir**. Çünkü az sayıda da olsa ulaşamadığımız çalışmalar bulunabilir. İncelenen çalışmaların denetim konuları itibarıyla dağılımında, üst ve alt konu başlıklarının oluşturulmasında, (Arens, Elder ve Beasley, 2005)⁴ başta olmak üzere bağımsız denetim konusunda yayınlanmış bir çok kitabın planı incelenmiştir. Ayrıntılı bir şekilde oluşturulan alt başlıklara, incelenen çalışmalar işaretilenmiştir. Çalışma tamamlandığında, hiçbir çalışmanın yapılmadığı alt başlıklar, plandan çıkartılmış, böylece Tablo 1, son halini almıştır.

3. BULGULAR

1995-2006 dönemine ilişkin olarak ulaşılan toplam 310 çalışmanın yıllar itibarıyla dağılımı Şekil 1’de sunulmuş olup, araştırmacıların bağımsız denetime olan ilgisinin artmakta olduğu görülmektedir. Özellikle bu ilgi 2002 ve 2003 yıllarda en üst düzeye çıkmıştır. Söz konusu yıllar, Enron, Worldcom, Parmalat gibi dünya genelinde finansal skandalların yaşandığı ve bu skandalların sonucunda bağımsız denetimle ilgili bazı kurallarda önemli değişikliklerin yaşandığı dönemlerdir.

Şekil 1: Makale Sayılarının Yıllara Göre Dağılımı



4 Alvin A. ARENS, Randal J. ELDER, Mark S. BEASLEY, Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach, Tenth Edition, 2005.

Çalışma kapsamında incelenen 310 makale ve bildirinin bağımsız denetimin üst ve alt konu başlıkları itibariyle dağılımı ise Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1: İncelenen Makalelerin Konu Başlıklarına Göre Sınıflandırılması

KONU BAŞLIKLARI	SAYI	YÜZDE
D) DENETİM MESLEĞİ		
1. Denetim Talebi ve Diğer Benzer Hizmetler	30	9.7
a) Denetimin Tanımı ve Türleri	3	
b) Kamunun Aydınlatılması İlkesi ve Bağımsız Denetim	2	
c) Denetim ve Muhasebe Mesleği	4	
d) Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği	2	
e) Denetim Mesleğinin Yararları	8	
f) Bağımsız Denetçi – İç Denetçi İlişkisi	3	
g) Denetim Komitesi ile İlişkiler	8	
2. Denetim Mesleği	60	19.4
a) Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişimi, Sorunları, Öneriler ve Beklentiler	15	
b) Türkiye’de Denetim Firmaları ve Denetçiler	6	
c) Türkiye’de Denetim Yönelik Yasal Kurallar	12	
d) Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye’de Uygulanması	12	
e) Kalite Kontrol İncelemeleri	5	
f) Diğer Ülkelerde Muhasebe Denetim Mesleği ve Standartları	7	
g) Denetçi Eğitimi, Sempozyum ve Kongreler	3	
3. Denetime Tabi Kuruluşlar	26	8.4
a) Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Kuruluşlarda Denetim	3	
b) Bankalar ve Finans Kuruluşlarında Denetim	8	
c) Diğer Kuruluşlarda (Vakıf, Dernek, Kooperatif, Siyasal Parti vb.) Denetim	14	
d) KOBİ’lerin Denetimi	1	
4. Denetim Raporları	1	0.3
5. Meslek Ahlakı	27	8.7
a) Meslek Ahlak Kuralları, Beklentiler, Sorunlar ve Uygulama Örnekleri	15	
b) Denetçi Bağımsızlığı	11	
c) Disiplin Cezaları	1	
6. Denetçinin Yasal Sorumluluğu	6	1.9
II) DENETİM SÜRECİ		
7. Denetim Hedefleri ve Sorumlulukları	3	1.0
a) Denetçinin Yetki ve Sorumlulukları	3	
8. Denetim Kanıtları	2	0.6
a) Çalışma Kağıtları	1	
b) Kanıtların Güvenilirliği	1	
9. Denetim Planlaması ve Analitik Yöntemler	10	3.2
a) Müşteri İşletme Riskini Değerleme (Risk Odaklı Denetim)	3	
b) Analitik Yöntemler ve Türleri	6	
c) Denetim Anlaşmasının Yapılması	1	
10. Önemlilik ve Risk	8	2.6
a) Denetimde Önemlilik	6	
b) Denetim Riski	2	
11. İç Kontrol ve Kontrol Riski	7	2.2
a) İç Kontrol değerlendirme ve Kontrol Riski	6	
b) Kontrol Testleri	1	
12. Denetim Örnekleme	1	0.3
13. Hile Denetimi	27	8.7
a) Hile Denetimi ve Türleri	8	
b) Hileli Finansal Raporlama	3	
c) Hile Koşulları	4	
d) Hile Riski Değerleme	5	

e) Hile karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu ve Sorumluluğu	4	
f) Adli Muhasebecilik (Forensic Accounting)	3	
14. Denetim Süreci Üzerine Bilgi Teknolojilerinin Etkisi	20	6.5
a) Elektronik Ortamda Muhasebe Denetimi	12	
b) Bilgisayar Suçları ve Denetim Yöntemleri	2	
c) Denetim Teknolojisi	6	
15. Genel Olarak Denetim Planı ve Denetim Programı	2	0.6
a) Doğrulama Tekniği	1	
b) Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	1	
III) İŞLEM DÖNGÜLERİNİN (MALİ TABLO HESAPLARININ) DENETİMİ	6	2.0
a) Satış ve Tahsilat Döngüsü	2	
b) Satın Alma ve Ödeme Döngüsü	1	
c) Stok ve Üretim Döngüsü	2	
d) Nakit Bakiyelerinin Denetimi	1	
IV) DENETİM ÇALIŞMALARININ TAMAMLANMASI VE RAPORLAMA		
16. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması	6	2.0
a) Yönetimden Teyit Mektubu Alınması	2	
b) İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Geçerliliğini İnceleme	1	
c) Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	1	
d) Tam Açıklama Kavramına Uyulması (Firmalarca Yapılan Açıklamalar)	2	
17. Denetim Raporları	3	1.0
a) Raporlama Standartları	1	
b) Denetim Raporunu Yayınlama	1	
c) Denetim Görüşleri	1	
V) İÇ, FAALİYET VE KAMU DENETİMİ		
18. İç Denetim	28	9.0
a) İç Denetim Tanımı ve Özellikleri	5	
b) Türkiye'de İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim	10	
c) Bankalarda ve Aracı Kurumlarda İç Denetim	4	
d) İç Denetimin Geleceği ve İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar	6	
e) İç Denetimin Dışarıdan Sağlanması (Outsourcing)	2	
f) Başka Ülkelerde İç Denetim Mesleği	1	
19. Faaliyet Denetimi	2	0.6
20. Kamu Denetimi		
21. Yeminli Mali Müşavir (YMM)'ler Tarafından Gerçekleştirilen Tasdik Denetimi	14	4.5
a) YMM'lerin Sorumlulukları	8	
b) Türkiye'de YMM'lik Mesleği	3	
c) YMM'lik Mesleğinde Etik	1	
d) YMM'lik Sözleşmeleri	1	
e) YMM'lerin Mesleki Sorumluluk Sigortası	1	
VI) DENETİMDE GÜNCEL KONULAR	21	6.8
a) Enron	10	
b) Sarbanes & Oxley Yasası ve Etkileri	7	
c) Kamu Gözetim Kurulu	1	
d) Çevre Denetimi (Sosyal Denetim)	3	
Toplam	310	100

Tablo 1’i üst başlıklar itibariyle analiz edersek, incelenen çalışmaların dağılımı aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

“Denetim Mesleği” ile ilgili çalışmalar	: % 48
“Denetim Süreci” ile ilgili çalışmalar	: % 26
“İşlem Döngülerinin Denetimi” ile ilgili çalışmalar	: % 2
“Denetimin Tamamlanması ve Raporlama” ile ilgili çalışmalar	: % 3
“İç, Faaliyet ve Kamu Denetimi” ile ilgili çalışmalar	: % 14
“Denetimde Güncel Konular” ile ilgili çalışmalar	: % 7
Toplam	: % 100

Söz konusu oranları yorumlarsak; Türkiye’de bağımsız denetimle 1995 yılından günümüze kadar incelenen çalışmaların yaklaşık yarısı denetim mesleğini tanıtıcı yönde gerçekleşmiştir. Önemli ölçüde incelenen alanlar; meslek ahlakı, hile denetimi, iç kontrol –iç denetim ve elektronik (bilgisayar) ortamında denetim konuları olmuştur. Denetim örnekleme, işlem döngülerinin (mali tablo hesaplarının) denetimi, denetim kanıtları, denetim planlaması, denetim çalışmalarının tamamlanması ve raporlama, faaliyet denetimi konuları çok az sayıda araştırmacı tarafından ele alınmıştır.

Bağımsız denetim kitaplarında yer alan bazı ortak konular ise Türkiye’de bu dönemde hiçbir araştırmaya konu olmamıştır. Bunlar:

- Denetim hedeflerinin oluşturulması,
- Kanıt türleri,
- Müşteri kabulü ve işletmeyi tanıma,
- Yasal olmayan eylemler,
- Maddi doğruluk testleri,
- Denetim programının tasarlanması,
- Personel ve ücret döngüsü,
- Kaynak elde etme ve geri ödeme döngüsü,
- Ara mali tablolar ve özel denetim çalışmalarında raporlama,
- Denetim komitesi ve yönetimle iletişim,
- E- ticaret ve denetim,
- Denetimde beklenti boşluğu (uçurumu),
- Holdinglerde veya grup şirketlerde denetim gibi.

Türkiye’de araştırmacıların, denetime ilişkin güncel konuları yakından izledikleri ve inceledikleri saptanmıştır. Özellikle Dünya genelinde bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemelerde değişikliklere yol açan “Enron” finansal skandalı ve 2002 yılında ABD’de kabul edilen “Sarbanes – Oxley Act” (SOA) Türkiye’de de araştırmacıların dikkatini çekmiş olup, bu konularda 18 çalışma (makale ve tercüme olmak üzere) yayınlanmıştır. Ancak, bu sayının yeterli olduğu söylenemez. SOA’nın getirdiği düzenlemeler hakkında, örneğin; “İç Kontrol Üzerine Raporlama”, “Kurumsallaşma ve Denetim” gibi güncel konulara ilişkin çalışmaya rastlanılmamıştır.

İncelenen çalışmalarla ilgili yapılan diğer analiz sonuçları ise şöyledir:

a) Çalışmaların Yayınlarına Dağılımı:

İncelenen 310 çalışmanın 85’i bildiri, geri kalan 225 adedi ise makale olarak yayınlanmıştır. Bağımsız denetimle ilgili sunulan toplam 85 bildirinin, sempozyum ve konferanslara dağılımı şöyle olmuştur:

33 adet Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumları’nda

26 adet Türkiye Muhasebe Kongreleri’nde

9 adet MÖDAV - Uluslararası Muhasebe Konferansları’nda

7 adet Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumları’nda

10 adet Diğer Sempozyum ve Kongrelerde sunulmuştur.

Toplam 85 adet

Bildiri sayısındaki artışta, 1997 yılından itibaren İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM) tarafından düzenlenen “Türkiye muhasebe denetimi Sempozyumları” ile, 15. kongreden itibaren Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından üstlenilen “Türkiye Muhasebe Kongreleri”nin önemli bir katkısı söz konusudur.

Yayınlanan 225 makalenin muhasebe ile ilgili dergilere dağılımı ise aşağıdaki gibi olmuştur.

33 adet Bakış Dergisi

32 adet Fakülte ve Enstitü Dergileri

30 adet Mali Çözüm Dergisi

27 adet Yaklaşım Dergisi

26 adet MÖDAV – Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi

24 adet MUFAD – Muhasebe ve Finansman Dergisi

19 adet Vergi Dünyası / Vergi Sorunları Dergileri

6 adet Öneri Dergisi

4 adet MAUM - Analiz Dergisi

24 adet Diğer Dergiler

Toplam 225 adet

Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili çalışmalar bazı dergilerde yoğunlaş-

makla birlikte, sadece bağımsız denetimle ilgili bir dergi bulunmamaktadır. Türkiye’de uzun yıllardır faaliyet gösteren ve kendini; “bağımsız denetim mesleği ile ilgili hususların ele alındığı en geniş platform olarak” tanıtan⁵, Bağımsız Denetim Derneği tarafından, hem akademisyenlerin hem de uygulayıcıların çalışmalarını yayımlayabileceği “**Bağımsız Denetim Dergisi**” yayınlanması yararlı olacaktır. Ayrıca, Türkiye’de böyle bir dergiyi sürekli yazılarıyla destekleyecek akademik ve uygulayıcı bir kesimin oluştuğu da görülmektedir.

b) Çalışmaların Niteliği:

İncelenen 310 çalışmanın, 19’u (%6) **uygulamalı araştırma**, 13’ü (%4) **tercüme** ve geri kalan 278 adedi (%90)’ı ise teorik yani **derleme** niteliğindedir. Sosyal bilimlerde uygulamalı araştırma yapmanın zorluğu herkes tarafından kabul edilmekle birlikte, söz konusu oran oldukça düşüktür. Uygulamalı araştırmaların büyük çoğunluğunda uygulama, anket yöntemi ile gerçekleştirilmiştir.

c) Çalışmaları Yayınlayan Araştırmacıların Özellikleri:

İncelenen 310 çalışmanın 13’ü (% 4) **ikiden fazla ortak yazarlı**, 40’ı (% 13) **iki yazarlı** çalışma iken geri kalan

257 (%83) çalışma **tek yazarlıdır**. Bu durum, sosyal bilim alanında ortak çalışmanın güçlüğünü de bizlere göstermektedir. Çalışmaları yayınlayan yazarların mesleki unvanları veya mesleki özellikleri ise aşağıdaki gibidir:

259 adet çalışma akademisyenlerce,
46 adet çalışma kamu kesiminde görev yapan bürokratlarca,
30 adet çalışma özel kesimde görev yapan yöneticiler ve denetçilerce,
21 adet çalışma Yeminli Mali Müşavir (YMM)’lerce,
13 adet çalışma Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)’lerce,
1 adet çalışma Serbest Muhasebeci (SM),
4 adet çalışma Yüksek Lisans ve Doktora Öğrencisi tarafından hazırlanmıştır.

Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili bilgi birikiminde **akademisyenlerin** önemli bir katkısı olduğu görülmekle birlikte, gerek özel kesim (bağımsız denetim firmalarından ve işletmelerden) gerekse kamu kesimi denetçilerince ve meslek mensuplarınca bağımsız denetime ilgi gösterilmesi sevindirici bir gelişmedir.

Akademisyenlerin unvanlara dağılımı ise farklılık göstermekte olup aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

⁵ Bağımsız Denetim Derneği, A.g.r., s.6.

90 çalışma “**Yardımcı Doçent**” unvanına sahip olanlar tarafından,

49 çalışma “**Araştırma Görevlisi**” unvanına sahip olanlar tarafından,

48 çalışma “**Profesör**” unvanına sahip olanlar tarafından,

43 çalışma “**Doçent**” unvanına sahip olanlar tarafından,

25 çalışma “**Doktor**” unvanına sahip olanlar tarafından,

4 çalışma ise “**Öğretim Görevlisi**” akademisyenlerce gerçekleştirilmiştir.

Toplam 259

Diğer yandan söz konusu 310 çalışmanın 68’i (%22) **bayan yazarlar** tarafından gerçekleştirilmiştir. Bayan

yazarlar, 68 çalışmanın 48’inde tek yazar, geri kalan 20 çalışmada ise ortak yazar konumundadırlar. Bayanların bağımsız denetim alanına ilgisi, bizce ülkemizde sosyal bilimlerin geldiği aşamayı göstermesi açısından da önemli bir göstergedir.

Bağımsız denetime ilişkin yeni çalışma yapacak araştırmacılara ve “muhasese denetimi” derslerinde ilgili öğretim elemanlarına ve öğrencilere yardımcı olmak düşüncesiyle, 1995-2006 dönemine ilişkin incelediğimiz 310 çalışma, EK 1’de yıllar itibariyle sınıflandırılarak sunulmuştur. EK 1’de yer alan söz konusu 310 çalışmanın bağımsız denetim konuları itibariyle dağılımı ise Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2: Konu Başlıkları ve İlgili Makaleler

KONU BAŞLIKLARI	İLGİLİ MAKALELER (EK: 1)
I) DENETİM MESLEĞİ	
1. Denetim Talebi ve Diğer Benzer Hizmetler	
a) Denetimin Tanımı ve Türleri	(2003/45; 1999/7; 1996/3)
b) Kamunun Aydınlatılması İlkesi ve Bağımsız Denetim	(2002/47; 2001/4; 1998/20)
c) Denetim ve Muhasebe Mesleği	(2004/9, 10; 2001/6; 2000/8)
d) Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği	(2004/5; 2001/22)
e) Denetim Mesleğinin Yararları	(2005/11; 2002/9, 19, 32; 2001/4, 14; 1998/1; 1996/2)
f) Bağımsız Denetçi – İç Denetçi İlişkisi	(2004/24; 1998/21; 1995/7)
g) Denetim Komitesi ile İlişkiler	(2005/7, 16, 19; 2004/25; 2003/42, 44, 46; 2001/2)
2. Denetim Mesleği	
a) Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişimi, Sorunları, Öneriler ve Beklentiler	(2006/18; 2003/15, 28; 2002/5, 14, 18; 2001/21; 1999/13; 1998/24; 1997/19; 1996/5,7; 1995/9, 12, 18)
b) Türkiye’de Denetim Firmaları ve Denetçiler	(2004/1; 2003/16; 2002/22; 2000/18; 1997/12; 1995/10)
c) Türkiye’de Denetim Yönelik Yasal Kurallar	(2006/12; 2005/36, 33, 31, 21, 10, 7, 4; 2003/14; 2002/33; 1997/10; 1995/3)
d) Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye’de Uygulanması	(2006/20; 2005/13, 20; 2004/29; 2003/23, 35; 2002/31, 46; 2001/7, 20; 2000/9; 1998/22; 1995/19)
e) Kalite Kontrol İncelemeleri	(2002/15, 33, 36; 2000/17; 1999/5)
f) Diğer Ülkelerde Muhasebe Denetim Mesleği ve Standartları	(2006/9, 18; 2005/6, 20; 2004/8, 28; 2002/33, 46; 1999/10; 1997/7, 13)
g) Denetçi Eğitimi, Sempozyum ve Kongreler	(2005/1, 24; 2004/20)
3. Denetime Tabi Kuruluşlar	
a) Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Kuruluşlarda Denetim	(1999/14; 1998/9; 1997/14)
b) Bankalar ve Finans Kuruluşlarında Denetim	(2006/4; 2005/16; 2002/4, 11; 2001/9, 10, 14, 24; 1998/11; 1995/1)
c) Diğer Kuruluşlarda (Vakıf, Dernek, Kooperatif, Siyasal Parti vb.) Denetim	(2003/30; 2002/21, 30, 37; 2000/12; 1998/2, 3, 4, 6, 8, 10, 12, 15, 17, 23; 1995/17)
d) KOBİ’lerin Denetimi	(1998/18)
4. Denetim Raporları	(2002/47)
5. Meslek Ahlakı	
a) Meslek Ahlak Kuralları, Beklentiler, Sorunlar ve Uygulama Örnekleri	(2006/5; 2005/8; 2003/17, 18, 22, 28, 31, 40; 2002/38, 44, 48; 2001/16; 1997/8, 10, 11, 14, 17, 18)
b) Denetçi Bağımsızlığı	(2006/15; 2005/9, 22; 2004/6, 16, 27; 2003/21, 26, 39; 2002/2, 17; 2001/15)
c) Disiplin Cezaları	(1996/6)
6. Denetçinin Yasal Sorumluluğu	(2002/10; 2001/19; 2000/16; 1999/9; 1997/10, 13, 16; 1995/8, 15)
II) DENETİM SÜRECİ	
7. Denetim Hedefleri ve Sorumlulukları	
a) Denetçinin Yetki ve Sorumlulukları	(2005/15; 2002/7; 1997/9)
8. Denetim Kanıtları	
a) Çalışma Kağıtları	(2001/12)
b) Kanıtların Güvenilirliği	(2000/11)
9. Denetim Planlaması ve Analitik Yöntemler	
a) Müşteri İşletme Riskini Değerleme (Risk Odaklı Denetim)	(2004/19; 1995/5, 11)
b) Analitik Yöntemler ve Türleri	(2005/14; 2002/8; 2000/2, 13; 1997/6; 1996/4)
c) Denetim Anlaşmasının Yapılması	(2003/2)
10. Önemlilik ve Risk	
a) Denetimde Önemlilik	(2006/6; 2003/6; 2000/10; 1999/6; 1998/14; 1997/1)
b) Denetim Riski	(2005/18; 1999/12)
11. İç Kontrol ve Kontrol Riski	
a) İç Kontrol Değerlendirme ve Kontrol Riski	(2005/2, 38; 2003/24; 1999/3; 1995/2,6)
b) Kontrol Testleri	(2005/3)
12. Denetim Örnekleme	(2003/38)
13. Hile Denetimi	
a) Hile Denetimi ve Türleri	(2005/27; 2003/11, 31, 36; 2001/7; 2000/9; 1998/4; 1995/16)
b) Hileli Finansal Raporlama	(2005/28; 2003/8; 2001/6)
c) Hile Koşulları	(2003/5; 2001/3, 4, 5)

d) Hile Riski Değerleme	(2005/26, 30; 2004/18, 21; 2001/1)
e) Hile karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu ve Sorumluluğu	(2006/13; 2005/12; 2004/3; 2003/10; 2002/19)
f) Adli Muhasebecilik (Forensic Accounting)	(2005/25, 34; 2000/7)
14. Denetim Süreci Üzerine Bilgi Teknolojilerinin Etkisi	
a) Elektronik Ortamda Muhasebe Denetimi	(2006/1, 17; 2003/32; 2002/3, 29, 35; 2001/18; 1999/4; 1997/2, 15; 1996/8; 1995/4)
b) Bilgisayar Suçları ve Denetim Yöntemleri	(2004/17; 1995/14)
c) Denetim Teknolojisi	(2006/16; 2005/35; 2003/12, 17; 2002/24, 43)
15. Genel Olarak Denetim Planı ve Denetim Programı	
a) Doğrulama Tekniği	(2001/3)
b) Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	(2006/19)
III) İŞLEM DÖNGÜLERİNİN (HESAPLARININ) DENETİMİ	
a) Satış ve Tahsilat Döngüsü	(2004/12; 2002/16)
b) Satın Alma ve Ödeme Döngüsü	(2001/11)
c) Stok ve Üretim Döngüsü	(2003/27; 2002/13)
d) Nakit Bakımlarının Denetimi	(2002/12)
IV) DENETİM ÇALIŞMALARININ TAMAMLANMASI VE RAPORLAMA	
16. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması	
a) Yönetimden Teyit Mektubu Alınması	(2004/2; 2003/13)
b) İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Geçerliliğini İnceleme	(2005/29)
c) Bilanço Tarihi Sırasında Ortaya Çıkan Olaylar	(1997/5)
d) Tam Açıklama Kavramına Uyulması (Firmalarca Yapılan Açıklamalar)	(2001/5; 1998/7)
17. Denetim Raporları	
a) Raporlama Standartları	(2002/20)
b) Denetim Raporunu Yayınlama	(2004/6)
c) Denetim Görüşleri	(2006/3)
V) İÇ, FAALİYET VE KAMU DENETİMİ	
18. İç Denetim	
a) İç Denetim Tanımı ve Özellikleri	(2004/11; 2003/46; 1998/5, 19, 21; 1997/3; 1995/14)
b) Türkiye'de İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim	(2005/5, 17; 2003/25; 2002/6; 2001/23; 2000/2, 14; 1999/1, 15; 1998/16; 1996/1)
c) Bankalarda ve Aracı Kurumlarda İç Denetim	(2006/8; 2004/7; 2001/24; 2000/1; 1999/2)
d) İç Denetimin Geleceği ve İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar	(2006/10, 11; 2005/37; 2003/41, 43; 2002/1, 45)
e) İç Denetimin Dışarıdan Sağlanması (Outsourcing)	(2003/1; 2001/17)
f) Başka Ülkelerde İç Denetim Mesleği	(1995/13)
19. Faaliyet Denetimi	(2003/29; 1999/11)
20. Kamu Denetimi	
21. Yeminli Mali Müşavir (YMM) Tasdik Denetimi	
a) YMM'lerin Sorumlulukları	(2005/32; 2004/4, 13, 14; 2003/3, 37; 2002/27, 49; 1995/11)
b) Türkiye'de YMM'lik Mesleği	(2006/2; 2003/20; 2002/28; 2001/17; 2000/18)
c) YMM'lik Mesleğinde Etik	(2000/15)
d) YMM'lik Sözleşmeleri	(2003/34)
e) YMM'lerin Mesleki Sorumluluk Sigortası	(2002/26)
VI. DENETİMDE GÜNCEL KONULAR	
a) Enron	(2004/15, 22, 23; 2003/4, 10, 17, 36; 2002/25, 39, 40, 41, 42, 44)
b) Sarbanes & Oxley Yasası ve Etkileri	(2005/4, 22, 23; 2004/6, 15, 22; 2003/4, 9, 19, 21, 33, 39)
c) Kamu Gözetim Kurulu	(2006/21)
d) Çevre Denetimi (Sosyal Denetim)	(2006/14; 2002/23; 1999/8)

Söz konusu bu araştırmayı yabancılar boyutuna taşıyacak olursak; 1995 -2005 tarihleri arasında yayınlanmış olan AUDITING: A Journal of Practice and Theory dergisinin , 2002-2005 AFAANZ (Accounting And Finance Association Of Australia And New Zealand Limited, 2000-2005 ISAR (International

Symposium on Audit Research), 2002-2005 IAS (International Auditing Semposium) sempozyumlarında ve konferanslarında sunulmuş olan tebliğlerin başlıkları taranarak bir liste oluşturulmuştur. Bu liste kapsamında yabancı araştırmacıların son 10 yılda inceledikleri konu başlıklarının çoğunun, Türkiye’de rastlanan konularla örtüşmekte olduğu görülmüştür. Bununla birlikte henüz Türkiye’de denetim gündemine girmeyen konu başlıklarını da bulunduğu saptanmıştır.

Bunlar:

- Denetimde İstatistiksel Örneklemelerde Yeni Yaklaşımlar
- Yeni Yayınlanan ve Yayınlanacak Olan Denetim Standartlarının Uygulamalara Aktarılması
- Denetim Firmalarının ve Çalışanların Örgüt Kültüründen ve Ulusal Kültürden Etkileniş Şekilleri
- Denetim Sonrası Sunulan Hizmetler
- İç Kontrol, Dış Denetim ve İç Denetimin Bütünleştirilmesi
- Denetim Standartlarında Uluslararası Yakınsamalar
- Denetim Uygulamalarının Ülkeler arasındaki Farklılıklarının Karşılaştırılmalı Olarak Ele Alınması
- Denetim Sonuçlarının Borsalar İle Etkileşimleri
- Denetimle diğer disiplinler arasında

bağlantıların kurulması ve bütünleştirilmesi

- Denetim Eğitimindeki Boyutlar
- Devlet Denetiminin Kazandığı Önem ve Yapılan Düzenlemeler
- Denetim İşinden Alınan Ücretler ve Belirlenme Yolları
- Denetimde Yargılar ve Objektiflik
- Sürekli Raporlama ile Denetim Çalışmalarının Bütünleştirilmesi
- Denetim Komiteleri
- Yasadışı İşlemlerde Devleti Yönlendirme Misyonun ve Denetimin Yeri

4. SONUÇ

Çalışmamız Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili 1995-2006 döneminde yayınlanan makale ve bildirilerin çeşitli açılardan incelenmesidir. Bu inceleme sonuçlarına göre bazı saptamalarda bulunulmuştur. Buna göre; Türkiye’de 1995-2006 döneminde bağımsız denetime ilişkin çalışmalar yoğun olarak bağımsız denetim mesleğini tanıtıcı yönde gerçekleşmiştir. Önemli ölçüde incelenen alanlar ise; meslek ahlakı, hile denetimi, iç kontrol ve iç denetim, elektronik (bilgisayar) ortamında denetimdir. Ancak bazı denetim alanları (denetim örnekleme, mali tablo hesaplarının denetimi, denetim planlaması gibi) çok az sayıda araştırmacının dikkatini çekerken, bazı alanlarda ise hiçbir incelemeyle rastlanılmamıştır. Dolayısıyla,

Türkiye’de bağımsız denetim konularında araştırma yapmak isteyenler için çok sayıda konu seçeneği bulunmaktadır.

Araştırmamız kapsamında ulaştığımız çalışmaların, 85’i bildiri niteliğinde olup, sempozyum ve kongrelerin belirli alanlarda bilgi birikiminin oluşmasında ne kadar önemli olduğunu da bizlere göstermektedir. Ulaştığımız çalışmalar çeşitli dergilerde dağınık olarak yer almaktadır. Bu konuda, Bağımsız Denetim Derneği tarafından sürekli bir “Bağımsız Denetim Dergisi” yayınlanmasının yararlı olacağı düşünülmektedir. Ayrıca, benzer literatür çalışmalarının muhasebenin diğer alanları için de, örneğin; muhasebe eğitimi, meslek ahlakı, muhasebe standartları, muhasebe bilgi sistemi gibi, yapılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- ARENS, Alvin A., Randal J. ELDER, (2005), Mark S. BEASLEY, Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach, Tenth Edition.
- BAĞIMSIZ DENETİM DERNEĞİ, (2004), “Bağımsız Denetim Sektörü Raporu”, Türkiye İktisat Kongresi.
- ÖZKAN, Öznur, (2005), “Uluslararası Pazarlama Alanında Yapılan Araştırmaların Kategorik Değerlendirilmesi: 1995-2005 Yılları Arası Literatür Taraması”, 10. Ulusal Pazarlama Kongresi, Uluslararası Pazarlama Bildiri Kitabı, Doğu Akdeniz Üniversitesi, İşletme ve Ekonomi Fakültesi, Gazimağusa, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti. 16-19 Kasım 2005.
- YÜCE, Ayşe ve Can Şınga MUĞAN, (1996), “Dünyada ve Türkiye’de 1990 – 1995 Arası Yapılan Muhasebe Doktora Tezlerinin Analizi ve Öneriler”, Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F., 13-17 Kasım 1996.