

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

GÖNÜLLÜ DENETÇİ ROTASYONLARININ DENETİM
KALİTESİ ÜZERİNE ETKİLERİ

Zahide ÖNAL

Danışman
Prof. Dr. Ülkü ERGÜN

İZMİR – 2020

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Gönüllü Denetçi Rotasyonlarının Denetim Kalitesi Üzerine Etkileri” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2020

Zahide ÖNAL

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Gönüllü Denetçi Rotasyonlarının Denetim Kalitesi Üzerine Etkileri
Zahide ÖNAL

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Programı

2000'li yılların başında yaşanan finansal skandallar nedeniyle denetçi bağımsızlığı ve denetimin güvenilirliği konusu gündeme gelmiş ve birtakım yasal düzenlemelerle olumsuz kanının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Bu düzenlemelerden biri zorunlu denetçi rotasyonudur. Ancak düzenleyici kurum denetçinin yalnızca zorunlu olarak değil, gönüllü olarak da değiştirilebileceğini hüküm altına almıştır. Her ne kadar "gönüllü" kelimesi olumlu çağrışımlar yaratsa da genellikle gönüllü rotasyon, denetçi azli, denetçinin denetimden çekilmesi, denetim görüşünün satın alınmak istenmesi, yanlış finansal raporları örtbas etme çabası gibi olumsuzluklarla karakterizedir. Bu çalışmada gönüllü denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi Borsa İstanbul'da işlem gören imalat şirketleri özelinde incelenmiştir. Son 5 yıl içerisinde denetçisini gönüllü olarak değiştiren toplam 48 şirketin finansal verileri ile analiz gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede öncelikle Kothari, Leona ve Wasley Modeli aracılığı ile ihtiyari tahakkuklar tahmin edilmiş, sonrasında ise ihtiyari tahakkuklar üzerinde etkili olduğu düşünülen firma büyüklüğü, finansal kaldıraç, faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı, büyüme ve zarar durumunun ihtiyari tahakkuklar üzerindeki etkisi incelenmiştir. Yapılan analiz sonucunda anılan bağımsız değişkenlerin ihtiyari tahakkukları etkilemediği belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, bağımsız denetim, bağımsız denetçi, rotasyon, gönüllü rotasyon

ABSTRACT
Master's Thesis
Effects of Volunteer Auditor Rotations on Audit Quality
Zahide ÖNAL

Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department of Business
Accounting Programme

Due to the financial scandals in the early 2000s, the independence of auditor and the reliability of the audit were brought to the agenda and it has been tried to prevent from negative thoughts with the help of some regulations. One of these regulations is mandatory auditor switch. However, the regulatory authority has determined that the auditor can be changed not only mandatory, but also voluntarily. Although the word “voluntary” evoke positive connotations, it is generally characterized by such problems as dismissal the auditor, withdrawal of the auditor, the purchase of the audit opinion, and the effort to cover up the wrong and fake financial reports. In this study, the effect of voluntary auditor rotation on the quality of auditing was examined in the case of manufacturing companies listed on Borsa Istanbul. The financial data of 48 companies that voluntarily changed their auditors in the last 5 years were analysed. Within this framework, discretionary accruals have been estimated primarily through the Kothari, Leona and Wasley Model, and then the effect of firm size, financial leverage, cash flow resulting from operations, growth and loss status on discretionary accruals has been examined. As a result of the analysis, it was determined that these independent variables did not affect discretionary accruals.

Keywords: Audit, independent audit, independent auditor, rotation, voluntary rotation

GÖNÜLLÜ DENETÇİ ROTASYONLARININ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİLERİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. DENETİM KAVRAMI	4
1.2. DENETİMİN TÜRLERİ	8
1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri	8
1.2.2. Denetçi ile İşletme Arasındaki İlişkiye Göre Denetim Türleri	10
1.2.3. Denetimin Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri	13
1.3. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM	13
1.3.1. Bağımsız Dış Denetimin Amaçları	15
1.3.2. Bağımsız Dış Denetimin İşlevleri	16
1.3.3. Bağımsız Dış Denetim Süreci	17
1.3.4. Bağımsız Dış Denetim Sözleşmesi	18
1.3.4.1. Bağımsız Dış Denetim Sözleşmesinin Hukuki Niteliği	18
1.3.4.2. Bağımsız Dış Denetim Sözleşmesinin Tarafları ve	

Yükümlülükleri	19
1.3.4.3. Bağımsız Dış Denetim Sözleşmesinin İmzalanması	20
1.3.4.4. Bağımsız Dış Denetim Sözleşmesinin Sona Ermesi	21
1.3.5. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumlulukları	22
1.3.5.1. Bağımsız Dış Denetçi ve Denetim Kuruluşunun Hukuki Sorumluluğu	22
1.3.5.2. Bağımsız Dış Denetçi ve Denetim Kuruluşunun Cezai Sorumluluğu	23
1.3.5.3. Bağımsız Dış Denetçi ve Denetim Kuruluşunun İdari Sorumluluğu	24
1.3.6. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)	26

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM FAALİYETLERİNİN KALİTESİNDE GÖNÜLLÜ DENETÇİ ROTASYONUNUN ETKİSİ

2.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİ	30
2.1.1. Kaliteli Denetimin Önemi	31
2.1.2. Kaliteli Denetim İçin Objektif Kriterler	32
2.1.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	32
2.1.2.2. Uluslararası Denetim Standartları	36
2.1.2.3. Türkiye Denetim Standartları	38
2.1.3. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Faktörler	38
2.1.3.1. Bağımsız Denetçiden Kaynaklanan Faktörler	39
2.1.3.2. Denetim Firmasından Kaynaklanan Faktörler	40
2.1.3.3. Denetim Kalitesini Etkileyen Diğer Faktörlerle İlgili Araştırmalar	42
2.1.4. Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü	43
2.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNİ ETKİLEYEN BİR FAKTÖR OLARAK BAĞIMSIZ DENETİMDE ROTASYON	46
2.2.1. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Bir Faktör Olarak Bağımsız	

Denetimde Zorunlu Rotasyon	47
2.2.2. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Bir Faktör Olarak Bağımsız	
Denetimde Gönüllü Rotasyon	51
2.2.4. Gönüllü Rotasyonun Bağımsız Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkilerine	
Yönelik Literatür Taraması	56

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÖNÜLLÜ DENETÇİ ROTASYONUNUN DENETİM KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

3.1. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ	58
3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	58
3.1.2. Araştırmanın Hipotezi	59
3.1.3. Araştırmanın Yöntemi	59
3.1.4. Araştırmanın Modeli	64
3.2. BULGULAR	67
3.2.1. Tanımlayıcı İstatistikler	68
3.2.2. Çok Değişkenli Analiz Bulguları	69
SONUÇ	71
KAYNAKÇA	74

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Amacına Göre Denetim Türleri	s.10
Tablo 2: Denetçi İstatistikleri	s.27
Tablo 3: Denetçi Rotasyonu Uygulayan Ülkeler	s.50
Tablo 4: AB’de Denetçi Rotasyonu Oranı	s.55
Tablo 5: AB’de Denetçi Rotasyonunun Ardından Ödenen Ortalama Denetim Ücretleri (Bin €)	s.56
Tablo 6: Araştırmaya Dahil Edilen Şirketler	s.61
Tablo 7: Modelde Kullanılan Bağımsız Değişkenler	s.62
Tablo 8: Tanımlayıcı İstatistikler	s.68
Tablo 9: Regresyon Sonuçları	s.69

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Denetimle İlişkili Kavramlar	s.5
Şekil 2: Denetim Türleri	s.8
Şekil 3: Bağımsız Dış Denetim Süreci	s.18
Şekil 4: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Gözetim Faaliyetleri	s.28
Şekil 5: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	s.32
Şekil 6: AB'de Big 4'ün Pazar Payı	s.40
Şekil 7: AB'de Ortalama Denetim Ücreti (Milyon €)	s.41
Şekil 8: AB'de Denetçi Rotasyonunun Gelişimi	s.55
Şekil 9: KAP Bildirimlerinin İncelediği Ekran ve Filtreleme Görüntüsü Örneği	s.60
Şekil 10: Araştırmanın Yöntemi	s.64

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	The American Institute Of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IFAC	The International Federation Of Accountants (Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu)
KAP	Kamuoyu Aydınlatma Platformu
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
PCOAB	Halka Açık Şirketler Muhasebesi Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)
SEC	Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UDS	Uluslararası Denetim Standartları

GİRİŞ

Herhangi bir konuda gerçekleştirilen faaliyetlerin önceden belirlenmiş kıstaslara olan uygunluğunun kontrol edilmesi olan denetim, küreselleşme ile birlikte hız kazanan sermaye piyasalarının gelişimi, şirketlerin holdinglere, holdinglerin de çokuluslu şirketlere dönüşümünün ardından olmazsa olmaz bir faaliyet haline gelmiştir. Şirketlerin iletişim içerisinde olduğu üçüncü kişi ve kuruluşların fazlalığı, faaliyetlerin mevzuatlara ve önceden belirlenmiş standartlara uygun olup olmadığının denetlenmesini zorunlu kılmaktadır.

Denetim, işletme içi amaçlara uygunluğun kontrolü amacıyla yapılabildiği gibi, işletme dışı amaçlarla da yapılabilmektedir. Şirketlerin kendi bünyesindeki her türlü faaliyetinin işletmenin amaçlarına hizmet edip etmediğinin incelenmesi şirket içi denetimi oluştururken, devletin vergi alacaklarını garanti altına alabilmek ve kamu çıkarını gözetebilmek için yaptığı denetim ise şirket dışı denetimi oluşturmaktadır.

Küreselleşmenin hız kazanması ile birlikte ekonomik enstrümanların çeşitlenmesi nedeniyle denetim yalnızca devletin ilgilendiği bir konu olmaktan çıkıp hissedarlar, yatırımcılar ve alacaklılar gibi birçok paydaşın da ilgilendiği bir konu haline gelmiştir. Bu nedenle denetimin amaçları da çeşitlenmiş ve finansal tabloların bir bütün olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, finansal tablolarda hata ya da hilelerin olup olmadığı gibi konular incelenmeye başlanmıştır.

Genel hatları ile şirketlerin kendi içsel süreçlerinin incelenmesi iç denetimi, kamu çıkarlarının gözetilebilmesi için yapılan denetimler ise dış denetimi oluşturmaktadır. Dış denetimin bağımsız birimler tarafından yapılması, denetimin tarafsızlığını ve doğruluğunu etkilemesi bakımından önem taşımaktadır. Denetim ile ilgili 2000’li yılların başındaki olumsuz olaylar skandal boyutuna ulaşmış ve başta ABD ve AB olmak üzere tüm dünyada dış denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığını sağlamaya yönelik reformlar hayata geçirilmiştir. Ülkemizde de benzer şekilde bu amaçla denetim reformu yapılmış ve 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKGK) kurulmuştur. Ülkemizde bağımsız denetim, bu kurumun gözetimi altında sürdürülmektedir.

Bağımsız denetimin güvenilirliğinin zedelenmemesi ve tarafsızlığının korunabilmesi için denetçi ile denetlenen arasında bir bağ olmaması gereklidir. Denetçi bağımsızlığı olarak adlandırılan bu kavram, denetim faaliyetinin özünü oluşturmaktadır. Denetçinin bağımsızlığını koruyabilmek için denetçiler belli bir sözleşme ile denetim hizmeti vermekte, sözleşme her dönem sona ermektedir. Denetçinin art arda verebileceği denetim hizmetini sınırlandırmak için de denetçiler rotasyona tabi tutulmaktadır. Bu rotasyon zorunlu olduğu gibi gönüllü de olabilmektedir.

Denetçinin rotasyona tabi tutulması konusu, denetçi ile denetlenen arasında ilişkinin derinleşmemesi ve denetimin tarafsızlığının korunabilmesi amacıyla yapılmaktadır. Bu çalışmada denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını zedelememek için denetçilerin gönüllü olarak rotasyona gitmesinin denetimin kalitesine olan etkisinin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda çalışma üç bölüm olarak planlanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde genel hatlarıyla denetim ve bağımsız denetim konusuna yer verilmiştir. Bu bölümde öncelikle denetim tanımlanmış ve denetim türlerinden söz edilmiştir. Sonrasında bağımsız dış denetim konusuna geçilmiş ve bağımsız dış denetimin amaçları, işlevi ve bağımsız dış denetim süreci anlatılmıştır. Ardından ülkemizde bağımsız dış denetimin gözetimini yapan Kamu Gözetim Kurumu'na ve faaliyetlerine yer verilmiş, bağımsız dış denetim sözleşmesinin hukuki niteliği, tarafları, yükümlülükleri, imzalanması ve sona ermesi gibi konulara ve bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluklarına yer verilerek bölüm tamamlanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümü genel olarak bağımsız denetimin kalitesi ve gönüllü denetçi rotasyonu ile ilgilidir. Bu bölümde öncelikle bağımsız denetimin kalitesi ve kaliteli denetimin önemine değinilmiş, kaliteli denetim için objektif kriterlerin ne olduğu açıklanmıştır. Ardından bağımsız dış denetimin kalitesini etkileyen faktörler ve bağımsız dış denetimin kalitesini etkileyen bir faktör olarak bağımsız denetimde rotasyon konusuna değinilmiştir. Daha sonra uluslararası alanda gönüllü rotasyonun denetim mevzuatındaki yerine ve literatürde gönüllü rotasyonun bağımsız denetimin kalitesi üzerindeki etkisine yönelik önceki araştırmalara yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise gönüllü denetçi rotasyonun denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik olarak gerçekleştirilen araştırmanın yöntemine ve bulgularına yer verilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. DENETİM KAVRAMI

Oldukça geniş kapsamlı bir kavram olan denetim; nitelik, konu, amaç ve zamana göre birbirinden farklı anlamlar içermektedir. Bu nedenle denetim yerine başka anlamlar ifade eden kontrol, revizyon, inceleme ve teftiş gibi kavramlar da sıklıkla kullanılabilir. Denetim, genel itibarıyla bir kuruluşun kaynak kullanımına ilişkin verimlilik ve etkinliğini ve hatta ne ölçüde ekonomik olduğunu ölçme, karşılaştırıp değerlendirme işidir (Bozkurt, 2013: 57). Bu gözle bakıldığında denetimi, önceden belirlenen standartlara ne ölçüde uyulduğunun incelenmesi olarak görmek de mümkündür. Önceden belirlenen standartlar ile kastedilen ise ekonomik, fiziksel ve sosyal standartlar ile mevzuatlardır. Dolayısıyla modern anlamıyla denetimi, bir tür performans değerlendirme süreci olarak görmek mümkündür. Süreç, planlamadan başlayıp yürütme ile devam etmekte ve denetimin sonuçlarının raporlanması ile son bulmaktadır (Sağlar ve Tuan, 2009: 345).

Küreselleşmenin hız kazandığı, finansal liberalizasyonun dünyada hakim piyasa görüşü olmaya başladığı 1980'li yıllardan itibaren yaşanan ekonomik gelişmeler, dev holdinglerin çok uluslu şirketlere dönüşmesi, birleşmeler, sermaye piyasasındaki gelişmeler sonucunda halka açık şirketlerin sayısındaki artış gibi nedenler, tarihsel süreç içerisinde denetim yaklaşımını da değişime uğratmıştır (Sabuncu, 2017: 162). Sanayi devrimi öncesinde belgelerin tamamını inceleyerek hata ve hilelerin ortaya çıkarılması amacıyla işletme sahipleri tarafından yapılan denetim, sanayi devriminin ardından ortaklar ve işletmeye borç verenler tarafından da önem kazanmıştır. 1900'lü yıllar ile birlikte belgelerin tamamının incelenmesi yaklaşımına örneklemeye başvurma yaklaşımı eklenmiş, bilanço ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylamak için ortaklar, borç verenler ve devlet tarafından denetim yapılmaya başlanmıştır. 1930'lu yıllardan itibaren ise finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturmak amacıyla ortaklar, borç verenler, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer gruplar denetimin tarafları haline gelmiştir. (Güredin, 2010: 4).

Son dönemde denetim kavramı yerine sıklıkla kontrol, teftiş, revizyon ve murakabe gibi kavramlar da kullanılmaktadır. Ancak bu kavramlar denetimi tam olarak karşılamamakla birlikte denetimle yakından ilişkili kavramlardır (Batmaz, 2015: 7). Örneğin *kontrol*, herhangi bir faaliyetin önceden belirlenen hedeflere ulaşması için faaliyet esnasında alınan tedbirlerdir. Böylece istenilen sonuçları sağlamak mümkün olmaktadır. Denetim ise istenilen sonuçlara ulaşma derecesidir. Dolayısıyla kontrol faaliyet esnasında, denetim ise faaliyet bittikten sonra yapılmaktadır (Özkardeş, 2017: 193).

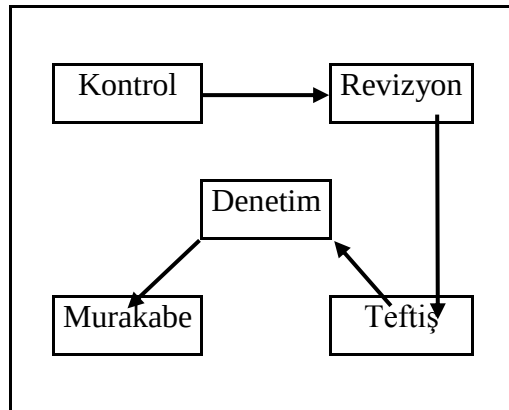
Bir diğer kavram olan *revizyon*; denetim öncesinde, faaliyetler sonucunda ulaşılan çıktıların tekrar gözden geçirilmesi, hata ve eksikler varsa denetimden önce giderilmesi için gerçekleştirilen faaliyettir. Yani revizyon, denetimden öncedir ve denetime ön hazırlık mahiyetindedir (Başpınar, 2005: 38).

Denetim yerine kullanılan bir diğer kavram *teftiş*dir. Teftiş, bir işin iyi yürütülüp yürütülmediğini belirlemek için yapılan incelemedir. Denetim, faaliyetlerin geneline uygulanırken, teftiş bu faaliyetlerin içerisindeki özel bir faaliyetin uygunluğunu değerlendirmek için yapılmaktadır. Dolayısıyla teftiş denetimin içinde bütünün bir parçasıdır (Bozkurt, 2013: 58).

Son olarak *murakabe* ise olması gereken ile olanı karşılaştırmaya yönelik bir faaliyettir. Denetim, fiili durumu ortaya koymaya yönelik olarak yapılırken, murakabe olması gereken ile fiili durum arasındaki farkı ortaya koymak için yapılmaktadır. Bu bağlamda murakabe, denetimi de içermektedir (Batmaz, 2015: 7).

Denetimle ilişkili kavramlar aşağıdaki gibi şematik olarak gösterilebilir.

Şekil 1: Denetimle İlişkili Kavramlar



Kaynak: Batmaz, (2015), Özkardeş, (2017), Başpınar (2013) ve Bozkurt'tan (2017)

Denetim sistematik bir süreçtir. Bu süreç içerisinde denetimi yapılacak unsurların önceden belirlenmiş kriterler karşısındaki durumu incelenmektedir. Ayrıca bu kriterler doğrultusunda kanıtların toplanması, kanıtların değerlendirilmesi ve ulaşılan sonucun raporlanması faaliyetlerini içermektedir (Yakar, 2015: 252).

Denetim, en temel yönetim fonksiyonlarından biridir. Kurum ve işletmelerin başarısında anahtar rol üstlenen denetim fonksiyonu ile yönetimin planlama, örgütlenme, yöneltme ve koordinasyon fonksiyonlarını ne ölçüde yerine getirdiği ve başarısı incelenmektedir. Denetim fonksiyonu, yönetimin diğer dört fonksiyonu sonucunda ortaya çıkan ürün ya da hizmetin kontrolünü ve değerlendirmesini yapmaktadır (Karacan ve Kutlu, 2018: 203).

Denetim, yönetim faaliyetlerinin sonuçları hakkında geri bildirimi sağlaması ve mevcut yapının dinamizmini artırmasını bakımından önemli bir yönetsel kontrol aracıdır. Dolayısıyla denetim, yönetimin kontrolünde yapılan bir faaliyettir.

Denetim süreci, objektif kriterlere dayanmaktadır. Dolayısıyla subjektifliğe yer yoktur. Denetimde ekonomik faaliyetler sonucunda elde edilen çıktıların önceden belirlenmiş kriterlere ne ölçüde uyulduğu araştırılmakta, denetimin sonucunda rapor hazırlayabilmek için gerekli olan kanıtlar toplanmaktadır. Dolayısıyla denetim bir süreçtir ve denetimin bir tür süreç olma özelliği, onu durağanlıktan uzak, dinamik bir yapıya büründürmektedir. Süreç içinde denetimin yapılabilmesi için gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması, bu raporların da ilgili taraflara sunulması aşamaları bulunmaktadır. Dolayısıyla denetimi bir bütün olarak bilgi üretimi ve üretilen bilgiler ile bir karar verme süreci olarak görmek mümkündür (Durmuş, Otlu ve Özkan, 2018: 68.).

Denetim faaliyetlerinin özü, ekonomik faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin ve önceden belirlenen kriterlere ne ölçüde uyulduğundan ibarettir. Denetim süreci başladığında denetlenen firmaya ilişkin finansal tablolar ve raporlar denetçiye verilmekte ve süreç başlamaktadır. Bu raporlarda işletmenin ekonomik faaliyetlerinin belli bir süre içindeki sonuçları yer almaktadır. Denetçiler, gerçekleştirdikleri denetimin sonucunda işletme sahibinin kendilerine sundukları finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını ortaya koymaktadır. Topladıkları kanıtlar doğrultusunda da finansal raporların doğruluğunu onaylayıp onaylamama konusunda yetkisini kullanmaktadır (Solak, 2016: 17)

Denetçiler, denetim faaliyetleri esnasında yalnızca önceden belirlenen kriterlere uygunluğu incelemektedir. Bu kriterler, yasa koyucunun ortaya koyduğu kanunlar, kurallar, yönetmelikler, yönetim tarafından belirlenmiş başarı kriterleri, bütçenin gerçekleşme düzeyleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilmektedir. Önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk konusu, nitelik ya da nicelik bakımından olabilmektedir (Dabbağoglu ve Can, 2018: 10).

Denetim uzmanlarının denetimi bağımsız bir gözle ve özenle yapması ve sonuçları titizlikle değerlendirmesi gereklidir. Bu özen ve titizlik kadar önemli bir diğer nokta ise denetim esnasında elde ettiği kanıtları tarafsız bir gözle ve önyargısız bir şekilde toplamasıdır. Denetçi kanıtları bu şekilde toplarken, kanıtların öznel veya tarafsız olup olmasına özen göstermelidir. (Durmuş, Otlu ve Özkan, 2018: 69). Örneğin kanıt toplanırken, bir kanıtın taraflı bir şekilde toplandığı gerekçesiyle o kanıtı işleme almamazlık yapmaması gereklidir. Bu noktada kanıtın tarafsızlığı değil, denetçinin tarafsızlığı önem taşımaktadır. Denetçi, ulaştığı sonuçları ilgili taraflarla paylaşmaktadır. Taraflar ise denetçinin ulaştığı bulgulardan etkilenen herkestir. Bunlar ortaklar ve işletme sahipleri olduğu gibi kredi verenler ve devlet kurumları da olabilmektedir (Pamukçu, 2017: 230).

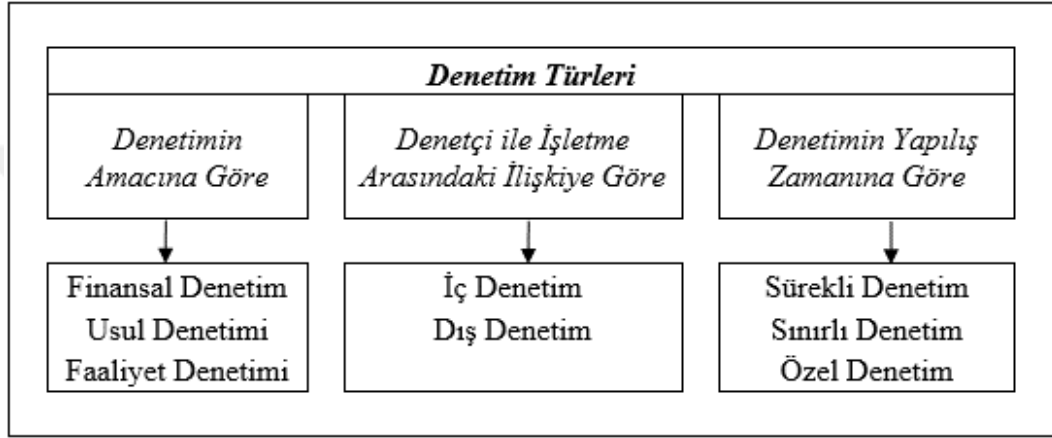
Denetim sürecinin son aşaması, sonuçların raporlanmasıdır. Bu raporda, denetlenen işletmenin ekonomik faaliyetlerinin sonucunda hazırlanan finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği onanmakta ya da onanmamaktadır. İncelemenin sonuçları ile ilgili rapor, yazılı olarak sunulmaktadır. Bu raporda denetçinin görüşleri de yer almaktadır. Denetçiler, raporlarında finansal raporların doğruluğunu %100 garanti etmemektedir (Yanık ve Karataş, 2017: 5).

Denetim kavramı, oldukça geniş kapsamlı bir anlam ifade eden sistematik bir süreçtir ve en temel yönetim fonksiyonlarından biridir. Objektif kriterlere dayanan bir denetim, yönetim faaliyetlerinin sonuçları hakkında geri bildirim sağlanmaktadır. Çalışmanın devamında denetimin türlerinden bahsedilmiştir.

1.2. DENETİMİN TÜRLERİ

Denetim, aşağıdaki şekilde de görüldüğü üzere denetimin amacına göre, denetçi ile işletme arasındaki ilişkiye göre ve denetimin yapılış zamanına göre olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Şekil 2: Denetim Türleri



Kaynak: Yükçü ve Koçakoğlu'ndan (2017) derlenerek oluşturulmuştur.

1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Denetimin amacına göre finansal denetim, usul denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç tipi bulunmaktadır. Genel itibariyle finansal denetimde, işletmenin finansal tabloları ile ilgilenilirken, usul denetimi, önceden belirlenen kriterlere uygunluk, faaliyet denetimi ise işletmenin etkinlik ve verimlilik durumu ile ilgilenilmektedir.

İşletmenin finansal işlemleri ve faaliyetlerinin yasalar ve diğer otoriteler tarafından belirlenmiş kurallara ve mevzuatlara uygunluğunun incelendiği denetim türü *finansal denetimdir*. Finansal denetimde amaç, finansal tabloların (bilanço, gelir tablosu vb.) bütünsel olarak kriterlere uygunluğunun tespitidir. Denetimde bu tabloların amaçlarının da farklı olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Bununla birlikte denetim süreci, genellikle finansal tabloların denetimiyle, yani finansal denetim ile başlamaktadır. Ardından diğer amaçlara yönelik denetime geçilmektedir.

Dolayısıyla finansal denetimi, denetim sürecinin başlangıç noktası olduğunu söylemek mümkündür(Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 12-13)

İşletmelerin ekonomik faaliyetlerinin yasalar ve mevzuatta belirlenen yöntemler ve kurallara uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetlenmesi süreci *usul denetimini* oluşturmaktadır. Usul denetiminde amaç, işletme faaliyetlerinin yetkili organlarca belirlenmiş kriterlere uygunluğun incelenmesidir. Yalnızca ekonomik faaliyetler değil, işletmenin gerçekleştirdiği tüm faaliyetler usul denetimi ile incelenebilmektedir. İşletme yönetimi, kendi koydukları kurallara ne kadar uyulduğunu denetlemek için usul denetimine başvurabilmektedir (Demirtaş-Aydoğan, 2016: 776).

İşletmenin faaliyetleri sonucunda ulaştıkları sonuçların önceden belirlenmiş amaçlara uygunluğunun ve verimlilik düzeyinin tespitinde uygulanan denetim tipi ise *faaliyet denetimini* oluşturmaktadır. İşletmelerin iş yapış şekline yönelik en geniş kapsamlı inceleme olan faaliyet denetiminde işletmenin uyguladığı politikaların ne ölçüde başarılı olduğu belirlenebilmektedir. Faaliyet denetimi, yalnızca ekonomik olaylarla değil, pazarlama, satın alma, insan kaynakları ve AR-GE departmanları ile ilgili de olabilmektedir. Faaliyet denetiminde önceden belirlenen kriterler, verimlilik, etkinlik, bütçe gibi kriterler olmaktadır. Faaliyet denetimi, çoğunlukla iç denetçiler tarafından yapılmaktadır (Demirtaş-Aydoğan, 2016: 776).

Tablo 1’de amacına göre denetimin kapsam ve ölçütleri görülmektedir.

Tablo 1: Amacına Göre Denetim Türleri

	<i>Finansal Denetim</i>	<i>Usul Denetimi</i>	<i>Faaliyet Denetimi</i>
<i>Amaç</i>	Finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi	Şirket faaliyetlerinin belirlenen kriterlere ne ölçüde uyduğunun araştırılması	Şirket faaliyetlerinin etkinliğinin incelenmesi
<i>Kapsam</i>	Finansal tablolar ve finansal tabloların ekleri	Şirketin tüm faaliyetleri	Şirketin tüm faaliyetleri
<i>Ölçüt</i>	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, yasal mevzuat	VUK, yönetmelikler, şirketin ana sözleşmesi, yönetim kurulu kararları vb.	Önceden belirlenen performans kriterleri, bütçe gerçekleştirmeleri vb.

Kaynak: (Doğan, 2019)

Görüldüğü üzere denetim, finansal amaçlarla yapılabildiği gibi usulen ve faaliyetlere yönelik olarak da yapılabilmektedir. Finansal ve usul denetiminde finansal ve ekonomik faaliyetlerin yasalara ve mevzuata uygunluğu incelenirken, faaliyet denetiminde iş yapış şekli incelenmektedir. Ancak denetim türleri, yalnızca finansal, usul ve faaliyet denetimiyle sınırlı değildir. Denetim, denetçi ile işletme arasındaki ilişkiye göre de sınıflandırılabilir.

1.2.2. Denetçi ile İşletme Arasındaki İlişkiye Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesinde kilit rolü üstlenen şüphesiz denetçilerdir. Denetçiler ise işletme ile organik bağa sahip olup olmamalarına göre ikiye ayrılmaktadır. Dolayısıyla denetim, işletmenin içindeki denetim departmanının gerçekleştirdiği iç denetim ve dışarıdan bağımsız denetçiler tarafından yapılan dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1941’de İç Denetçiler Enstitüsünün kurulması ile başladığı kabul edilen modern *iç denetim*, aynı enstitü tarafından 1947 yılında yapılan tanımlamayla kurum faaliyetlerinin incelenip değerlendirilebilmesi için kurum içinde yapılan bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir. Günümüzde ise bu amaçların yanında kuruma danışmanlık hizmetinin sağlanması ve değer yaratımı gibi amaçlar da iç denetimin amaçları arasında sayılmaktadır. Coğrafi kısıtlama olmaksızın kurum faaliyetlerinin tamamını kapsayan iç denetim, kurum faaliyetlerini geliştirmek ve değer katabilmek amacıyla yapılan bağımsız ve tarafsız güvencedir (Kurnaz ve Dindaroğlu, 2016: 54).

Bir diğer açıdan iç denetim, mali ve mali olmayan nitelikteki faaliyetlerin incelenerek değerlendirilmesi şeklinde gerçekleştirilen bir denetim türüdür. İç denetimde amaç, şirket varlıklarının zararlar karşısında korunması ve faaliyetlerin önceden saptanan politikalar doğrultusunda yürütülmesini sağlamaktır (Sabuncu, 2017: 165).

İç denetimde işletme faaliyetlerinin etkinliği ve önceden belirlenen kriterlere uygunluğu, kurumun bünyesinde görev yapan ekip tarafından yönetime rapor halinde sunulmaktadır. İşletme varlıklarının korunmasını sağlayan iç denetim ile işletmenin karar vericilerine bilgi verebilmek mümkün olmaktadır. Bu faaliyet türü işletme bünyesindeki denetçi grubu tarafından yapılmaktadır. Söz konusu denetçi grubunun mesleki yetkinlik ve donanım sahibi insanlar olabilmesi için dünya çapında kuruluşlar tarafından eğitimler verilmektedir (Güneş ve Kaygusuzoğlu, 2018: 210).

İç denetim, ürün ve hizmetlerin sunulmasında kalite artışını sağlayabilmek için çalışanlara verilen daha fazla yetki ve sorumluluğun kontrol edilmesi ihtiyacının bir ürünüdür. Ürün ve hizmetlerin üretilmesinde maliyetlerin azaltılması için ihtiyaç dışı faaliyetlerin durdurulması da iç denetimin amaçları arasında yer almaktadır. Bu sayede hem kamu hem de özel sektörün etkinliği ve verimliliği artmaktadır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 60).

İşletmenin kendi bünyesindeki denetçilerin yapmadığı, yani dışarıdan hizmet alınarak yapılan denetim türü ise *dış denetimdir*. Dış denetim, işletmenin dışındaki paydaşlara mali tablolarının durumu, doğruyu gösterip göstermediği ve önceki yılların faaliyet gibi konularda bilgi sağlamaktadır. Bağımsız dış denetim, bir denetim sözleşmesi ile olmak kaydıyla mali müşavirlerce gerçekleştirilmektedir. Bunun yanında kamu denetimi denilen ikinci tip bir dış denetim de bulunmaktadır.

Burada ise kamu denetçileri tarafından mali tablo ve faaliyet denetimlerinin raporlanması ve sunumu söz konusudur. Çeşitli kamu kurumlarının bünyesinde yer alan denetçiler, işletme faaliyetlerini kamu yararı gözeterek, hukuka uygunluk ve devletin ekonomi politikalarına uygunluk gibi konuları araştırmakta ve raporlamaktadır (Özekicioğlu, 2017: 605; Öztürkçü-Akçay ve Bilen, 2019: 30).

İç denetçiler ile dış denetçiler arasında birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür(Korkmaz, 2007: 8):

- İç denetçiler işletme yönetimi tarafından atanırken, dış denetçiler sözleşme uyarınca dışarıdan görevlendirilmektedir. Denetçinin şirket ile herhangi bir bağı yoktur.
- İç denetçiler işletmenin ihtiyaçlarını gözetirken, dış denetçiler finansal bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişi ve kurumlara hizmet etmektedir.
- İç denetçilerin görevi işletme içerisinde etkinliğin sağlanması amacıyla faaliyetleri denetlemek iken, dış denetçilerin görevi özellikle bilanço ve gelir tablosu gibi mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu incelemektir.
- İç denetçilikte sertifika sahibi olmak zorunlu değilken, dış denetçi olabilmek için lisans almak zorunludur. Bu lisans, ülkemizde SMMM ya da YMM olmayı gerektirmektedir.
- İç denetçiler, işletme faaliyetleri ile ilgili her türlü hatanın önlenmesi ile doğrudan ilgilenmektedir. Dış denetçiler ise hatanın mali tablolar üzerindeki etkisinin boyutlarına göre ilgilenmektedir.
- İç denetçiler yönetim kuruluna karşı sorumluyken, dış denetçilerin sorumlulukları yasalarla belirlenmiştir ve kusurlu olmaları durumunda hukuki ve cezai yaptırımları bulunmaktadır.
- İç denetçilerin denetim faaliyeti yönetimin ihtiyaçlarına ve isteklerine uymak durumundadır. Dış denetçilerin her bakımdan bağımsızlığı ise esastır.
- İç denetçilerin denetim zamanı yıl boyu devam etmektedir. Dış denetim ise yılda bir kez ve dönem bittikten sonra yapılmaktadır.

Denetim, denetçinin işletmenin bünyesinde çalışan olması ve işletmeyi dışarıdan denetleyen olması bakımından da sınıflandırılabilir. İç denetim, denetçinin denetlediği işletmenin çalışanı olması nedeniyle daha çok faaliyetlerle ilgilidir. Dış denetim ise bağımsız olarak yapılmaktadır. Denetim, denetçi ile işletme

arasındaki ilişkiye göre sınıflandırıldığı gibi denetimin yapıldığı zamana göre de sınıflandırılabilir.

1.2.3. Denetimin Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri

Denetimin “*sürekli denetim*”, “*sınırlı denetim*” ve “*özel denetim*” olmak üzere yapıldığı zamana göre sınıflandırılması da mümkündür. *Sürekli denetim*, SPK düzenlemeleri doğrultusunda hazırlanıp açıklanması zorunlu nitelikteki finansal tabloların denetiminin her yıl yapılmasını ifade etmektedir (Öztürk ve Acar, 2015: 68). *Sınırlı denetim*, bilanço ve gelir tablosunun 6 aylık aralıklarla denetlenmesidir (Kayıkçıoğlu, 2018: 153). *Özel denetim* ise menkul kıymetlerin halka arzı, birleşme, devir ya da tasfiye gibi durumlarda mali tabloların denetlenmesini içermektedir (Dinç ve Atabay, 2016: 1531).

Görüldüğü üzere, zamanına göre denetimde zorunluluk hali olabildiği gibi ortaya çıkan özel durumlardan kaynaklı olarak da denetim yapılabilir. Zorunlu olarak yapılan denetim ise bağımsız dış denetimi oluşturmaktadır.

1.3. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

Denetim, şirketlerin faaliyetlerinin ve kayıtlarının belirlenmiş standartlara ya da yasal ya da şirket içi düzenlemelere ne kadar uygun olduğunu doğrulamak amacıyla gerçekleştirilebilmektedir. Hemen her konuda yapılmakla birlikte bağımsız denetim denildiğinde kamu ve hissedarların çıkarlarını korumak amaçlı yapılan finansal denetimler akla gelmektedir. Finansal denetimin yanında güvenlik açıkları, yazılım geliştirme uygulamaları, güvenlik ve çevre uygulamaları gibi konular da denetlenebilmektedir. Denetlenenin ne olduğundan bağımsız olarak denetim süreci, denetçilerin bağımsızlığına ihtiyaç duymaktadır (Özekicioğlu, 2017: 610).

Denetçilerin bağımsızlığı konusu, denetimi yapan ile denetimi yapılan arasında herhangi bir bağ ve ilişki olmamasını ifade etmektedir. Bu ilişkisizlik, taraflı bakış açısını ortadan kaldırmaktadır. Her ne kadar mutlak nesnellığe ulaşmak zor olsa da denetçilerin bağımsız ve tarafsız olabilmesi için yasalar, meslek etiği ve endüstri standartları devreye girmektedir (Ulusoy, 2006: 290)

Denetçi bağımsızlığı, iç veya dış denetçinin denetlenen işletmede finansal çıkarları olabilecek taraflardan bağımsızlığını ifade etmektedir. Bağımsızlık, denetim sürecine bütünlük ve nesnel bir yaklaşım gerektirir. Kavram, denetçinin çalışmalarını özgürce ve objektif bir şekilde yürütmesini gerektirir (Kartal, Depren, ve Depren, 2018: 44).

İç denetçinin bağımsızlığı, denetim sonucu çıkarları zarar görebilecek taraflardan bağımsız olmak anlamına gelmektedir. Dış denetçinin bağımsızlığı ise bir işletmenin finansal tablolarında yayınlanan sonuçlara ilgi duyan taraflardan bağımsız olmak anlamına gelmektedir.

Ülkemizde denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığını ve denetim faaliyetlerinin esaslarını belirlemek üzere bağımsız dış denetim ile ilgili yönetmelik bulunmaktadır. 26.12.2012 Tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde bağımsız denetim, “*Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması*” olarak tanımlanmaktadır.

Bağımsız dış denetim, şirket paydaşlarının menfaatlerinin korunmasına yardımcı olmaktadır. Gelecek ile ilgili daha sağlıklı öngörülerde bulunmanın yolunu açan bağımsız dış denetim sayesinde daha güvenilir ve daha isabetli kararlar vermek mümkün olmaktadır. Ayrıca finansal tabloların gerçekliği ve güvenilirliğini ortaya koyan bağımsız dış denetim sayesinde daha düşük maliyetli finansmana erişmek mümkün olmaktadır (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 9-10)

Bağımsız dış denetim, kredi verenler açısından da önem taşımaktadır. Kredi kuruluşları tarafından arzu edilen, kredi verecekleri şirketin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olmasıdır. Bu sayede şirketin kredi başvurusunda sundukları finansal tabloların güvenilirliğinden ve doğruluğundan emin olmaktadır. Bu da verecekleri kredinin miktarını ve limitini ayarlamalarını sağlamaktadır. Sonuçta kredi kuruluşlarına zamanında ödenmeyen kredilerin miktarı ve sayısı azalmaktadır. Şirketler açısından bakıldığında ise şirketler bağımsız denetim

kuruluşları aracılığı ile finansal tablolarını denetime tabi tutarak kredi imkanına daha rahat erişebilmektedir (Çalıyurt ve Kesimli, 2015: 18).

Bağımsız dış denetim, bağımsız denetçiler aracılığıyla yapılmakta ve tüm çıkar gruplarını ilgilendirmektedir. Bu noktada denetçinin bağımsızlığı konusu denetimin sağlıklı bir şekilde yapılmasını sağlayan en önemli faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilen bağımsız dış denetim, şirket paydaşlarını ilgilendirdiği kadar kredi verenleri de ilgilendirmektedir. Bağımsız denetimin çok geniş bir paydaş kesimini ilgilendirmesi nedeniyle bağımsız denetimin yapılış amaçlarını incelemekte yarar vardır.

1.3.1. Bağımsız Dış Denetimin Amaçları

Bağımsız dış denetimde temel amaç, denetime tabi tutulan kuruluşun yasalar ve yönetmeliklere ne ölçüde uyulduğunun ortaya konulmasıdır. Dış denetçiler, müşterilerinin finansal tabloları ile ilgili olarak görüşlerini içeren bir rapor yayınlamaktadır. Finansal tabloların güvenilir ve doğru olup olmadığı ile ilgili olarak hazırlanan raporlar denetlenen şirketin yetkili organlarına yazılı olarak iletilmektedir. Ayrıca sözlü olarak bir sunum yapılması da istenebilmektedir (Kandemir ve Akbulut, 2013: 41).

Bağımsız dış denetim, dolaylı yoldan sermaye piyasalarının gelişimini de amaçlamaktadır. Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili rapor hazırlamak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız dış denetim ile yatırımcılar, güven içerisinde halka açık şirketlere yatırımlarını yönlendirebilmektedir. Yatırımların güvenli bir şekilde halka açık şirketlere yönlendirilmesi ile sermaye piyasalarının gelişimi sağlanacak ve ekonomik kalkınma mümkün olacaktır. Bu bağlamda etkin bir dış denetim olmaksızın sermaye piyasasının gelişiminin mümkün olmadığını söylemek yanlış olmayacaktır (İnaltong ve Taş, 2015: 80).

Görüldüğü üzere bağımsız dış denetim, temelde denetime tabi tutulan kuruluşun yasalara ve yönetmeliklere ne kadar uyduğunu ortaya koymak, ek olarak da sermaye piyasalarının gelişimine katkı sağlamak amacıyla gerçekleştirilmektedir. Bağımsız dış denetim, bu amaçlarına, üstlendiği belli başlı işlevler aracılığı ile

ulaşmaktadır. Dolayısıyla bağımsız dış denetimin işlevlerinden söz etmek de yerinde olacaktır.

1.3.2. Bağımsız Dış Denetimin İşlevleri

Bağımsız dış denetimin bilgilendirme işlevi, caydırıcılık işlevi, koruyuculuk işlevi ve ekonomik işlevleri bulunmaktadır.

Bağımsız dış denetimin ilk işlevi *bilgilendirme* işlevidir. Bağımsız dış denetçiler, finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini tarafsız bir şekilde kontrol etmektedir. Böylece yatırımcılar da finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğundan emin olmaktadır. Yatırımcılar açısından yatırım kararı verirken doğru bilgiye sahip olmanın önemi düşünüldüğünde, bağımsız dış denetim, yatırımcıların doğru karar vermesine yardımcı olmaktadır (Mizrak, 2016: 4)

Bağımsız dış denetimin diğer işlevi *caydırıcılık* işlevidir. Bağımsız denetim, kamuya açıklanan mali tabloların, tabloları hazırlayanlar tarafından kendi çıkarları doğrultusunda değiştirilmediğinin bir kanıtıdır. Finansal tabloların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi, finansal tabloları hazırlayanların bu raporları hazırlarken daha dürüst davranmasının ve hileden kaçınmalarının bir anahtarı olmaktadır (Or, 2011: 43)

Bağımsız dış denetim ile yatırımcıların doğru bilgiye erişmesi, yatırımlarının daha sağlıklı kararlar çerçevesinde yapılmasını sağlamaktadır. Bu da yatırımcıların korunmasını sağlamakta ve bağımsız dış denetimin *koruyuculuk* işlevini oluşturmaktadır. Doğruluğu ve güvenilirliği onanmış finansal tabloları inceleyerek yatırım yapan yatırımcılar, hileli finansal tablolar nedeniyle olası kayıplardan korunmuş olmaktadır. Dolayısıyla bağımsız dış denetim, kötü niyetli hareketlerin ve yatırımcıların zarar etmesinin önüne geçilmesini sağlamaktadır (Or, 2011: 42)

Son olarak bağımsız dış denetimin ekonomik işlevi bulunmaktadır. Bağımsız dış denetim, yatırımcıların elde ettikleri bilgilerin doğruluğunu garanti ettiğinden, bağımsız dış denetim ile yatırımcıların finansal piyasalara olan güveni artacak ve böylece yatırımcıların yatırım kararı vermesini kolaylaştırmaktadır. Dolayısıyla sermaye piyasasına fon akışı sağlanmaktadır (Mizrak, 2016: 5)

Bağımsız dış denetim, bilgilendirme, caydırıcılık, koruyucuk işlevlerinin yanında ekonomik işlevleri bulunmaktadır. Ayrıca finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bilgi verdiği gibi, finansal tablolarda gerçeğe aykırı beyanları önleme konusunda caydırıcı olmaktadır. Böylece yatırımcıları da hatalı kararlardan korumaktadır.

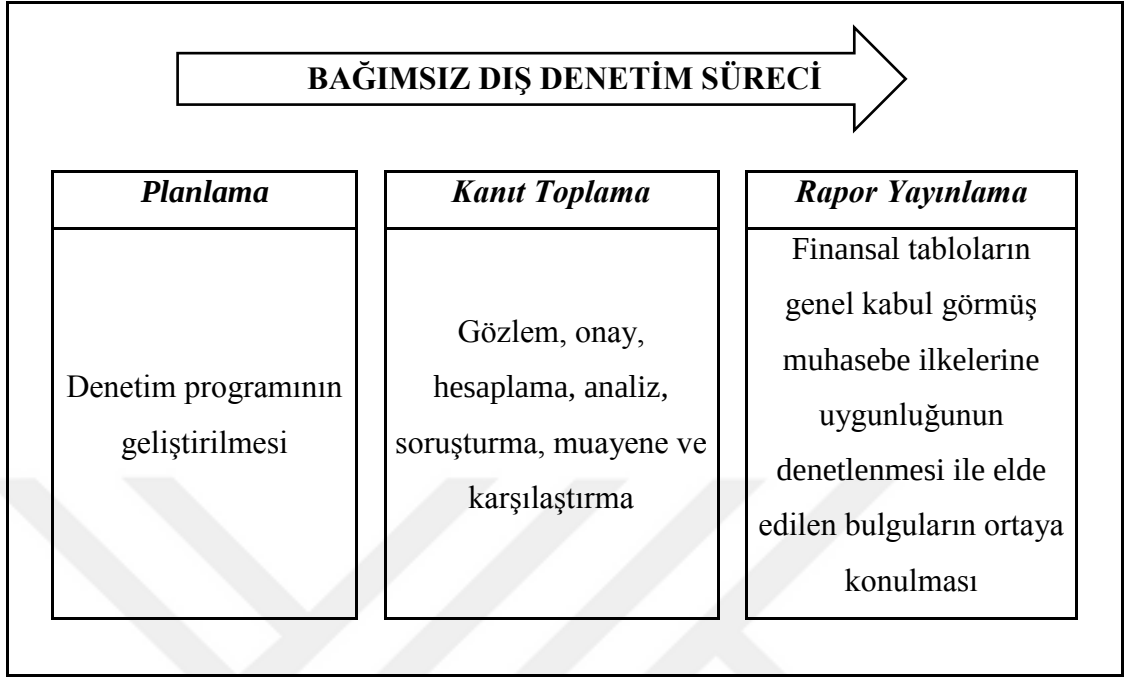
1.3.3. Bağımsız Dış Denetim Süreci

Bağımsız dış denetim genel olarak üç aşamalı bir süreçten oluşmaktadır. Bunlar planlama, kanıt toplama ve rapor yayınlama aşamalarıdır.

Bağımsız denetim süreci, denetim programının geliştirildiği planlama aşaması ile başlamakta, gözlem, onay, hesaplama, analiz, soruşturma, muayene ve karşılaştırma gibi yöntemlerle kanıt toplanması ile devam etmektedir. Süreç sonucunda ise finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğuna yönelik elde edilen bulguların ortaya konulduğu bir rapor yayınlanmaktadır. Denetim raporu, tanıtım, kapsam ve görüşler olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır (Tanç ve Gümrah, 2015: 527)

Raporun *tanıtım* kısmında denetlenen mali tabloların neler olduğu ve denetçinin bu tablolardan ve tabloların denetimi sonucunda ortaya koyduğu görüşten sorumlu olduğu beyan edilmektedir. Kapsam kısmında denetlenen mali tabloların denetimine uygun testlerin ne şekilde yapıldığını açıklanmaktadır. Son olarak görüş kısmında ise denetçinin görüşleri yer almaktadır. Bu bölümde öne sürdüğü görüşlerden denetçinin sorumluluğu bulunmaktadır (Ulusoy, 2007: 40). Şekil 3'te bağımsız dış denetim süreci görülmektedir.

Şekil 3: Bağımsız Dış Denetim Süreci



Kaynak: Tanç ve Gümrah'tan (2015)

1.3.4. Bağımsız Dış Denetim Sözleşmesi

Denetim faaliyetlerinin yapılması için ise öncelikle bir sözleşme imzalanmalıdır. Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 397. Maddesi uyarınca anonim şirketler, finansal tablolarını bağımsız olarak denetlettirmek yükümlülüğü altındadır. Bu yükümlülüğü yerine getirmek üzere anonim şirketler bir bağımsız denetim şirketi bulmak durumundadır. Bağımsız denetim şirketinin bulunması ile birlikte anonim şirket ve bağımsız denetim kuruluşu arasında bir sözleşme (bağımsız denetim sözleşmesi) imzalanarak süreç başlamaktadır.

1.3.4.1. Bağımsız Dış Denetim Sözleşmesinin Hukuki Niteliği

Bağımsız dış denetim sözleşmesi, bağımsız denetimi yapılan şirket ve denetim şirketi arasındaki bağımsız denetim hizmetinin koşullarını ve sınırlarını belirleyen sözleşmedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlulukları bu sözleşme ile oluşmaktadır.

Bağımsız denetim sözleşmeleri, bağımsız denetime ilişkin kanun ve yönetmeliklerde esaslı unsurları ile birlikte tanımlanmadığından isimsiz bir sözleşme niteliği taşımaktadır. Bağımsız denetim sözleşmeleri, sözleşmenin unsurları bakımından diğer tipik sözleşmelere benzememesi nedeniyle kendine özgü bir yapıya sahip bir sözleşmedir.

1.3.4.2. Bağımsız Dış Denetim Sözleşmesinin Tarafları ve Yükümlülükleri

Bağımsız denetim sözleşmesi denetleyen ve denetlenen arasında imzalandığından her iki tarafa da borç yüklemektedir. Sözleşme uyarınca bağımsız dış denetim kuruluşlarının, özenli bir şekilde denetimi gerçekleştirmek, kamu çıkarlarını korumak, denetim raporu hazırlamak, görüş bildirmek ya da görüş bildirmekten kaçınmak ve genel kurul toplantılarına katılmak gibi yükümlülükleri bulunmaktadır. Denetlenen şirketler ise denetçiye gereken bilgileri sunmak ve bağımsız denetime ilişkin ücreti ödemekle yükümlüdür.

Bağımsız denetim sözleşmesinin bir tarafı denetleyen diğer tarafı denetlenendir. Denetçi olabilecek kişiler TTK’da belirlenmiştir. Buna göre 1989 tarihli “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” uyarınca ruhsatlı yeminli mali müşavir ya da SMMM unvanı taşıyan, “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca” yetkilendirilmiş kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleridir, ki bunlar da bağımsız denetim kuruluşlarıdır.

Sözleşmenin diğer tarafı ise denetlenen, yani şirkettir. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 11. Maddesinde yalnızca bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenebilecek Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) tanımlanmaktadır. Buna göre KAYİK’ler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları ve halka açık şirketlerdir. KAYİK’lerin hangi şirketler olduğu SPK tarafından belirlenmektedir.

TTK, tüm anonim şirketler için dış denetimi zorunlu tutmakla birlikte, hangi şirketlerin bağımsız dış denetime tabi tutulacağı Bakanlar Kurulu’na bırakılmıştır.

Bakanlar Kurulu Kararı¹ uyarınca “aktif toplamının 40 milyon TL’den fazla olması, yıllık net satış hasılatının 80 milyon TL’nin üzerinde olması ya da çalışan sayısının 200’ün üzerinde olması kriterlerinden en az ikisini karşılaması” durumunda şirketler zorunlu olarak bağımsız denetime tabi tutulmaktadır. Bunun haricinde, kriterlerden bağımsız olarak;

- “Yatırım kuruluşları,
 - Portföy yönetim şirketleri,
 - İpotek finansman kuruluşları,
 - Varlık kiralama,
 - Takas ve saklama kuruluşları,
 - Veri depolama kuruluşları,
 - Derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları,
 - Bankalar,
 - Finansal holdingler,
 - Leasing ve faktöring şirketleri,
 - Finansman ve varlık yönetim şirketleri”
- zorunlu denetime tabi tutulmaktadır.

İlgili Bakanlar Kurulu Kararının uygulanmasına yönelik usul ve esaslar ise yeni bir karar² ile belirlenmiş ve bu kararda kriterlerde değişikliğe gidilmiştir. Buna göre şirketin aktif toplamının 35 milyon TL olması, yıllık net satışların 70 milyon TL olması ve çalışan sayısının 175 kişinin üzerinde olması kriterlerinden en az ikisinin olması durumunda zorunlu dış denetime tabi olmaktadır.

1.3.4.3. Bağımsız Dış Denetim Sözleşmesinin İmzalanması

Hangi bağımsız dış denetim kuruluşunun seçileceği denetlenen şirketin genel kurulunda belirlenmesinin ardından denetlenen şirketin yönetim kurulu denetim kuruluşu ile bağımsız dış denetim sözleşmesi imzalayarak bağımsız dış denetim

¹“26/05/2018 Tarihli ve 30432 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 26/03/2018 Tarih ve 2018/11597 Sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı”

²“14/02/2019 Tarih ve 75935942-050.01,04-[01/72] Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Kararı”

görevini vermektedir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca genel kurulda bağımsız dış denetçinin seçilmesinin ardından 60 gün içerisinde sözleşme imzalanmak durumundadır. Bu sözleşmenin 60 gün içerisinde imzalanmaması durumunda 10 gün içerisinde durum SPK'ye bildirilmelidir. Denetim sözleşmesinin imzalanmasının ardından 30 gün içerisinde bu sözleşmeler denetçi tarafından KGK'ya bildirilmek durumundadır. Bu bildirimin yapılmaması durumunda denetçi uyarı cezası ile cezalandırılmaktadır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 29).

Sözleşmenin imzalanmasının ardından denetlenen şirketler sözleşme imzaladıkları denetim kuruluşunu Ticaret Sicil Gazetesi'nde ve internet sitesinde yayınlamaktadır. Denetçi, her faaliyet dönemi için yeniden seçilmektedir. Genel kurulda seçim yapılmaksızın aynı denetçi tarafından sonraki döneme ilişkin de rapor hazırlanması kanun dışıdır ve hazırlanan rapor yok hükmündedir.

1.3.4.4. Bağımsız Dış Denetim Sözleşmesinin Sona Ermesi

Bağımsız denetim sözleşmesi, resen ya da fesih yoluyla sonlandırılabilir. Ancak fesih isteğe bağlı ya da tek taraflı olarak yapılamamakta, sözleşme ancak ve ancak belli koşulların oluşması durumunda feshedilebilmektedir.

Bağımsız denetim sözleşmesinin bir hesap dönemi için yapılması durumunda sürenin bitişi ile sözleşme kendiliğinden sona ermektedir. En fazla 1 yıl için yapılan denetim sözleşmesi, daha uzun süre için imzalanamamaktadır. Bu durumun temel sebebi, denetçi ile denetlenen arasında ilişkinin oluşması nedeniyle denetimin bağımsızlığının kaybolması riskidir. Buna karşılık sürenin bitişi ile birlikte aynı denetçi ile yeniden sözleşme imzalanabilmektedir (Urkan, 2016: 74).

TTK'nın 399. Maddesi, sözleşmenin bir diğer sona erme yöntemi olarak fesih yolunu düzenlemektedir. İlgili maddede hem denetlenen hem de denetçinin fesih hakkı olduğu yer almaktadır. Ancak, denetlenen tarafından fesih keyfi olarak yapılamamaktadır. Denetlenen tarafından sözleşmenin feshedilebilmesi için mücbir sebebin varlığı gereklidir. Örneğin denetçinin taraflı davrandığına yönelik şüpheler mücbir sebep sayılabilmektedir. Ancak böyle bir sebebin varlığı halinde dahi tek taraflı olarak fesih mümkün değildir. Fesih için denetçinin bulunduğu yerdeki Asliye

Ticaret Mahkemesi'ne başvurmak gereklidir. Mahkeme, yaptığı inceleme ile mücbir sebebi haklı bulursa yeni bir denetçi mahkeme tarafından atanmaktadır. Denetçinin azli ile yeni denetçinin atanması eşzamanlı olmak durumundadır.

Aynı maddede denetçinin fesih hakkı da düzenlenmiş ve çalışma şartlarının uygun olmayışı, ücretlerin ve giderlerin zamanında ödenmemesi ve denetçinin görevini yerine getirmesine engel olunması gibi sebepler fesih için mücbir sebep sayılmıştır. Denetçi ve denetlenenler, sözleşmeye kanunun öngördüğü nedenler dışında herhangi bir fesih sebebi koyamazlar.

Kendisine karşı denetlenen tarafından Asliye Ticaret Mahkemesine görevden alınması için dava açılan denetçilerin bu davanın sonucunu bekleme yükümlülüğü olmaksızın sözleşmeyi feshetme hakkı bulunmaktadır. Denetçi, fesih tarihine kadar ulaştığı bulguları denetlenenin genel kuruluna sunmakla mükelleftir.

1.3.5. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin denetim faaliyetleri ile ilgili olarak hukuki, idari ve cezai sorumlulukları söz konusudur.

1.3.5.1. Bağımsız Dış Denetçi ve Denetim Kuruluşunun Hukuki Sorumluluğu

Bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının hukuki sorumluluğu, TTK'nın 404. ve 554. maddelerinde düzenlenmektedir. Kanunun 404. Maddesi, denetçi ve denetim kuruluşunun sır saklamadan doğan yükümlülüğünü, 554. Maddesi ise bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının görevlerini yerine getirirken kusurlu hareket etmeleri durumunda şirkete ve şirketin paydaşlarına verdikleri zarardan doğan sorumluluklarını düzenlemektedir.

Sır saklama, mesleğin icra edilmesi sayesinde elde edilen bilgilerin gizliliğini sağlamak ve bu bilgileri yasal bir zorunluluk olmadıkça üçüncü kişi ve kuruluşlarla paylaşmamak ve / veya kendi ve/veya paydaşların çıkarına olacak şekilde kullanmamak anlamındadır. Bu noktada denetçiler ailesi ve yakın çevresi de dahil olmak üzere kasıtsız bilgi aktarımına karşı da dikkatli olmakla mükelleftir.

Denetçinin sır saklama yükümlülüğü, denetim sözleşmesinin sona ermesinden sonra dahi devam etmektedir. TTK'nın 404. Maddesinin 4. Fıkrası, sır saklama yükümlülüğünün sınırlarının daraltılamayacağını ya da toptan kaldırılamayacağını da düzenlemektedir.

Sır saklama yükümlülüğü, denetçinin yanı sıra denetçinin bağlı olduğu denetim şirketinin tüm çalışanlarını da kapsamaktadır. Bu yükümlülüğe uyulmaması durumunda, tüm zarar verenler, denetçiye ya da denetim kuruluşuna karşı dava açabilmektedir.

TTK'nın 554. Maddesi ise denetçinin / denetim kuruluşunun zararlara karşı sorumluluğunu düzenlemektedir. İlgili maddeye göre *“şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.”*

1.3.5.2. Bağımsız Dış Denetçi ve Denetim Kuruluşunun Cezai Sorumluluğu

Bağımsız dış denetçiler ve denetim kuruluşları, TCK'da yer alan suçların yanı sıra Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenen özel suçları da işleyebilmektedir. Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenen özel suçlar ise bilgi suiistimali³, piyasa dolandırıcılığı⁴ ve yanlış ya da yanıltıcı bağımsız denetimdir.⁵

Bilginin suiistimali, henüz kamuya açıklanmamış şirkete ait hisselerin değerini ve yatırımcıların yatırım kararlarını etkileyebilecek nitelikteki bilgileri, kamuya açıklanmasından önce kendi ve/veya bir başkasının çıkarları için kullanan, bu bilgiye istinaden pozisyon açan ya da açık durumdaki pozisyonlarını kapatanlar 2 ile 5 yıl arasında hapis cezasına çarptırılmaktadır. Hapis cezasına ek olarak bu bilgiyi kullanarak sağladıkları menfaatin iki katından az olmamak kaydıyla adli para cezası ile de cezalandırılırlar.

³ Sermaye Piyasası Kanunu, Madde 106

⁴ Sermaye Piyasası Kanunu, Madde 107

⁵ Türk Ticaret Kanunu, Madde 164.

Piyasa dolandırıcılığı ya da bir diğer adıyla manipölasyon, şirkete ait hisselerin değerini ve yatırımcıların yatırım kararlarını etkileyebilecek şekilde yalan, yanlış ya da yanıltıcı bilgiler veren, bilgileri çarpıtıran, söylenti çıkaran, rapor hazırlayıp yayanlar 2 ile 5 yıl arasında hapis cezasına çarptırılmaktadır. Hapis cezasına ek olarak 5 bin güne kadar da adli para cezası ile cezalandırılmaktadır. Kanun metninde yer alan “rapor hazırlayan” ve “bunları yayan” ifadeleri bağımsız dış denetçileri ifade etmektedir.

Yanlış ya da yanıltıcı bağımsız denetim ise TTK’da (m. 164) düzenlenmiştir. Buna göre *“bir şirket veya kooperatifin kurucu, ortak, idareci, müdür veya temsilcileri veya yönetim veya denetim kurulu üyeleri veya tasfiye memuru sıfatını taşıyanlar, kamuya yaptıkları beyanlarda veya genel kurula sundukları raporlarda veya önerilerde ilgililerin zarara uğramasına neden olabilecek nitelikte gerçeğe aykırı önemli bilgiler verecek veya verdirtecek olurlarsa altı aydan üç yıla kadar hapis veya bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar.”*

1.3.5.3. Bağımsız Dış Denetçi ve Denetim Kuruluşunun İdari Sorumluluğu

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 38. Maddesi uyarınca KGM, inceleme ve denetim yetkisine sahiptir. Buna göre Kurum, bir kalite güvence sistemi oluşturmak ve bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarını denetlemektedir (m. 38/1). Bu denetim, denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, harcamaların ne için ve ne kadar yapıldığı, alınan denetim ücreti ve denetçinin iç kontrole yönelik değerlendirmelerini kapsamaktadır (m. 38/2). Kurumun belirlediği esas ve usuller doğrultusunda yapılan denetimler (m. 38/6) sonucunda mevzuata aykırılığın tespiti halinde idari yaptırımlar uygulanmaktadır. Denetçiler ve denetim kuruluşları, tespit edilen hususlarda tedbir almak zorundadır (m. 38/7). İncelemelerin sonucunda mevzuata aykırılığın tespiti halinde uyarı, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptali gibi yaptırımlar uygulanmaktadır (m. 39).

Uyarı:⁶ Denetim faaliyetinin, “*fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde Türkiye Denetim Standartları’na aykırı yürütülmesi*”, “*Bağımsızlığı tehdit eden hususlara ilişkin gerekli önlemlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayda geçirilmemesi*”, “*kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması*”, “*bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama ile ilgili kuruluşun ya da denetim üstlenen bağımsız denetçinin politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt verilmemiş olmaması*”, “*reklam yasağına uymaması*”, “*sürekli eğitim programlarını tamamlamayanların denetçi olarak faaliyet göstermesi veya denetim ekiplerinde görevlendirilmesi*”, “*sorumlu denetçi olabilme şartlarını taşımayan denetçilerin sorumlu denetçi olarak görevlendirilmesi*”, “*mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması*”, “*Kurum’a yapılacak bildirimlerin tam, eksiksiz ve zamanında yapılmaması*”, “*saklama ve ibraz yükümlülüğüne aykırı hareket edilmesi*”, “*şeffaflık raporunun hazırlanmaması*” gibi durumlarda uyarı cezası verilmektedir.

Faaliyet İzninin Askıya Alınması:⁷ “Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrarı ya da bu süre içinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi”, “TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi”, “yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması”, “kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi”, “denetlenen işletmeye tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet verilmemesi ilkesine aykırı hizmet verilmiş olması”, “denetim kısıtlamalarına riayet edilmemesi”, “mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerde, denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması” gibi durumlarda iki yılı geçmemek kaydıyla Kurul kararıyla faaliyetler askıya alınabilmektedir.

⁶ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 40/1-13.

⁷ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 41/1-7.

*Faaliyet İzninin İptal Edilmesi:*⁸ “Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrerrü veya bu süre içinde faaliyet iznini askıya almayı gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi”, “yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyanlarda bulunmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer yollarla alınması”, “Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi”, “açıklanacak görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi”, “denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olması” durumlarında denetim kuruluşlarının ya da denetçilerin faaliyet izinleri kurul kararıyla süresiz olarak iptal edilmektedir.

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

2008’de yaşanan küresel ekonomik krizin ardından bağımsız dış denetim alanında tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de yasal düzenlemeler yapılmıştır. 2008 sonrasında yapılan düzenlemelerden biri de bağımsız denetim konusunu düzenlemek üzere 660 Sayılı KHK ile 2 Kasım 2011’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) kurulmasıdır.

KGK, temel olarak yatırımcıların çıkarlarının korunması ve denetim raporlarının hazırlanmasında kamu yararının gözetilmesini amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda, borsada işlem gören şirketlerin, bankaların ve sigorta şirketlerinin denetimini gözetmek ve izlemek amacıyla kurulmuştur (KGK, 2019). KGK’nın;

- Bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere yetki vermek,
- Bağımsız denetimde kamu yararını gözetmek,
- Bağımsız denetimin güvenilirliğini ve kalitesini sağlamak,
- Uluslararası standartlar ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartları’nı oluşturmak,

⁸ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 42/1-5.

- Bağımsız denetçilerin denetimini yapmak,
- Mevzuat değişikliklerine ilişkin görüş bildirmek

gibi görevleri bulunmaktadır (KGK, 2019).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun denetim amacıyla yetkilendirdiği meslek mensupları ile denetçiliği tescil edenlerin sayısı Tablo 2'de görülmektedir.

Tablo 2: Denetçi İstatistikleri

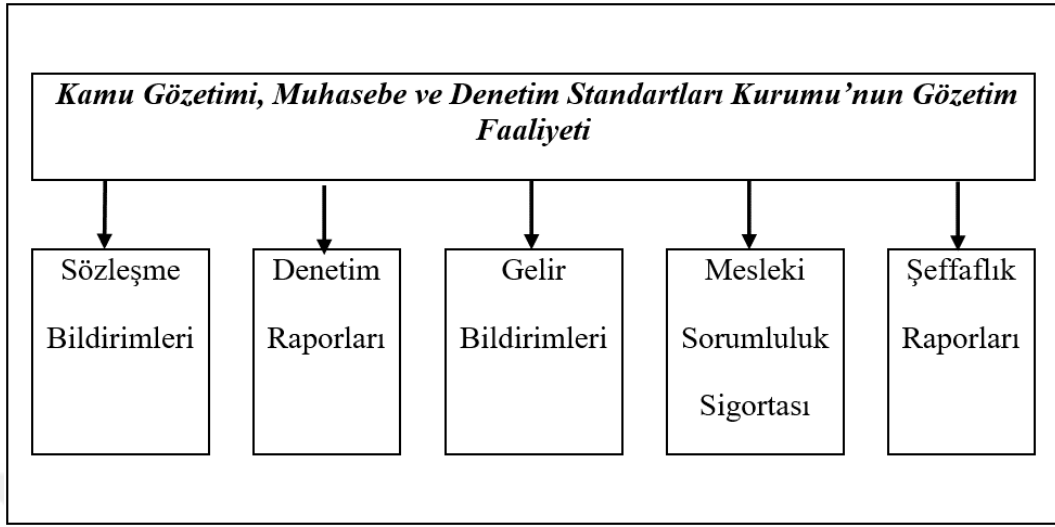
Meslek Mensubiyeti	Yetkilendirilenler	Tescil Edilenler	Tescil Talebinde Bulunmayanlar
YMM	3.050	2.880	170
SMMM	15.233	13.381	1.852
Toplam	18.283	16.261	2.022

Kaynak: (KGK, 2019).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun gözetim sürecinde ilk olarak mevzuata uygunluğun kontrolü yapılmaktadır. Mevzuata aykırılığın tespiti halinde, aykırı davranışlarda bulunanlardan savunma istenmektedir. Savunmanın ardından Gözetim Raporu Uygulama Dairesi Başkanlığı'na sunulur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, gözetim faaliyetleri kapsamında daha çok mevzuatta yer alan unsurların varlığını, bildirimlerin ve zorunlu faaliyetlerin zamanında yerine getirip getirilmediğini incelemektedir.

Şekil 4: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Gözetim Faaliyetleri



Kaynak: (KGK, 2019).

Sözleşme Bildirimlerinin Gözetimi: Sözleşmelerde Yönetmelik’in 29. Maddesinde yer alan asgari unsurların bulunup bulunmadığını, 34. Maddesi uyarınca sözleşmenin belirlenen süre içerisinde yapılıp yapılmadığı, sözleşmede yetkilendirilen denetçilerin Kurum tarafından onaylanmış denetçiler olup olmadığı, denetim için asgari sayıda denetçinin görevlendirilip görevlendirilmediği, denetim kuruluşunun ortaklık yapısı ve denetlenen ile bağı olup olmadığının kontrolü ve denetim müşterisinde defter tutma hizmetinin verilir verilmediği gibi konular incelenmektedir.

Denetim Raporlarının Gözetimi: Denetim raporlarının zamanında düzenlenip denetlenene teslim edilip edilmediği, raporların zamanında bildirilip bildirilmediği, raporların kurum tarafından belirlenen standartlarda olup olmadığı incelenmektedir.

Gelir Bildirimleri Gözetimi: Gelir bildirimlerinin zamanında yapılıp yapılmadığı incelenmektedir.

Mesleki Sorumluluk Sigortası Gözetimi: Mesleki sorumluluk sigortasının yapılıp yapılmadığını ve poliçelerin bağımsız denetimi kapsayıp kapsamadığı ile sigorta bildirimlerinin zamanında yapılıp yapılmadığı incelenmektedir.

Şeffaflık Raporları Gözetimi: Şeffaflık raporunun denetim kuruluşlarının internet sitesinde yayınlanıp yayınlanmadığı ve yönetmelikte belirlenen asgari bilgileri içerip içermediği incelenmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde genel hatlarıyla denetim kavramına ve denetim türlerine değinilmiş, ardından bağımsız dış denetim konusu, amaçları, işlevleri, süreci, bağımsız dış denetim sözleşmesi ve bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlulukları incelenmiştir. Birinci bölüm, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na ilişkin bilgiler ile sonlandırılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise bağımsız dış denetimin kalitesi ve gönüllü denetçi rotasyonu konularına yer verilmiştir.



İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM FAALİYETLERİNİN KALİTESİNDE GÖNÜLLÜ DENETÇİ ROTASYONUNUN ETKİSİ

2.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİ

Denetim kalitesi, muhasebe literatüründe özellikle 2000’li yıllar ile birlikte tartışılan bir kavram haline gelmiştir. Pratikte denetim kalitesi, finansal raporların başarısızlığının ve yeniden düzenlenmesi gerekliliğinin önüne geçilmesini sağlamaktadır. Denetimlerin, yatırımcıları ve toplumu ani bir kurumsal başarısızlık konusunda uyarması beklenir. Denetimler, doğru yapıldığı takdirde yüksek müşteriler için maliyet yaratan mali tablo revizyonlarından kaçınmak mümkün olmaktadır. Bununla birlikte denetim kalitesinin yetersizliği, denetçiler için de ekstra maliyetler yaratmaktadır (Baah ve Fogarty, 2018: 3).

Her ne kadar denetim kalitesi araştırmalara konu oluyorsa da denetim kalitesinin ne olduğu veya basit de olsa bir tanımı, yasal düzenlemelerde ve standartlarda yer almamaktadır. Ancak genel anlamda bir tanım yapmak gerekirse denetim kalitesini, denetim hizmetinin sonucunda oluşan yargının, diğer bir ifadeyle denetçinin görüşünün doğruluğu ve güvenilirliğinin bir ölçüsüdür (Erdoğan ve Azgın, 2019: 34).

Denetimin aktörleri olan denetleyen ve denetlenenin beklenti ve ihtiyaçlarının birbirinden farklı ve çelişkili olması nedeniyle denetim kalitesinin kesin olarak ölçülmesi oldukça zordur. Denetimin kalitesi ile ilgili olarak yapılmış ve neredeyse genel kabul görmüş en eski tanımlardan biri olan De Angelo’nun (1981) tanımına göre denetim kalitesi, “*denetçinin müşteri kayıtlarındaki değişiklikleri ve hataları tespit ederek ve finansal tablolarındaki önemli yanlış beyanları keşfederek, ilgililere rapor etme olasılığının piyasa tarafından değerlendirilmesidir*” (Gökoğlu ve Tanç, 2018: 379; DeAngelo, 1981).

De Angelo’nun (1981) tanımlamasından hareketle denetim kalitesinin hem denetçi bağımsızlığının hem de denetçinin yetkinliğinin bir işlevi olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü denetçilerin finansal tablolar üzerinde yapılan hileleri ve hataları tespit etmesi denetçinin yetkinliğini gösterirken, bu hata ve hileleri rapor etmesi

olasılığı ise denetçinin bağımsızlığının bir göstergesidir (Öztürkçü-Akçay ve Bilen, 2019: 26).

Denetim kalitesi konusu, denetime hangi açıdan bakıldığına göre kişiden kişiye değişmekte ve farklı yorumlara açık hale gelmektedir. Halka Açık Şirketler Muhasebesi Gözetim Kurulu (PCOAB) ise 2018-2022 Taslak Stratejik Planı'nda Denetim Kalitesi Göstergeleri Konsept Yayını'na yer vermiş ve 28 göstergenin varlığından söz etmiştir. Bu göstergeler; *denetim mensupları* bakımından “Ulaşılabilirlik”, “Liyakat” ve “Odak”, *denetim süreci* bakımından “Yönetim ve Liderlik Şekli”, “Teşvikler”, “Bağımsızlık”, “Altyapı” , “İzleme ve İyileştirme”, *denetimin sonuçları* bakımından “Finansal Raporlar”, “İç Kontrol”, “İşletmenin Sürekliliği”, “Denetçiler ve Denetim Komitesi Arasındaki İletişim ”ve “Yaptırım ve Davalardır” (Yılmaz, 2018: 3064-3065).

Denetim kalitesi, denetçinin gerçekleştirdiği denetim faaliyetinin güvenilirliğinin bir ölçüsüdür. Bu güvenilirliğin sağlanmasında denetçinin bağımsızlığının önemi olduğu kadar denetçinin mesleki yetkinliğinin de önemi bulunmaktadır. Bu noktada kaliteli bir denetimin nasıl olması gerektiğine ve önemine değinmek yerinde olacaktır.

2.1.1. Kaliteli Denetimin Önemi

Kaliteli bir denetim her şeyden önce yatırımcılar için bir ihtiyaçtır. Çünkü denetim, hazırlanan finansal tabloların yanlış beyan içerip içermediğine ilişkin makul güvence sağlamakta ve bilgi asimetrisinin azalmasına yardımcı olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında hissedarların çıkarlarının korunmasına hizmet etmektedir. Yanlış beyandan arındırılmış bir finansal tablo, yatırımcıların o şirkete yatırım yaparken herhangi bir endişe duymamasını sağlamaktadır. Bu nedenle denetimin kalitesi, piyasaların etkinliğinin korunmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Ayrıca kaliteli bir denetim, denetime olan güveni artırmakta ve piyasaların işlerliğine katkı sağlamaktadır (Cengiz, Dinç ve Güngör, 2017: 172-173).

Denetimin kalitesi, denetim firması tarafından denetlenen mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin tespiti amacıyla gerçekleştirildiğinden, finansal tabloları kullananların makul ölçüde kendilerini güvende hissetmelerini

sağlamaktadır (Öztürkçü-Akçay ve Bilen, 2019: 26). Bu ise denetimin sübjektif değil objektif kriterler yardımıyla yapılması ile sağlanmaktadır. Kaliteli bir denetim için gereken kriterlere aşağıda yer verilmektedir.

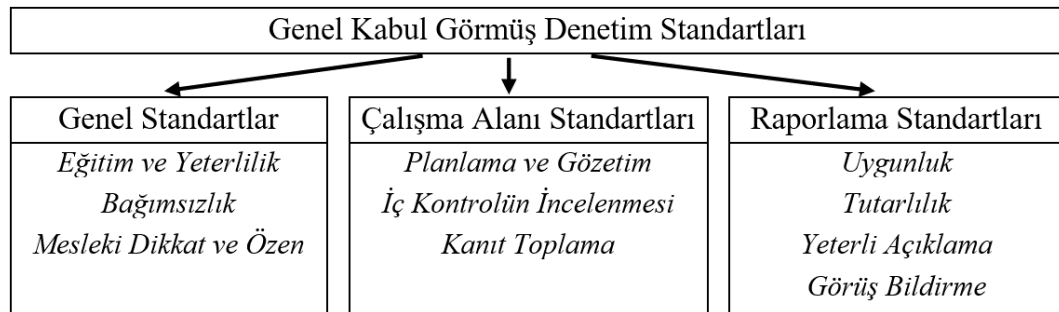
2.1.2. Kaliteli Denetim İçin Objektif Kriterler

Kaliteli bir denetim için Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından, Uluslararası Denetim Standartlarından ve Türkiye Denetim Standartlarından faydalanılmaktadır.

2.1.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel kabul görmüş denetim standartları (GKGDS), denetim mesleğini icra eden denetçilerin ve meslek örgütlerinin kabul ettiği, her denetçinin denetimler esnasında uygulamasının zorunlu olduğu kuralların ve ilkelerin tümüdür. Bu kural ve ilkeler 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından geliştirilmiş ve ABD'nin ardından önce Avrupa'da sonra da tüm dünyada kabul görmüştür. GKGDS, üç alt başlıkta toplam 10 standarttan oluşmaktadır (Kızıl, Akman ve Korkmaz, 2015: 197). Şekil 5'te bu standartlara şematik olarak yer verilmiştir.

Şekil 5: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



Kaynak: (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzun'dan (2019)

Genel Standartlar

Genel kabul görmüş denetim standartlarındaki genel standartlar, eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık ve mesleki dikkat ve özen standartlarıdır.

Eğitim ve Yeterlilik Standardı: Bu standart, denetim faaliyetini gerçekleştiren muhasebe uzmanlarının mesleki eğitim almış ve yeterli deneyime sahip olmasını öngörmektedir. Uzmanlık belgesi, lisans eğitimini tamamlayıp bir uzmanın yanında stajyer olarak görev yapılmasının ve staj sonunda yapılacak mesleki yeterlilik sınavının başarılması ile alınmaktadır. Ayrıca yükseköğrenim esnasında hukuk, iktisat, maliye ve muhasebe gibi alanlarda da teorik bilgi almış olmak gereklidir. Stajda ise teorik bilgiler uygulama ile harmanlanır ve yanında çalışılan uzmanın bilgi ve deneyiminden faydalanılır. Bu aşamaların ardından odalar birliğinin açacağı yeterlilik sınavında başarı gösterilmesi ile uzmanlık sertifikası almaya hak kazanılır. Tüm bu aşamaları geçip mesleğe giriş yapanların da yeni gelişmeleri takip etmesi gereklidir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 71). Kısacası bu standartlar, denetçinin meslek hayatına girmeden önce bu mesleği yapabilme yeterliliğini ortaya koymaya yönelik standartlardır.

Mesleki Eğitim ve Denetim Standardı: Denetçinin serbest meslek sahibi olarak çalışmasını ve tarafsız ve dürüst davranışlar içerisinde olmasını öngörmektedir. Aynı zamanda özel yaşamındaki söz ve davranışları ile de denetlenecek işletmelerle finansal ilişkiler bağlamında kamuoyunda denetimin bağımsızlığı hakkında şüpheyi yol açmamalıdır. Tarafsızlık ve dürüstlük, denetimin her aşamasında uygulanmalı ve özellikle denetim raporunun hazırlanması aşamasında özellikle dikkat edilmelidir (Organ, 2008: 17). Özetle bu standartlar, denetçinin mesleğini icra edebilmesi için gereken niteliklerine vurgu yapmaktadır.

Mesleki Dikkat ve Özen Standardı: Denetçinin denetim faaliyeti esnasında tüm dikkatini kullanarak özenli bir şekilde denetim yapmasını ifade eden standarttır. Denetçinin, görevini yaparken karşılaşılabileceği her türlü durum karşısında uyanık olması gerektiğini ifade etmektedir (Berçin, 2012: 18). Yani bu standartlar, denetçinin mesleğini yaparken tam bir dikkat ve özen içerisinde görevini yerine getirmesini öngörmektedir.

Çalışma Alanı Standartları

Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarındaki Çalışma Alanı Standartları, “Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı”, “İç Kontrolün Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı” ve “Kanıt Toplama Standardıdır”.

“Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı”: Denetçinin denetim faaliyetini yapmadan önce iyi bir şekilde planlaması, varsa yardımcılarını gözlem altında bulundurması gerekliliğini ifade eden standarttır. Plan, denetçinin üzerine aldığı görevi hem çabuk hem de başarıyla tamamlamasına yardımcı olur. Denetim faaliyeti sırasında denetçi yardımcılarının görev alması durumunda, denetçinin, yardımcılarının yaptığı işleri izleyip gerekli uyarılarda bulunması gereklidir. Ayrıca denetçi yardımcılarının mesleki olarak yetişmelerine de katkı sunmalıdır (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 72). Kısacası bu standartlar, denetçinin kendisi ile birlikte görev yapacak yardımcılarını bir plan dahilinde görevlerini yerine getirmeleri için yapmaları gerekenlere odaklanmaktadır.

İç Kontrolün Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı: Bu standart, denetlenecek şirketin iç kontrol sisteminin güvenilirliğini sorgulayarak yapılacak denetimin test büyüklüğünü belirlemeyi ifade etmektedir. Denetçi, şirketin iç kontrol sistemini inceleyerek sistemin etkinliği ve sistemin doğru ve güvenilir bilgi üretimi konusunda değerlendirmesi gereklidir. Bu yolla iç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf yönleri doğrultusunda ihtiyaç duyulan denetimin kapsamının belirlenmesi sağlanır (Organ, 2008: 17). Özetle denetçinin işletmenin iç kontrol sistemlerinin ne durumda olduğunu ortaya çıkarmasına yönelik standartlardır.

Kanıt Toplama Standardı: Denetlenen mali tablolar hakkında görüş sunabilmek için yeterli ve güvenilir nitelikte kanıtların toplanmasını öngören standarttır. Kanıtların yeterliliği konusu, toplanan kanıtın miktarı ile ilgilidir. Kanıtların güvenilirliği ise kanıtın niteliğine göre değişmektedir. Kanıtların ne şekilde ve ne kadar toplanacağı ve hangi kanıtlara güvenilirliğin atfedileceği konusu denetçinin uhdesindedir. Standart sadece yeterli ve güvenilir kanıt toplanmasını belirtmekle yetinir (Berçin, 2012: 18-19).

Özetle bu standartlar, yeterli düzeyde kanıt toplanmasını ve bu kanıtların güvenilirliğinde denetçinin rolünü ortaya koymaktadır.

Raporlama Standartları

Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarının Raporlama Standartları, “*Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı*”, “*Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı*” ve “*Yeterli Açıklama Standardıdır*”.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı: Denetim raporunda denetlenen şirketin mali tablolarının GKGMİ’ye uygunluğu konusuna yer verilmesini ifade eden standarttır. Denetçi, raporunda denetlediği şirketin finansal işlemlerinin tümüyle belgelenip muhasebe ilkeleri doğrultusunda kaydedip kaydetmediğini ve tabloların güvenilir olup olmadığını açıklar. Denetçinin raporunda bu konuya değinmesi bilgi kullanıcıları açısından önem taşımaktadır (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 73).

Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı: Denetlenen şirketin, bir önceki dönem uyulan muhasebe ilkelerine mevcut dönemde de uyulup uyulmadığını denetlemesini ve bu konuya raporunda açıkça yer vermesini ifade eden standarttır. Bir işletmede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yıldan yıla değiştirilmeyip aynı kalması, finansal tabloların karşılaştırılabilmesini sağlar. Aksi bir durumda bu tablolardan faydalanarak ekonomik kararlar alan bilgi kullanıcıları finansal analizleri yapamayacaktır (Organ, 2008: 19).

Yeterli Açıklama Standardı: Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe finansal tablolarda bilgi olarak yapılan açıklamaların yeterli sayılacağını kabul eden standarttır. Finansal tabloların doğruluğu, bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmasından başka yeterli miktarda bilgiyi içermesine bağlıdır. Bu da finansal tabloların içeriğindeki kalemler ile dipnotlar olarak açıklamaların yeterli, açık ve anlaşılır olmasıyla ilgilidir. Denetçinin yeterli açıklama konusunda finansal tabloları uygun bulması durumunda raporunda bu hususa ayrıca değinmesine gerek yoktur. Fakat denetçinin bu konuda gördüğü aksaklıkları kesinlikle belirtmesi gereklidir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019: 73).

Görüş Bildirme Standardı: Denetim raporu ya finansal tabloların bütünü hakkında bir görüşü ya da bu konuda görüş bildirilmeyeceğine dair bir açıklamayı içermesi gerektiğini, görüş kapsamlı olarak açıklanmıyorsa bunun nedenlerinin belirtilmesi gerektiğini ve finansal tablolarla birlikte denetçinin adı geçecekse, denetçinin yaptığı incelemenin niteliği ve sorumluluk derecesinin raporda yer alması

gerektiğini belirten standarttır. Denetçi, denetim faaliyetleri sonucunda incelediği finansal tablolara ilişkin görüşünü raporunda açıklamalıdır. Denetçi, olumlu görüş, olumsuz görüş veya şartlı görüş bildirebileceği gibi görüş bildirmekten kaçınabilmektedir. Ancak hangi görüşü sunarsa sunsun, bunun gerekçelerini raporunda belirtmek zorundadır (Berçin, 2012: 19).

Özetle bu standartlar, denetim raporu üzerindeki şekil şartlarını ortaya koymaktadır. Denetçi, raporunu hazırlarken denetimin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde yapıldığını ve muhasebe ilkelerinin değişmez olduğunu raporunda belirtmek durumundadır. Ayrıca açıklamalarını dozunda yapmalı, az ya da çok açıklamaya değil yeterli düzeyde açıklamaya yer vermelidir. Ayrıca denetimin sonucunda ulaştığı bulgulara yönelik görüşünü ya da görüş bildirmekten kaçınmasını da raporunda dile getirmek durumundadır.

2.1.2.2. Uluslararası Denetim Standartları

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe ve denetim uygulamalarında önemli etkisi bulunan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından denetim konusunda uluslararası alandaki uygulama farklılıklarını ortadan kaldırmak ve bir denetim dili oluşturmak amacıyla geliştirilen standartlardan oluşmaktadır. Uluslararası Denetim Standartları (UDS), IAASB tarafından belirlenmekte ve yayınlanmaktadır. IFAC bünyesinde kurulan IAASB Mart 1978’de kurulmuştur. Bu kurul, önceleri Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) olarak biliniyordu. IAPC’nin hazırladığı Denetim Rehberi, 1991 yılında Uluslararası Denetim Standartları olarak adlandırılmıştır. 2003 yılında ise açıklık projesi kapsamında UDS’lere uygulamada daha fazla tutarlılık kazandırıp dünya çapında kabul görmelerini kolaylaştırmak için standartların anlaşılabilirliğini artırma yollarını tespit etmek amaçlanmış ve UDS’ler önemli bir değişim geçirmiştir. Proje kapsamında bazı standartlar gözden geçirilip yeniden yazılmış, bazıları ise komple yeniden yazılmıştır.

Uluslararası Denetim Standartları, 6 ana başlıkta toplam 37 standarttan oluşmaktadır (IFAC, 2018).

- *Genel İlkeler ve Sorumluluklar (8 standart):* Bağımsız Denetçi ve Davranışın Genel Hedefleri, denetim görevlerinin şartlarının kabulü, finansal tabloların denetimi için kalite kontrol, denetim belgeleri, denetçinin denetimde sahtecilikle ilgili sorumlulukları, denetimin yasalara ve mevzuata uygunluğu, yönetimle ilişkiler ve iç kontrol yetersizliklerini yönetime iletme sorumluluklarını düzenlemektedir.
- *Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilen Risklere Yanıt(6 standart):* Finansal tabloların denetiminin planlanması, maddi hataları değerlendirme ve riskleri belirleme, denetimin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik, denetçinin risk değerlendirmelerine yanıtı, denetim konuları, denetim sırasında tespit edilen yanlışlıkların değerlendirilmesini düzenlemektedir.
- *Denetim Kanıtı (11 Standart):* Denetim kanıtı, denetim kanıtı için özel hususlar, dış onaylar, ilk denetimde yapılması gerekenler, analitik prosedürler, denetim örnekleme, gerçeğe uygun değer dahil muhasebe tahminlerini denetleme, paydaşlarla ilişkiler, bilanço tarihinden sonraki olaylar, devam eden endişeler ve yazılı sunumlara yönelik standartları düzenlemektedir.
- *Diğer Uzmanların Çalışmalarını Kullanmak (3 Standart):* Bileşen denetçilerin çalışmaları da dahil olmak üzere grup finansal tabloların denetimi, iç denetçilerin çalışmalarının kullanımı ve eski denetçilerin çalışmalarının kullanımını düzenlemektedir.
- *Denetim Sonuçları ve Denetim Raporu (6 Standart):* Görüş oluşturma, kilit denetim konularının iletilmesi, denetçinin görüşündeki değişikliklerin iletilmesi, bağımsız denetiminde yer verilmesi gereken hususların açıklanması, karşılaştırmalı finansal tablolar ve denetçinin diğer sorumluluklarını düzenlemektedir.
- *Özel Durumlar (3 Standart):*Özel amaçlı finansal tabloların denetimi, tekil finansal tabloların ve finansal tablolardaki belli unsurların, hesapların ya da kalemlerin denetimi ve özet finansal tablolara ilişkin raporlama görevlerini düzenlemektedir.

2.1.2.3. Türkiye Denetim Standartları

KGK'ye 660 Sayılı KHK ile verilen Türkiye Denetim Standartları'nı (TDS) yayımlama yetkisi uyarınca IFAC tarafından tanımlanan uluslararası denetim standartları referans alınarak oluşturulan standartlardır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ndeki⁹ tanımlamayla Türkiye Denetim Standartları, *“660 Sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemelerdir. “Standartlar, halen yürürlükte olan 5 ana başlık ve 32 alt başlıktan oluşmaktadır (KGK, 2019).*

- Etik Kurallar (1 Standart)
- Kalite Kontrol Standartları (1 Standart)
- Bağımsız Denetim Standartları (27 Standart): Genel amaçlar, sözleşme şartları üzerinde anlaşmaya varma, kalite kontrol, bağımsız denetimin belgelendirilmesi, üst yönetimle iletişim, iç kontrol eksikliklerinin bildirimi, bağımsız denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik, bağımsız denetçinin risk olarak değerlendirdiği konulara karşı yapacakları, kanıtlar, dış teyitler, analitik prosedürler, örnekleme, ilişkili taraflar, bilanço tarihi sonrası olayları, işletmenin sürekliliği, yazılı beyan, özel hususlar, iç denetçi ile eski bağımsız denetçilerin çalışmalarının kullanımı gibi konular yer almaktadır.
- Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (1 Standart)
- Güvence Denetimi Standartları(2 Standart): Hizmet kuruluşundaki kontrollere ilişkin güvence raporu ve tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ya da sınırlı bağımsız denetimi dışındaki diğer güvence denetimleri standartlarını düzenlemektedir.

2.1.3. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Faktörler

Denetimin kalitesi, denetim sonucunda ortaya çıkan bilgileri kullananlar, düzenleyici otoriteler, bağımsız denetçi ve denetlenen şirketin yönetimi ile

⁹26/12/2012 Tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 4 / t

bağlantılıdır. Denetim kalitesi ile denetçi kalitesini eş olarak gören çalışmalar bulunmakla birlikte, aynı denetim şirketinde görev yapan farklı denetçilerin yaptıkları denetimlerin dahi aynı kalitede olamayacağını savunan çalışmalar da bulunmaktadır(Kaya, 2017: 47). Dolayısıyla denetimin kalitesini etkileyen birçok farklı faktörden söz etmek mümkündür. Genel hatlarıyla denetimin kalitesini etkileyen faktörleri denetçiden kaynaklanan ve denetim firmasından kaynaklanan faktörler olmak üzere iki alt başlıkta incelemek mümkündür.

2.1.3.1. Bağımsız Denetçiden Kaynaklanan Faktörler

Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen bağımsız denetçi kaynaklı faktörler, genel itibarıyla denetçi bağımsızlığı ve denetçinin uzmanlığıdır.

Denetçi Bağımsızlığı: Denetçinin bağımsızlığı, genel itibarıyla dürüstlük ve tarafsızlık gibi ilkelere uygun olarak hareket etmektir. Denetçilerin taraf tutmasını engellemek amacıyla sahip oldukları profesyonel tutumdur (Junaidi, Hartono, Suwardi, Miharjo ve Hartadi, 2016: 318). Denetçinin bağımsızlığı ile denetimin kalitesinin doğrudan ilişkili olduğu, Gökoğlan ve Tanç'ın(2018), Tepalagul ve Lin'in, (2015), Tobi, Osasrere ve Emmanuel'in(2016) çalışmalarında da ortaya konulmuştur. Denetçinin bağımsızlığına etki edebilecek firma büyüklüğü ve ücret gibi değişkenler olduğu kadar denetçi ile denetlenen arasındaki uzun vadeli ilişki ve denetçilerin işe alınması ve işine son verilmesinin yöneticiler tarafından belirlenmesi gibi faktörler söz konusudur (Romero, 2010: 302). Kısacası denetçi bağımsızlığı, firmanın büyüklüğü ve ücret gibi yan faktörler aracılığı ile denetim kalitesini doğrudan etkileyen en önemli denetçi kaynaklı kalite faktörüdür.

Denetçinin Uzmanlığı: Denetçinin sahip olduğu bilginin ve uzmanlık düzeyi de denetim kalitesini etkileyebilmektedir. Denetçinin zaman içerisinde yaptığı denetimlerin sayısı arttıkça kazandığı tecrübe ile denetimi gerçekleştirdikleri faaliyet alanlarına bağlı olarak sektör içerisinde bir uzmanlığa ulaşmaktadır (Moroney ve Carey, 2011: 1). Denetçilerin sahip olduğu denetim düzeyi ve uzmanlığı ile gerçekleştirdiği denetimin kalitesi arasında ilişki olduğu, Moeinadin, Khaneghah ve Mazraehno (2013), Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2014) ve Kızılgöl ve İşgüden'in(2011) çalışmalarında da ortaya konulmuştur. Dolayısıyla denetçinin uzmanlığı, denetçinin

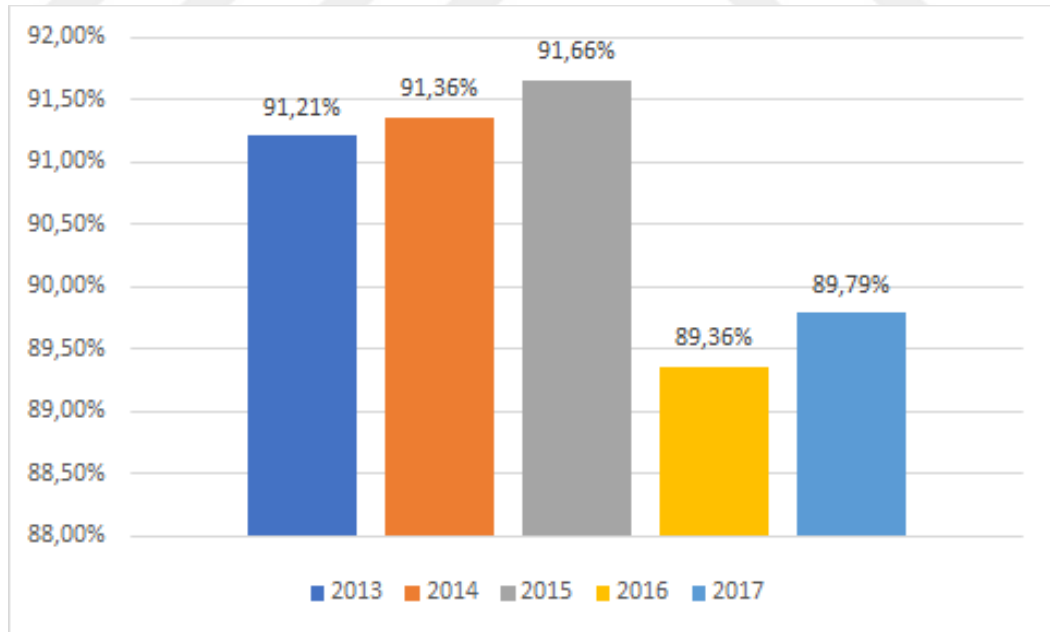
yıllar içerisinde edindiği tecrübeler ve elde ettiği mesleki kazanımlar denetimin kalitesine etki etmektedir.

2.1.3.2. Denetim Firmasından Kaynaklanan Faktörler

Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen denetim firması kaynaklı faktörler, genel itibariyle denetim şirketinin büyüklüğü, denetim ücreti ve denetim süresinin uzunluğudur.

Denetim Şirketinin Büyüklüğü: Denetim şirketinin büyüklüğü, denetim kalitesinin belirleyicilerinden biri olarak kabul edilmektedir. Dünya çapında kabul gören dört büyük denetim firması (Big 4) (KPMG, Ernst & Young, Deloitte, PwC) ve bağlı şirketleri, ülkelerin denetim piyasasında ciddi rol oynamaktadır. Bu firmaların sahip olduğu personel sayısı, kaynak kullanım imkanının fazlalığı ve tecrübe düzeyi, denetimin kalitesini artıran unsur olarak kabul edilmektedir.

Şekil 6: AB’de Big 4’ün Pazar Payı

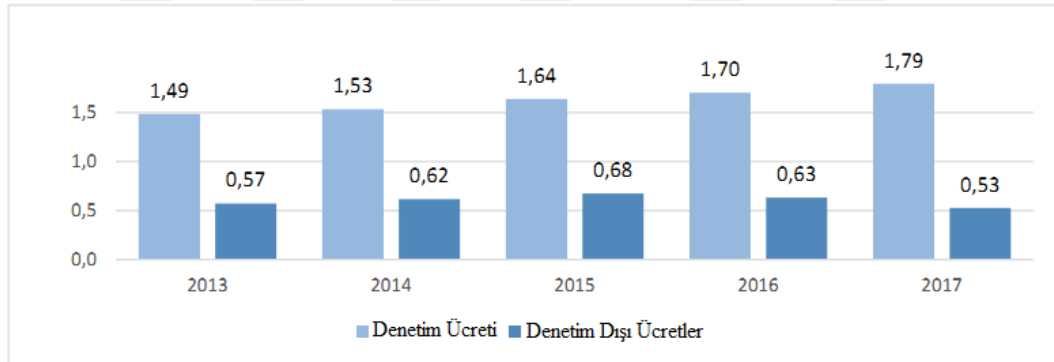


Kaynak: (ECON, 2019: 34).

Denetim firmasının büyüklüğü ile denetimin kalitesinin pozitif ilişkili olduğunu ortaya koyan oldukça fazla sayıda çalışma vardır (DeFond ve Zhang, 2013; Salehi, Masjed-soleiman, Omeir, Rasooli ve Hashemian, 2017; Rum, 2016; Yazan Yaseen, Wan Sallha, Muhammad Ahmar ve Anas Najeeb, 2019).

Denetim Ücreti: Denetim ücretinin denetim kalitesi ile ilişkili olduğu kabul edilmektedir. Düşük denetim ücreti, denetime ayrılacak kaynakları azaltması nedeniyle denetimin kalitesi üzerinde olumsuz etkiye, yüksek denetim ücreti ise daha fazla kaynak kullanımını sağlaması bakımından denetim kalitesi üzerinde olumlu etkiye neden olmaktadır. Ayrıca denetim ücreti, denetçi ile denetlenen arasında borç-alacak ilişkisi doğurduğundan denetimin bağımsızlığını olumsuz etkileyen bir unsur olarak görülmektedir. Denetim kalitesi ile denetim ücreti arasında ilişkiyi ortaya koyan çok sayıda çalışma bulunmaktadır (Gu ve Hu, 2015; Greiner, Kohlbeck ve Smith, 2013; Martinez ve Reis, 2010).

Şekil 7: AB’de Ortalama Denetim Ücreti (Milyon €)



Kaynak: (ECON, 2019: 36).

Denetim Hizmet Süresinin Uzunluğu: Bu kavram; denetlenen ile denetleyen arasındaki denetim ilişkisinin ne zamandır devam ettiğini anlatır. Bu süre denetimin bağımsızlığını olumsuz etkilememesi için kısıtlanmaktadır. Bu kısıtlamaya da rotasyon denilmektedir. Denetim hizmet süresinin uzaması, denetleyen ile denetlenen arasındaki ilişkiyi profesyonellikten uzaklaştırabilmektedir. Ayrıca artan denetim hizmet süresi, denetimin tarafsızlığına zarar verip şüphecilik hissinin azalmasına ve aynı zamanda denetimin bağımsızlığına da zarar vermektedir. Literatürde denetim

süresi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi ortaya koyan çalışmalar bulunmaktadır (Junaidi, Hartono, Suwardi, Miharjo ve Hartadi, 2016; Bell, Causholli ve Knechel, 2015; Karami, Karimiyan ve Salati, 2017).

2.1.3.3. Denetim Kalitesini Etkileyen Diğer Faktörlerle İlgili Araştırmalar

Erdoğan ve Azgın (2019), denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine olan etkisini incelemiştir. KGK'den yetkilendirmesi olan ve bağımsız denetim yapan toplam 197 denetçi ile gerçekleştirilen araştırmadan elde edilen bulgular, denetim kalitesi ile denetçinin mesleki şüpheciliği arasında pozitif yönde bir ilişkinin olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla denetçinin makul düzeydeki şüpheciliğinin denetim kalitesini artırdığını söylemek mümkündür.

Gökoğlan ve Tanç (2018), denetçinin bağımsızlığının denetimin katma değeri üzerine etkisini incelemiştir. Toplam 66 yatırım kuruluşu ile gerçekleştirilen araştırmadan elde edilen bulgular, deneti bağımsızlığının ekonomik büyümeye katkı sağladığını ve bağımsız denetim faaliyetlerinde şeffaflığın artırılmasına imkân sağladığını göstermektedir. Kısacası denetim bağımsızlığı denetimin kalitesini artırmakta, artan kalite ise denetimin katma değerini artırmaktadır.

Cengiz, Dinç ve Güngör (2017), bağımsız denetimin kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisini 2010-2014 döneminde BIST'te işlem gören 90 şirketin verileri ile incelemiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular, genel olarak bağımsız denetimin kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisinin pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir.

Li, Hay ve Lau (2019)Yeni Zelanda'da denetim raporlarında yer alan kritik denetim konularının denetim kalitesi ve denetim ücretleri üzerindeki etkisini incelemiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular, denetim raporundaki değişikliğin denetim kalitesini olumlu etkilediğini ve bunun da daha yüksek ücretleri tetiklediğini göstermektedir.

Özcan (2019), BIST'te işlem gören ve reel sektörde faaliyet gösteren 97 şirketin 2013-2018 yılı verilerini kullanarak denetim kalitesi ile kazanç yönetimi ilişkisini incelediği çalışmasından elde edilen bulgular, denetim kalitesinin üç temel

unsuru olan denetçi bağımsızlığı, denetçinin uzmanlığı ve denetim firmasının müşteriye hizmet süresi değişkenlerinden denetçi bağımsızlığı ve denetçinin uzmanlığının kazanç yönetimini önemli ölçüde azalttığını ortaya koymaktadır. Araştırmadan elde edilen bulgulara göre denetim kalitesi arttıkça firmaların kazanç yönetimi uygulamaları azalmaktadır.

Öztürkçü-Akçay ve Bilen (2019), 2009-2015 yılları verilerini kullanarak BIST-100 endeksinde işlem gören farklı sektörlerden firmalar ile denetim kalitesinin kar yönetimi üzerindeki etkisini incelemiştir. Araştırmadan elde edilen bulgularda, kar yönetimi ile denetim kalitesinin bir göstergesi olarak kullanılan denetim firmasının büyüklüğü arasında negatif yönlü ilişkinin olduğu, buna karşılık kar yönetimi ile denetim kalitesinin bir diğer göstergesi olarak kullanılan denetim ücreti arasında pozitif bir ilişki olduğu belirlenmiştir.

Benzer bir araştırma Güleç, Temiz ve Öztürk(2017) tarafından BIST’te işlem gören 152 finansal olmayan şirket ile kazanç yönetimi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla gerçekleştirilmiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular, dört büyük denetim şirketi tarafından denetlenen şirketler tarafından denetlenme ile kazanç yönetimi arasında negatif yönlü ilişki olduğunu ortaya koymaktadır. Diğer bir ifade ile denetim kalitesinin artışı, kazanç yönetimini azaltmada etkili olmaktadır.

2.1.4. Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü

Kalite kontrol standartları, ilk kez 1978 yılında AICPA tarafından oluşturulmuş ve yayınlanmıştır. Denetim şirketleri, bu standartlara uymakla yükümlüdür ve bu standartlar en az GKGDS kadar önemli standartlardır. GKGDS, denetimin yapılmasına ilişkin standartlarken, kalite kontrol standartları, denetim şirketinin tüm denetim faaliyetlerini içermektedir.

Denetim şirketi bünyesinde oluşturulacak kalite kontrol sistemi ile kalite kontrol standartları uygulanabilmektedir. Kalite kontrol sistemleri, GKGDS’ye uygun olarak denetim şirketinin yapısı, politika ve prosedürleri doğrultusunda kurulan sistemlerdir. Denetim şirketlerine ait kalite kontrol sistemleri, her denetim şirketinin kendi iç yapıları gereği şirketten şirkete farklılık göstermektedir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019, s. 85-86).

Denetimin çıktısı niteliğindeki denetim raporundan faydalanan bilgi kullanıcıları, rapora güvenmedikleri takdirde uygulamada denetimin değeri azalır. Buna bağlı olarak denetim ihtiyacı ve talebi de düşer. Bu nedenle denetim kalitesi denetim faaliyeti sonunda varılan yargının güvenilirliğini sağlamaktadır. Sunulan denetim hizmetinin kalitesine olan güvenin artması, denetim talebini de artıracaktır. Bu nedenle kalite kontrolü, denetim şirketinin itibarını ve işletme riskini yönetmek için önem taşımaktadır (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019, s. 86).

Bağımsız denetim bağlamında kalite güvence sistemi iki şekilde oluşturulabilir. Öncelikle denetim firması düzeyinde kalite güvence sistemi (iç kontrol) oluşturulabilir. Denetim firmalarının hemen hepsinde kendi bünyelerinde kalite güvence sistemi yer almaktadır. Sonrasında ise ulusal düzeyde kalite güvence sistemi (dış gözetim) oluşturulmaktadır. Bu sistem, ulusal düzeyde denetim işinin kalitesini sağlamak ve denetim firması ya da yasal denetçi tarafından yapılan işi gözden geçirmek için oluşturulan bir dış sistemdir. Kamu Gözetim Kurumu, Türkiye’de bu görevi üstlenen kurumdur.

Türkiye Denetim Standartlarında da denetimin kalitesinin kontrolü için standart bulunmaktadır. Türk Denetim Standartları 220 standardı, yapılan bağımsız denetimin kalitesinin kontrolüne yönelik ilke, usul ve esasları belirlemektedir. Bu standarda göre bağımsız denetim kuruluşları, *“yapılacak denetimin kalitesinin kontroölünü sağlayacak yeterli ve etkin kalite kontrol politika ve prosedürlerini kapsayan bir gözetim sistemi kurmak”* zorundadır. Standart, *“hem denetimden sorumlu ortak baş denetçinin bağımsız denetimin genel kalitesinin sağlanması konusundaki sorumluluklarını hem de gerekli kalitede bir denetimin yapılıp yapılmadığına ilişkin gözetimi yapacak olan denetçinin sorumluluklarına”* açıklık getirmektedir. Türk Denetim Standartları 220’nin içeriğı şöyledir:

- I. “Bağımsız Denetim Ekibinin Sorumlulukları: Denetimin kalitesi ile ilgili olarak sorumlu denetçinin, denetim çalışmalarının mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun yürütölmesinin önemini, denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyumunun önemini, içinde bulunulan şartlara uygun denetçi raporu düzenlenmesinin önemini, denetim ekibinin hiçbir korku ve baskı olmadan endişelerini dile

getirebilmesinin önemini vurgulayıp denetimin yürütülmesinde kalitesinin vazgeçilmez bir unsur olduğunu vurgulamak sorumluluğu bulunmaktadır.”

a. “*Etik İlkeler*: Denetçiler, aşağıdaki meslek etiğinin temel ilkelerine uymakla sorumludur.

i. Dürüstlük

ii. Tarafsızlık

iii. Mesleki Yeterlilik, Mesleki Özen ve Titizlik

iv. Güvenilirlik

v. Mesleki Davranış”

b. “*Bağımsızlık*: Sorumlu denetçi, denetimin bağımsızlığına hanel getirebilecek durumlarda, bu olumsuzluğun ortadan kaldırılması için gereken önlemlerin alınmadığı ya da riskin kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumlarda denetlediği şirket içerisindeki ilgili kişilere durumu bildirir. Halen denetçi bağımsızlığını tehlikeye düşürecek durum ortadan kaldırılamazsa mevzuat izin veriyorsa denetimden çekilmeyi tercih edebilir.”

II. “*Müşteri Kabulü ve Devamlılığı*: İşletmenin büyük sermayedarları, kilit yöneticileri ve tepe yöneticilerinin dürüstlüğü, denetim ekibinin becerisi, denetim ekibinin etik ilkelere uyumu ve mevcut ya da önceki denetimlerde ortaya çıkan konuların müşteri ile devam kararına etkilerini göz önünde bulundurarak mevcut müşteri ile devam kararı alınabilir. Ayrıca önceki denetçiden istenen gerekli bilgiler de müşterinin ilk kabulü için karar verme kriterleri olabilmektedir.”

III. “*Denetim Ekibinin Belirlenmesi*: Sorumlu denetçi, denetim ekibini oluştururken denetim ekibinin uygun eğitimlere katılım yoluyla benzer nitelik ve karmaşıklıkta denetimlerde elde ettiği bilgisini ve bu bilgileri kullanım becerisini, mevzuatlara hakimiyetini, müşterinin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin bilgisini, denetim şirketinin kalite ile ilgili prosedürlerine olan hakimiyeti ve dijital teknolojileri kullanım becerilerini değerlendirmelidir.”

IV. “*Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi*: Sorumlu denetçi, denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümleri uyarınca yönlendirilmesi,

gözetimi ve yürütülmesinden, denetçi raporunun içinde bulunan şartlara uygunluğundan sorumludur. Aynı zamanda gözden geçirme ve istişarede bulunma yükümlülükleri bulunmaktadır. Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmekle yükümlü olanlar ise ayrı kişilerdir. Yapılan istişareler sonucunda sorumlu denetçi ile denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin görüş farklılıkları olması durumunda denetim ekibi, denetim şirketinin bu farklılıkların ele alınmasına ve çözüme kavuşturulmasına ilişkin politika ve prosedürleri uygulaması gereklidir.

- a. Danışma
- b. Görüş Ayrılıkları
- c. Kalite Kontrol”

V. “*Gözetim*: Denetim faaliyeti, etkin bir kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin kullanımını da içermelidir.”

VI. “*Belgelendirme*: Denetçi, çalışma kağıtlarında etik hükümlere uyum konusunda tespit ettiği sorunlara ve bu sorunların çözümüne, bağımsızlık hükümlerine uyuma, müşteri ilişkisinin kabulü ve devamına ilişkin sonuçlara ve denetim sırasında yapılan danışmaların (istişarelerin) içeriği ve kapsamı ile bu istişare sonucunda ortaya çıkan sonuçlara yer vermektedir. Denetim kalitesini gözden geçiren kişi ise denetim faaliyetinin denetim şirketinin politikalarına uygunluğunu, denetçi raporu ile eş zamanlı ya da denetçi raporundan önce tamamlanmış olduğunu ve gözden geçiren kişinin denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçların uygun olmadığına dair kanaat oluşturmaya sebep olacak çözüme kavuşturulmamış herhangi bir konudan haberdar olmadığını belgeler.”

2.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNİ ETKİLEYEN BİR FAKTÖR OLARAK BAĞIMSIZ DENETİMDE ROTASYON

2000’li yılların başından itibaren ABD ve AB ülkelerinde bir dizi finansal skandal ortaya çıkmış ve ABD ve AB’deki yetkili otoriteler, bu skandalların yeniden oluşmasını önlemek amacıyla birtakım çalışmalar başlatmıştır. 2002 yılında

yürürlüğe alınan SOX Yasası, bu çabaların bir ürünüdür. Yasanın temel başlıklarından birisi de denetçi bağımsızlığının sağlanabilmesi için gerekli önlemleri kapsamakta ve denetçi bağımsızlığı için rotasyon kuralını getirmektedir. Böylece SOX Yasası ile birlikte denetim literatürüne rotasyon kavramı girmiştir (Yalçın, 2018: 2).

Denetimde rotasyon, denetleyen ile denetlenen arasındaki uzun süreli denetim ilişkisinden kaynaklanan bağımsızlığın ve tarafsızlığın ortadan kalkması ya da zarar görme riskinin en aza indirilmesi için denetim şirketinin ya da denetçinin zorunlu ya da gönüllü olarak değiştirilmesidir. Bu yolla denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi amaçlanmaktadır. Denetimde rotasyon, uzun süreli iş ilişkisi kaynaklı profesyonellik dışı ilişkiyi önlemesi, yeni bir bakış açısı getirmesi ve denetçinin belli bir sektörün denetiminde uzmanlaşmasını önleyip diğer sektörlerde de denetim tecrübesi kazandırması gibi avantajları beraberinde getirmektedir (Şavlı, 2016: 40).

Bağımsız denetimde rotasyon ile denetimin bağımsızlığı garanti altına alınmaya çalışılmaktadır. Bu nedenle de düzenleyici otoriteler tarafından zorunlu olarak rotasyon uygulaması getirilmiştir. Bununla birlikte, denetçinin ve / veya denetim firmasının zorunlu rotasyonunun yanı sıra gönüllü olarak da rotasyon yapılabilmektedir.

2.2.1. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Bir Faktör Olarak Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyon

Denetim kalitesini etkileyen unsurların en başında hiç şüphesiz denetçinin bağımsızlığı gelmektedir. Denetçinin bağımsızlığını ve kalitesini etkileyecek, denetleyen ile denetlenen arasındaki yakınlık, denetimin amaçlarına ulaşmasına engel olabilmektedir. Bu nedenle de denetleyen ile denetlenen arasındaki bağı koparabilmek amacıyla bir denetçinin ya da denetim firmasının aynı şirketi uzun süreler denetlemesinin önüne geçilmelidir. Bu nedenle de düzenleyici otoriteler mevzuatlarda denetleyen (denetçi ya da denetim firması) zorunlu olarak değiştirilmesi ile ilgili hükümler getirmektedir.

Zorunlu denetçi rotasyonu ile denetim kalitesinin artırılması hedeflenmekte birlikte sonuç her zaman beklenildiği gibi olmayabilmektedir. Zorunlu denetçi

rotasyonunda denetime yeni başlayacak denetçinin yeni bir bakış açısı getirmesi vasıtasıyla denetimin bağımsızlığını sağlaması amaçlanmaktadır. Mesleki körlüğü ortadan kaldıran bu uygulama, denetçilerin mesleki şüpheciliğini korumalarına da yardımcı olmaktadır. Ayrıca zorunlu denetim firması rotasyonu ile Big-4 içerisinde yer almayan diğer denetim firmalarının da iş fırsatları elde etmesi sağlanmaktadır (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014: 85).

Bağımsız denetimde zorunlu rotasyon uygulamasında denetimin bağımsızlığını sağlayabilmek için denetim firmasının mı yoksa sorumlu denetçinin mi rotasyona tabi tutulacağı konusu tartışmalıdır. Hangi tip zorunlu rotasyonun denetim kalitesini daha fazla artıracığı konusundaki görüş farklılıkları nedeniyle ülkeler arasında da zorunlu rotasyon düzenlemelerinde farklı uygulamaları beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda Avrupa Birliği ve ABD’de zorunlu rotasyon konusunda uygulamada farklılıklar söz konusudur (Yaşar, 2016: 201).

ABD’de muhasebe skandallarının yarattığı güvensizlik ortamını gidermek ve finansal raporların kalitesinin yükseltilebilmesi için 2002 yılında Sarbanes Oxley Yasası yürürlüğe girmiştir. Bu yasada denetçi bağımsızlığı da ana başlıklardan biri olarak yer almıştır. İlgili yasanın denetçi bağımsızlığı ile ilgili başlığında “denetim ortağı rotasyonu” ve “zorunlu muhasebe rotasyonu çalışması” alt başlıkları yer almaktadır. Bununla birlikte Kasım 2003’te ABD Sayıştay’ının hazırladığı raporda zorunlu denetim firması rotasyonunun denetim kalitesi ve denetçi bağımsızlığının sağlanabilmesi için en etkili yöntem olmayabileceği de savunulmuştur (Gönen ve Rasgen, 2016: 1811-1812). Bu durum, ABD’de zorunlu rotasyonun denetim kalitesi üzerindeki etkilerine yönelik olarak tartışmaların devam ettiğini göstermektedir.

Avrupa Birliği’nde ise 3 Nisan 2014’te denetim reformu ile ilgili düzenlemeler onaylanmış ve 17 Haziran 2016’da Yeni Yönerge (2014/56/EU) yürürlüğe girmiştir.¹⁰ Yönerge’de KAYİK, Denetim Firmasının Zorunlu Rotasyonu ve Kısıtlamalar ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Bununla birlikte üye ülkeler, reformun getirdiği düzenlemeleri kendi kanunlarına göre uyarlama imkanına sahiptir. Bu düzenlemede denetim rotasyonu yalnızca halka açık şirketler için değil, aynı zamanda halka açık olmayan şirketler için de zorunlu kılınmıştır. Reformda halka

¹⁰ Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyinin 2014/56/EU Yönergesi.

açık şirketler için 10 yıl sonunda denetim firmasının değişimi zorunlu olduğu hüküm altına alınmıştır. 10 yıl sonunda ihale yapılması durumunda aynı denetim firmasının denetim işine devam edebilmesi için süre maksimum 20 yıla, eğer ortak denetim (joint-audit) söz konusu ise 24 yıla kadar çıkabilmektedir. Üye ülkeler bu süreleri kısaltabilmekte ancak bu süreyi uzatamamaktadır. İstisnai koşullarda gözetim kurumuna başvurmak kaydıyla sözleşme 2 yıl daha uzatılabilmektedir. Bu sürelerin bitimini takip eden 4 yıl içerisinde aynı denetim kuruluşu bir kez daha denetim yapamamaktadır. Yönerge, aynı zamanda 7 yıllık sorumlu denetçi rotasyonunu da öngörmektedir. Buna göre aynı sorumlu denetçi, 7 yıllık sürenin sonunda 3 yıl için tekrar aynı denetimde görev alamamaktadır. Üye ülkeler, 7 yılı geçmemek kaydıyla farklı bir süre de belirleyebilmektedir.

Tablo 3'te zorunlu denetçi rotasyonu uygulayan diğer ülkelerdeki uygulamalar görülmektedir.

Tablo 3: Denetçi Rotasyonu Uygulayan Ülkeler

Ülke	Denetim Firması Rotasyonu	Denetim Ekibi Rotasyonu
ABD	Yok	Var
Almanya	Yok	7 Yıl
Avustralya	Yok	Var
Belçika	3 Yıl	6 Yıl
Brezilya	5 Yıl (Banka hariç halka açık şirketler)	Yok
Çin	Finansal ve kamu kurumları için 5 yıl	5 Yıl
Danimarka	Yok	7 Yıl
Ekvator	Finansal kurumlar 5 yıl, sigorta şirketleri 6 yıl	Yok
Finlandiya	Yok	7 Yıl
Fransa	Yok	6 Yıl
Güney Kıbrıs	Yok	7 Yıl
İngiltere	Yok	5 Yıl
İspanya	3 Yıl (Toplam 9 yıl)	Yok
İtalya	3 Yıl (Toplam 9 yıl)	Yok
İzlanda	Finansal kurumlar ve sigorta şirketleri için 5 yıl	Yok
Japonya	Yok	Yok
Malezya	Yok	5 Yıl
Pakistan	Finansal kurumlar ve sigorta şirketleri için 5 yıl	Yok
Peru	Kamu şirketleri için 2 yıl	Yok
Singapur	Yok	5 Yıl
Slovenya	Sigorta ve yatırım yönetim şirketleri için 5 yıl	7 Yıl
Tayvan	Yok	Var
Umman	Halka açık ve devlet kontrolündeki şirketler için 4 yıl	Var
Yunanistan	Yok	7 Yıl

Kaynak: (Sakin, 2015: 170).

Zorunlu denetçi rotasyonu konusu, olumlu olduğu kadar olumsuz yönleri de sahiptir. Örneğin denetim firması ile müşteri arasındaki samimiyet ilişkisini sınırlandırarak denetimin bağımsızlığını güçlendirdiği kadar birikmiş denetim bilgilerinin kaybolması riski nedeniyle denetimin etkinliğini ve verimliliğini azaltabilmektedir. Mevcut denetim firmasının yürüttüğü çalışmalarda kendinden sonra gelecek denetim firmasının hata bulmaması için denetim kalitesini arttırabildiği kadar yeni denetim firmasının denetlenen işletmenin uygulamalarına alışana kadar maliyetler artabilmektedir. Denetim firmalarının farklı sektörlerdeki müşterileri denetlemesi ile mesleki uzmanlıkları gelişim gösterdiği kadar tecrübeli denetim ekibi, rotasyon tarihi yaklaştıkça denetimden alınıp yerine daha tecrübesiz nitelikteki denetçiler atanabilmektedir. Yeni gelen denetçiler ise daha önceki denetimlerine olan aşırı güveni nedeniyle yeni denetime gereken titizliği göstermeyebilmektedir (Gönen ve Rasgen, 2016: 1814-1815). Dolayısıyla bağımsız denetimde zorunlu rotasyon, olumlu olduğu kadar olumsuz yönleri de sahiptir.

2.2.2. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Bir Faktör Olarak Bağımsız Denetimde Gönüllü Rotasyon

Bağımsız denetimde gönüllü rotasyon hem denetçinin hem de müşterinin isteğine göre olabilmekle birlikte belli şartların olması gereklidir. Ayrıca denetçi değişikliği, devralma gibi nedenlerle de olabilmektedir.

Gönüllü rotasyon, her ne kadar adı gönüllü de olsa, müşteri tarafından denetçinin azlinin istenmesi ya da denetçinin denetimden istifa etmesi gibi olumsuz durumlarda da olabilmektedir (Budisantoso, Rahmawati, Band ve Probohudono, 2017: 532).

Denetçilerin finansal raporların kalitesini iyileştirmesi, yatırımcıların çıkarlarını koruması, iç kontrolleri sağlaması ve kurumsal yönetimi iyileştirmesi beklenen ve arzu edilen bir konudur. Ancak denetim firmasının ya da denetçinin rotasyonuna son dönemde sıklıkla başvurulmaktadır. Zorunlu olmayan hallerde denetçinin değişimi, genellikle kötü niyetli davranışın sonucu olmaktadır. Bu noktada, denetim piyasasında sıklıkla tartışılan “denetim görüşünün satın alınması” ya da “yanlış finansal raporların üzerini örtmek” gibi nedenlerle denetçilerin

değiştirilmesi yoluna gidilebilmektedir. Gönüllü denetçi rotasyonu, bir şirketin raporlama hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olmak için tasarlanan muhasebe işlemine destek vermeye niyetli bir denetçi arayışıyla ilgilidir. Dolayısıyla denetimin güvenilirliğini riske atan bir konudur.

Gönüllü denetçi rotasyonunun en yaygın nedenleri arasında denetim ücretlerinin düzeyi, denetim kalitesinden memnuniyetsizlik, üst yönetim değişikliği ve şirketin ölçeğinin büyümesi sayılabilir. Denetçi değişiminin çeşitli ekonomik ya da davranışsal nedenleri olmakla birlikte, uygulamada yönetim fırsatçılığını motive ettiği düşüncesiyle düzenleyici otoritede endişe yaratmaktadır.

Gönüllü denetçi rotasyonu, denetim sözleşmesini inisiyatif kullanarak sonlandırmaktır. Bu durum, finansal açıdan zor durumda olan şirketin denetçi görüşüne yönelik tepkisinin bir sonucudur. Denetim görüşü konusu, gönüllü denetçi rotasyonunun ilk nedenlerinden biridir. Bir anlamda “kirli” denetim görüşünü “temize çıkarabilecek” bir denetçi arayışı söz konusudur. Bu noktada müşterilerin “denetim görüşünü satın alması” söz konusudur. Düzenleyici otoriteler, çoğu zaman gönüllü rotasyon sonucunda yeni gelen denetim şirketinin daha fazla olumlu görüş sunacağına yönelik endişeleri paylaşmaktadır. Buna karşılık ampirik bulgular bu endişelerin çok da doğru olmadığını ortaya koymaktadır. Örneğin, Stanisić, Radojević, Stanić, Rajin (2015) denetçisinden olumlu görüş alan bir şirketin denetçisini değiştirmesi durumunda, bir sonraki yıl aynı olumlu görüşü elde etme ihtimalinin belirgin bir şekilde düşük olduğunu ortaya koymuştur. Fontaine, Letaifa ve Herda (2013) ise denetlenen müşterilerin, denetçi ile aralarında belirgin bir görüş farklılığının olması durumunda denetçi firmayı değiştirmek istediklerini ortaya koymuştur.

Gönüllü denetçi rotasyonunun bir diğer nedeni, denetlenen şirketin finansal açıdan zor durumda olmasıdır. Finansal açıdan zor durumda olan şirketler, denetimden istediği yönde bulgulara ulaşılamayacağı endişesiyle denetçi değişikliği isteyebilmektedir. Örneğin Chen ve Chang (2005), şirketlerin finansal açıdan sıkıntı yaşamalarıyla denetçi değişimi arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkiyi ortaya koymuştur. Schwartz ve Menon (1985) de 132 iflas etmiş 132 iflas etmemiş şirket ile gerçekleştirdiği araştırmasında benzer bulgulara ulaşmıştır. Ciltron ve Tafler (1992), Hudaib ve Cooke (2002) ve Vanstralen (2003) de finansal

başarısızlık ile denetçi rotasyonu arasındaki ilişkiyi ortaya koymuş ve finansal açıdan başarısız olup denetçi rotasyonu talep eden şirketlerin iflas açıklama olasılığının daha yüksek olduğunu belirlemiştir.

Yönetim değişikliği de gönüllü rotasyonun sebepleri arasındadır. Yeni yönetimin eski yönetimin bağlantıları ile iş yapmak istememesi ve kendi bağlantıları ile çalışmak istemesi denetçi rotasyonu talebine yol açabilmektedir. Hudaib ve Cooke (2002), finansal başarısızlığın olumsuz denetim görüşüne, olumsuz görüşün yönetim değişikliğine, yönetim değişikliğinin ise denetçi rotasyonuna neden olduğunu ortaya koymuştur. Schwartz ve Menon (1985) da yönetim değişikliği ile denetçi rotasyonu arasında pozitif ilişki olduğunu belirlemiştir.

Gönüllü denetçi rotasyonu her ne kadar genel itibariyle istendik bir durum olmasa da denetim mevzuatlarında yer almakta ve şirketlere ve denetçilere değişim hakkı tanımaktadır.

Rotasyon konusu, muhasebe skandallarının patlak verdiği ABD’de skandalların sonrasında yapılan düzenlemelerde, AB’de üye ülkeler arasında uyum çalışmaları için getirilen yeni direktifte ve ülkemizdeki bağımsız denetim ile ilgili yönetmeliklerde kendisine yer bulmaktadır.

ABD’de 1978 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılan değişiklikler ile Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’nun (SEC) düzenlemelerine bağlı olarak faaliyetlerini sürdüren, diğer bir ifadeyle halka açık şirketler için, 7 yıllık bir denetim hizmetinin sonucunda sorumlu denetçi rotasyonu zorunlu kılınmıştır. 7 yılı takip eden 2 yıl boyunca aynı sorumlu denetçi ile tekrar çalışılması ise yapılan düzenleme ile engellenmiştir. 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası ise denetim rotasyonunun kapsamını genişletmiş, sorumlu denetçinin yanı sıra mutabakat ortağı olan denetçinin de rotasyonunu zorunlu kılmıştır. Rotasyon süresi ise 7 yıldan 5 yıla düşürülmüştür. 2003 yılında SEC düzenlemeleri ile 5 yıllık rotasyon süresinin ardından gelen 5 yıl içerisinde aynı denetçi ile tekrar çalışılmayacağı da hüküm altına alınmıştır. Ancak ABD’de rotasyona ilişkin tüm bu düzenlemeler halka açık şirketler için söz konusudur. Halka açık olmayan şirketler için ne denetim şirketi ne de sorumlu ortak bağlamında herhangi bir rotasyon zorunluluğu bulunmamaktadır (Umut, 2017: 675-676). Bununla birlikte ABD’de zorunlu rotasyon dışında kalan nedenlerle gerçekleşen

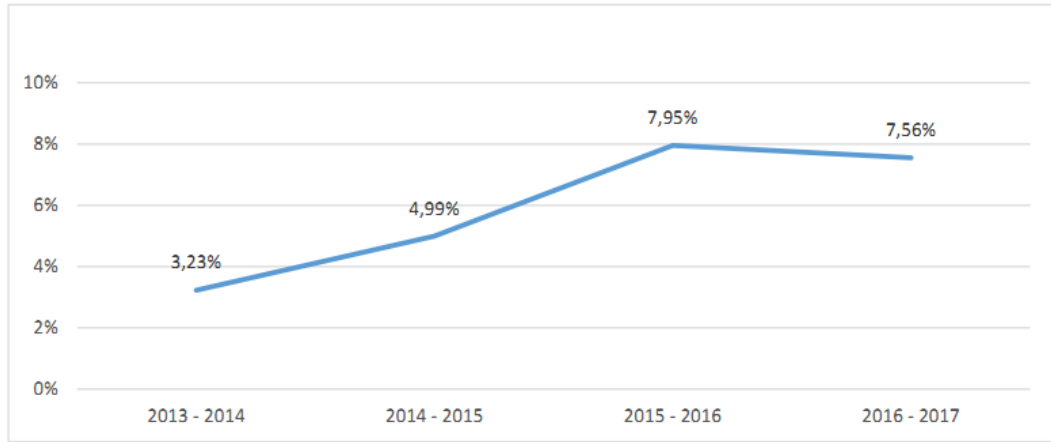
rotasyonların (yani gönüllü rotasyonların) nedeninin kamuoyuna açıklanması 1971 yılından beri zorunludur (Yaşar, 2016: 37).

Türkiye’de gönüllü denetim rotasyonunun yasalardaki karşılığına bakıldığında, denetim sözleşmesinin imzalanmasının ardından denetim şirketinin azledilmesi TTK’nın 399. Maddesinde, SPK / Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 29/4. Maddesinde düzenlendiği görülmektedir. TTK’nın 399. Maddesi hem denetleyene hem de denetlenene fesih hakkı vermekle birlikte denetlenen tarafından sözleşmenin feshi için mücbir sebebin varlığını zorunlu kılmıştır. Ancak mücbir sebebin varlığı da tek başına fesih için yeterli değildir. Fesih için denetçinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesinde dava açmak gereklidir. Mahkeme sonucunda mücbir sebebin varlığı mahkeme tarafından haklı bulunursa, denetçi mahkeme tarafından azledilebilmektedir. Aynı maddede denetçinin fesih hakkı için ise ücretlerin ve giderlerin zamanında ödenmemesi, çalışma şartlarının uygun olmaması ve denetçinin görevini yerine getirmesine engel olunması gibi nedenler mücbir sebep sayılmıştır. Denetçi ve denetlenenler, sözleşmeye kanunun öngördüğü nedenler dışında herhangi bir fesih sebebi koyamamaktadır.

AB’de 2014/56/EU Yönergesi’nde denetçi sözleşmesinin 1 yıldan az olamayacağı 10 yılı ise geçemeyeceği, üye ülkelerin 10 yıldan az rotasyon süreleri uygulayabileceği, bu sürenin ihale yapılması halinde 20 yıla, ortak denetim durumunda ise 24 yıla kadar uzatılabileceği hüküm altına alınmıştır. Fransa, Bulgaristan ve Hırvatistan hariç diğer AB ülkelerinde ortak denetim gönüllülük esasına göre yapılmaktadır.

AB’de denetim piyasasındaki denetçi rotasyonu, 2013 yılında %3,23 düzeyindeyken 2017 yılında %7,56’ya ulaşmıştır. Bu da AB içerisinde denetim firmaları arasındaki rekabetin ve denetim arz edenlerin sayısının yalnızca dört yıl içerisinde ulaştığı boyutları göstermesi bakımından önem taşımaktadır. Şekil 8’de AB’de denetçi rotasyonunun gelişimi görülmektedir.

Şekil 8: AB’de Denetçi Rotasyonunun Gelişimi



Kaynak: (ECON, 2019: 34).

Şekil 6, denetim piyasasındaki hareketliliği göstermekte ve denetçilerin rotasyonundaki artışı ortaya koymaktadır. Tablo 4’te bu değişimin yönü, Tablo 5’te ise değişim sonrasındaki ödenen denetim ücretlerinin ortalaması görülmektedir.

Tablo 4: AB’de Denetçi Rotasyonu Oranı

Değişimin Yönü	2014	2015	2016	2017
Big 4'ten Big 4'e	%6,07	%3,16	%4,49	%4,95
Big 4'ten Big 4 Dışına	%2,47	%1,47	%1,01	%1,60
Big 4 Dışından Big 4'e	%1,02	%1,51	%1,51	%0,99
Big 4 Dışından Big 4 Dışına	%2,03	%5,46	%4,96	%4,47

Kaynak: (ECON, 2019: 35).

Tablo 4’ten görüldüğü üzere denetçi rotasyonu genel itibariyle Big 4’lerin kendi arasında ya da Big 4 dışında kalanların kendi arasındadır. Big 4’ten Big 4 dışındakilere doğru ya da Big 4 dışındakilerden Big 4’e doğru rotasyon ise nispeten daha azdır.

Denetçi değiştirenlerin ödediği denetim miktarının ortalaması incelendiğinde ise denetim piyasasının baş aktörleri olan Big 4’ten Big 4’e geçişlerde denetim ücreti 250 bin €’dan fazla iken, Big 4 dışında kalan denetim şirketlerinin kendi arasındaki rotasyonda ilgili tutar 14 bin € düzeyindedir.

Tablo 5: AB’de Denetçi Rotasyonunun Ardından Ödenen Ortalama Denetim Ücretleri (Bin €)

Değişimin Yönü	2014	2015	2016	2017
Big 4'ten Big 4'e	260	369	458	256
Big 4'ten Big 4 Dışına	64	82	60	58
Big 4 Dışından Big 4'e	50	51	47	44
Big 4 Dışından Big 4 Dışına	12	12	18	14

Kaynak: (ECON, 2019: 35).

2.2.4. Gönüllü Rotasyonun Bağımsız Denetimin Kalitesi Üzerindeki Etkilerine Yönelik Literatür Taraması

Kim ve Yi (2009), zorunlu rotasyon uygulayan kar artırıcı politikaları ile gönüllü rotasyon uygulayan firmaların kar artırıcı politikaları karşılaştırılarak her iki denetim tipinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiştir. 1991-2000 yılları arasında 302 firmanın verileri kullanılarak gerçekleştirilen araştırmadan elde edilen bulgular, zorunlu rotasyon uygulayan firmaların ihtiyarı tahakkuklarının daha düşük ölçüldüğünü ampirik olarak kanıtlamaktadır.

Kwon, Lim ve Simmet (2014), 2000-2009 yılları arasında 1306 firmanın verilerini kullanarak denetimde zorunlu ve gönüllü rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisini denetim saatleri ve denetimin başlangıç maliyetleri açısından incelemiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular hem zorunlu hem de gönüllü rotasyon için denetim saatlerinin denetim kalitesi üzerinde bir etki yaratmadığını, ancak denetim ücretlerinin her iki rotasyon tipi için de denetimin kalitesini önemli ölçüde artırdığını göstermektedir.

Choi, Lim ve Mali (2017), zorunlu rotasyona tabi olan şirketler ile gönüllü rotasyon gerçekleştiren şirketlerin denetim kaliteleri arasında bir farklılık olup olmadığını 2006-2010 yılları arasında 334 firmanın verileri ile incelemiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular, zorunlu denetim firması rotasyonu sonrası bulguların denetim kalitesinde azalmayı işaret ettiğini göstermektedir.

Firth, Rui ve Wu (2012), Çin’de 1997-2005 yılları arasında faaliyet gösteren 8560 firma ile denetim firması ve denetçi rotasyonunun zorunlu ve gönüllü rotasyon hallerinde denetim kalitesine etkisini incelemiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular, zorunlu ya da gönüllü rotasyonunun olumlu görüş dışındaki görüş bildirilmesi üzerinde bir etkisinin olmadığını, ancak zorunlu rotasyonda olumlu görüş harici görüş bildirme olasılığının daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Yaşar ve Yalçın (2018), gönüllü rotasyonun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini 2011-2016 yılları arasında BIST’te işlem gören imalat sanayi işletmeleri özelinde incelemiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular, gönüllü rotasyon sonrasında pozitif ihtiyari tahakkuk artışı gözlemlendiği, denetim kalitesinin ise azalma eğiliminde olduğu ortaya konulmuştur. Ayrıca gönüllü rotasyonun Big-4 arasında olması durumunda denetim kalitesinde artış, diğer denetim kuruluşlarından Big-4’ten birine olması durumunda ise denetim kalitesinde azalış meydana geldiği belirlenmiştir (Yaşar ve Yalçın, 2018).

Çalışmanın ikinci bölümünde genel hatlarıyla bağımsız denetimin kalitesi ve bağımsız denetimin kalitesinde denetçi rotasyonun etkisi konusu incelenmiştir. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise gönüllü denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik gerçekleştirilen araştırmanın yöntemine ve bulgularına yer verilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÖNÜLLÜ DENETÇİ ROTASYONUNUN DENETİM KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

3.1. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Denetim firmasının rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik çalışmalarda ortak bir kanıya varılmış değildir. Bir kısım çalışmalarda rotasyonun denetim kalitesini arttırdığı savunulurken, bir kısım çalışmalarda ise tam tersi savunulmaktadır. Denetçi rotasyonunu savunan çalışmalarda uzun süre aynı denetçi ile çalışılmasının denetçinin bağımsızlığını zedeleyeceği (Chen, Lin, ve Lin, 2008) yeni denetim firmasının finansal tabloları daha farklı bir bakış açısı ile denetleyeceği (Lennox, Wu ve Zhang, 2014) ve yeni denetim ekibinin önceki ekibin hatalarını ortaya koymak konusunda daha gayretli olacağı (Kim, Lee ve Lee, 2015) öne sürülmektedir. Denetçi rotasyonu aleyhindeki çalışmalarda ise rotasyonun ek maliyetlere yol açacağı ve bu maliyetlerin de beklenen faydaları aşacağı (Raiborn, Schorg ve Massoud, 2006), kurumsal bilgi ve tecrübelerin rotasyon nedeniyle kaybedileceği (Mohrmann, 2017) öne sürülmektedir.

Denetim kalitesinde zorunlu rotasyonun etkisine yönelik literatürde çalışmalara rastlanıyorsa da gönüllü rotasyonun denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik çalışmalar oldukça sınırlı sayıdadır. Ulusal literatürde Yaşar ve Yalçın'ın (2018) çalışması haricinde gönüllü denetçi rotasyonun denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik çalışmaya rastlanmamıştır. Uluslararası literatürdeki çalışmalar ise Doğu Asya ve Uzakdoğu coğrafyalarında gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla gönüllü denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik literatürde gerçekleştirilen çalışmaların sayısının yetersiz olduğu açıktır. Bu çalışmada son 5 yılda (01.01.2015-01.01.2020) Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren imalat şirketleri özelinde gönüllü denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiştir. Araştırmanın sınırlı sayıda çalışma gerçekleştirilen bir alanda literatüre katkı sağlaması hedeflenmektedir.

3.1.2. Araştırmanın Hipotezi

Araştırmanın amacı doğrultusunda hipotezi şu şekilde belirlenmiştir:

H1: Gönüllü denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir etkisi yoktur.

3.1.3. Araştırmanın Yöntemi

Gönüllü denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisinin 2015-2020 döneminde Borsa İstanbul’da işlem gören imalat şirketleri örnekleminde incelendiği bu çalışmada araştırmanın aşamaları şu şekilde gerçekleştirilmiştir.

1. Araştırmanın örnekleminin belirlenmesi için öncelikle KAP’ın internet sitesi aracılığı ile Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin sayısı incelenmiştir. Bu inceleme sonucunda Borsa İstanbul’da aktif olarak işlem gören toplam 179 imalat şirketi olduğu belirlenmiştir.¹¹
2. KAP’ın internet sitesi üzerinden yapılan detaylı sorgulama aracılığı ile aktif olarak işlem gören toplam 179 imalat şirketinin KAP’a yaptığı “bağımsız denetim şirketinin belirlenmesi” bildirimleri tek tek incelenmiştir.

¹¹<https://www.kap.org.tr/tr/Sektorler>

Şekil 9: KAP Bildirimlerinin İncelediği Ekran ve Filtreleme Görüntüsü Örneği

Şirket, Sektör, Pazar, Endeks Kriterleri

Şirket Grubu

İşlem Gören Şirketler

Şirketler

(1)

Eski KAP Üyesi Şirketler

Seçim Yapılmadı

Sektör

İMALAT

Pazar

Tüm Pazarlar

Endeks

Tüm Endeksler

Bildirim Kriterleri

Bildirim Tipi

Özel Durum Açıklamaları

Konu

(1)

Bildirim Gönderim Tarihi Kriterleri

Tarih Aralığı

Bugün

Belirli Tarih veya Tarih Aralığı

01-01-2015 - 01-01-20

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/tr/bildirim-sorgu>

- Yapılan inceleme sonucunda son 5 yıl içerisinde (1 Ocak 2015- 1 Ocak 2020) toplam 74 şirketin denetçilerini gönüllü olarak değiştirdikleri belirlenmiştir (2017 yılında 5 şirket, 2018 yılında 33 şirket, 2019 yılında 36 şirket). Bu 74 şirket arasında denetçisini 2019 yılı için değiştiren şirketler de bulunmaktadır. 2019 yılı bağımsız denetim raporları henüz tamamlanmayan 26 şirket analize dahil edilmemiş ve nihai örneklem 48 şirketten oluşmuştur. Tablo 6’da araştırmaya dahil edilen şirketler görülmektedir.

Tablo 6: Araştırmaya Dahil Edilen Şirketler

Ş1	Acıselsan Acıpayam Selüloz Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ş25	Hektaş Ticaret T.A.Ş.
Ş2	Adana Çimento Sanayii T.A.Ş.	Ş26	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.
Ş3	Arçelik A.Ş.	Ş27	Kaplamın Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.
Ş4	Arsan Tekstil Ticaret ve Sanayi A.Ş.	Ş28	Kent Gıda Maddeleri Sanayii ve Ticaret A.Ş.
Ş5	Aslan Çimento A.Ş.	Ş29	Kerevitaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
Ş6	A.V.O.D. Kurutulmuş Gıda ve Tarım Ürünleri A.Ş.	Ş30	Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.
Ş7	Ayes Çelik Hasır ve Çit Sanayi A.Ş.	Ş31	Lüks Kadife Ticaret ve Sanayii A.Ş.
Ş8	Aygaz A.Ş.	Ş32	Lüks Kadife Ticaret ve Sanayii A.Ş.
Ş9	Berkosan Yalıtım ve Tecrit Maddeleri Üretim ve Ticaret A.Ş.	Ş33	Marshall Boya ve Vernik Sanayii A.Ş.
Ş10	Berkosan Yalıtım ve Tecrit Maddeleri Üretim ve Ticaret A.Ş.	Ş34	Merko Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
Ş11	Birko Birleşik Koyunlular Mensucat Ticaret ve Sanayi A.Ş.	Ş35	Mondi Tire Kutsan Kâğıt ve Ambalaj Sanayi A.Ş.
Ş12	Birlik Mensucat Ticaret ve Sanayi İşletmesi A.Ş.	Ş36	Orma Orman Mahsulleri İntegre Sanayi ve Ticaret A.Ş.
Ş13	Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ş37	Özbal Çelik Boru Sanayi Ticaret ve Taahhüt A.Ş.
Ş14	Bossa Ticaret ve Sanayi İşletmeleri T.A.Ş.	Ş38	Parsan Makina Parçaları Sanayii A.Ş.
Ş15	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ş39	Rta Laboratuvarları Biyolojik Ürünler İlaç ve Makina Sanayi Ticaret A.Ş.
Ş16	Dagi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ş40	Selçuk Gıda Endüstri İhracat İthalat A.Ş.
Ş17	Desa Deri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ş41	Sodaş Sodyum Sanayii A.Ş.
Ş18	Doğtaş Kelebek Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ş42	Tat Gıda Sanayi A.Ş.
Ş19	Doğtaş Kelebek Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ş43	Temapol Polimer Plastik ve İnşaat Sanayi Ticaret A.Ş.
Ş20	Ege Seramik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ş44	Tukaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
Ş21	Emek Elektrik Endüstrisi A.Ş.	Ş45	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.
Ş22	Eminiş Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ş46	Vanet Gıda Sanayi İç ve Dış Ticaret A.Ş.
Ş23	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	Ş47	Yataş Yatak ve Yorgan Sanayi e Ticaret A.Ş.
Ş24	Goodyear Lastikleri T.A.Ş.	Ş48	Yünsa Yünlü Sanayi ve Ticaret A.Ş.

4. Gönüllü denetçi rotasyonu çalışmalarında kullanılan değişkenler, literatür taraması sonucunda tespit edilmiştir. Yapılan tarama sonucunda bu değişkenler, işletme büyüklüğü, finansal kaldıraç, nakit akışları / toplam aktifler, büyüme (cari yıl satışlar ile önceki yıl satışlar farkının önceki yıl satışlarına oranı) ve bir önceki yıldaki zarar durumu olarak belirlenmiştir.
5. Geliştirilecek model için kullanılacak değişkenlere ait verilerin (2015-2020 dönemi için) şirketlerin yıllık faaliyet raporları ve bağımsız denetim raporlarının incelenmesi sonucu elde edilmiştir. Toplanan veriler Tablo 7’de görülmektedir.

Tablo 7: Modelde Kullanılan Bağımsız Değişkenler

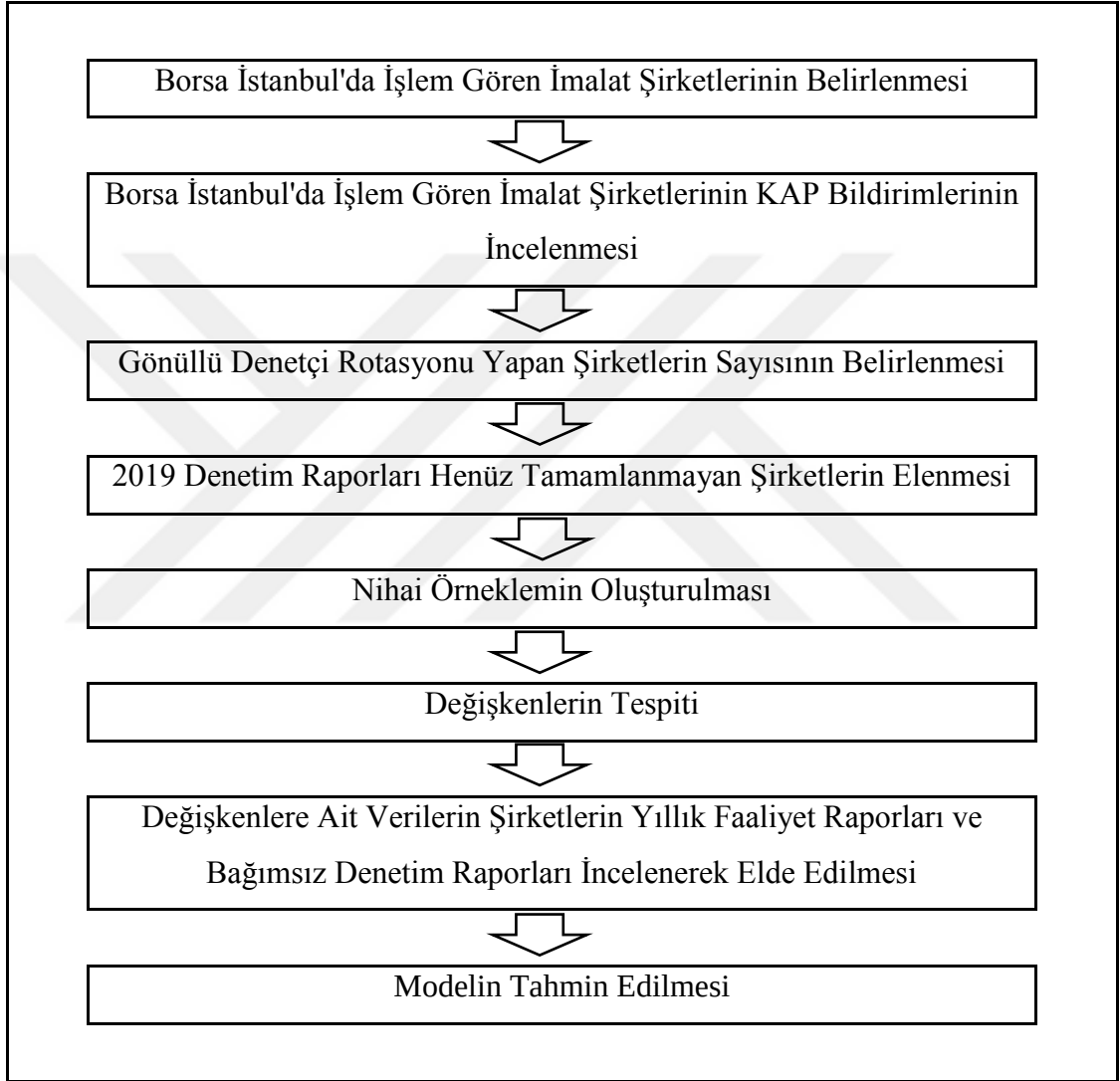
	ln_topaktif	fin_kal	f_nak	Büyüme	Zarar
Ş1	17,63521775	0,07765112	-0,04358519	-0,10468228	0
Ş2	20,82124945	0,17680195	0,06851294	-0,36071225	0
Ş3	17,16078503	0,71027011	0,18814192	0,29095934	0
Ş4	20,09634000	0,39764047	0,08412194	0,26629086	0
Ş5	20,35550578	0,53234236	0,14073262	0,09168942	0
Ş6	19,03345222	0,61077915	0,01807665	0,24451499	1
Ş7	18,28944760	0,55577079	0,05844064	0,39455783	0
Ş8	15,41816955	0,41141089	0,11944135	0,25493791	0
Ş9	17,88507922	0,55818210	0,13365055	0,28092347	0
Ş10	17,95074062	0,56405543	0,06949232	0,16430033	0
Ş11	18,75986294	0,35760128	-0,09655301	-0,01607362	1
Ş12	18,48388260	0,67511789	0,25000792	-0,75358457	1
Ş13	22,64371448	0,59383869	0,11411530	0,71843793	0
Ş14	20,49499873	0,77162013	0,01030220	1,88688263	0
Ş15	22,40423219	0,67711466	0,12026635	0,11791957	0
Ş16	19,07390252	0,48175477	0,08519230	-0,20597963	1
Ş17	19,44768144	0,72967611	0,00114893	0,67604590	1
Ş18	20,27288057	1,00578610	0,00559615	-0,01475266	1
Ş19	17,29842392	21,13913846	0,03507382	-0,25246652	1

Ş20	19,92750282	0,26669275	0,09458289	0,13287064	0
Ş21	19,08913111	0,83137143	0,02810614	-0,02759153	1
Ş22	17,80694669	1,21174620	0,02119046	0,15123534	1
Ş23	16,39454790	0,70470957	0,10550475	0,31374646	0
Ş24	20,80907746	0,49654727	0,03949909	0,35053449	0
Ş25	20,35061392	0,63778251	0,01966434	0,97083765	0
Ş26	21,94572888	0,90673741	0,03418602	0,56719213	0
Ş27	18,88128820	0,67548101	0,01030824	0,39687357	0
Ş28	20,47596569	0,43612027	0,02728348	0,21145346	1
Ş29	21,83506877	0,74275522	0,00639781	0,00657963	0
Ş30	22,29815092	0,51577150	0,02708004	0,58811314	0
Ş31	18,83086201	0,47189051	0,06219268	0,71686114	0
Ş32	18,92391429	0,47080921	0,07563170	0,27708166	1
Ş33	19,23136505	0,52865018	0,08739693	0,21790401	0
Ş34	18,44302611	0,73010625	0,00685102	-0,43717850	1
Ş35	20,60272788	0,70046689	0,00627798	0,47334142	0
Ş36	20,66667867	0,78700666	0,00151881	0,35458253	1
Ş37	18,38301992	0,99309144	0,00319002	0,14439451	1
Ş38	21,12185744	0,62714435	0,00905404	0,58893968	0
Ş39	18,00595543	0,13610802	0,09297178	-0,46754781	0
Ş40	17,02615544	0,29248499	0,00719078	0,64747188	0
Ş41	17,17625501	0,19941882	0,35854123	0,07399271	0
Ş42	20,57744220	0,42049108	0,03204604	0,07573637	0
Ş43	18,47473509	0,68473228	0,01697990	-0,13202907	1
Ş44	20,24341046	0,71791247	0,00721059	0,59235318	0
Ş45	24,41303807	0,75157616	0,11372542	0,64143229	0
Ş46	17,62367663	0,14024313	0,01638745	4,46535774	0
Ş47	20,38343619	0,56832822	0,09001297	0,18533028	0
Ş48	19,59245887	0,71993372	0,05137373	0,23891441	0

6. Araştırma modelinin bağımlı değişkeni olan ihtiyari tahakkuklar Kothari, Leona ve Wasley Modeli (2005) ile tahmin edilmiştir. (Model 1)

7. Belirlenen bağımsız değişkenler ve ihtiyari tahakkukların yer aldığı çok değişkenli regresyon modeli oluşturulmuştur.
8. Regresyon analizi gerçekleştirilmiştir.

Şekil 10: Araştırmanın Yöntemi



3.1.4. Araştırmanın Modeli

Gönüllü denetçi firması rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisinin incelendiği çalışmada geliştirilen hipotezin test edilebilmesi için öncelikle denetim kalitesi göstergesi kabul edilen ihtiyari tahakkuklar, Kothari, Leona ve Wasley (2005) Modeli aracılığı ile tahmin edilmiştir. Sonrasında tahmin edilen

ihtiyari tahakkukları etkilediği düşünölen ek bağımsız değişkenler aracılığı ile çok değişkenli regresyon modeli kurulmuştur.

Bu çerçevede öncelikle toplam tahakkuklar hesaplanmıştır:

$$“TT = FK - F_NAK \quad (1)”$$

Burada;

“TT”: “Toplam Tahakkukları,”

“FK”: “Faaliyet Karını,”

“F_NAK”: Faaliyetlerden Kaynaklanan Net Nakit Akışını;”

ifade etmektedir.

Toplam tahakkuklar iki bileşenle ifade edilmektedir:

$$“TT = İOT + İHT \quad (2)”$$

Burada;

“TT”: “Toplam Tahakkukları”

“İHT”: “Tahmin Edilen İhtiyari Tahakkukları”

“İOT”: “İhtiyari Olmayan Tahakkukları”

ifade etmektedir.

“Göröldüğü üzere toplam tahakkukların ihtiyari ve ihtiyari olmayan olmak üzere iki bileşeni bulunmaktadır. İhtiyari olmayan tahakkuklar yasal gerekçelerle ve düzenlemelerle hesaplanmaktadır. Dolayısıyla manipölasyona açık değildir. İhtiyari tahakkuklar ise yöneticilerin kontrolünde olup ilgili yasal düzenlemelerdeki eksik ve hileli raporlama teknikleri gibi nedenlerle manipöle edilebilmektedir.”

Bu çalışmada ihtiyari tahakkukların tahmin edilmesinde Kothari, Leona ve Wasley Modeli (2005) kullanılmıştır. Model, bir önceki yıla göre çok aşırı farklı performans gösteren işletmelerin ihtiyari tahakkuklarının, aslında işletmelerin aşırı farklı performans göstermesinden dolayı oluşan ihtiyari olmayan tahakkukları olduğunu ortaya koymuştur. Bu nedenle modelde Aktif Getiri Oranı (AKO) bulunmaktadır.

Ocak (2016: 96-97), Kothari, Leona ve Wasley Modeli’ni (2005) şu şekilde açıklamıştır:

1. “Tahmin Aşaması: İlk aşamada, Geliştirilmiş Jones Modeline işletmenin bir önceki yıla göre aktif getiri oranı dâhil edilmiştir. Bu sayede, işletmenin

İçinde bulunduğu ekonomik ortamın sebep olduğu değişiklikler ve performansın aşırı farklılaşmasından kaynaklanan, ihtiyari olmayan tahakkuklara eşitlenmiş toplam tahakkuklarda olabilecek değişimler tahmin edilmektedir. Önceki çalışmalarda olduğu gibi değişen varyans probleminin önüne geçmek amacıyla, tüm değişkenler önceki yıl aktif toplamı ile oranlanmıştır.”

2. *“Belirleme Aşaması: Bu aşamada, ihtiyari olmayan tahakkukları belirlemek amacıyla, hesaplanan parametreler modele dâhil edilmiştir. Gerçekleşen toplam tahakkuklar ile tahmin edilen tahakkuklar arasındaki fark ihtiyari tahakkukları işaret etmektedir. Bu aşamada, satışlardan ticari alacakların çıkartılması sureti ile elde edilen tutarlar modelde kullanılmıştır.”*

Bu doğrultuda Kothari, Leona ve Wasley Modeli’ne göre ihtiyari tahakkukların tahmini şu şekilde hesaplanmaktadır.

Model 1

$$\dot{I}HT_{it} = \frac{TT_{it}}{A_{it-1}} - [\alpha_i \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_{1i} \left(\frac{\Delta SAT_{it} - \Delta ALC_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_{2i} \left(\frac{MDV_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_{3i} (AKO_{it-1})]$$

Burada;

$\dot{I}HT_{it}$: i firmasının t yılındaki tahmin edilen ihtiyari tahakkuklarını

TT_{it} : i firmasının t yılındaki toplam tahakkuklarını

A_{it-1} : i firmasının t-1 yılındaki toplam aktiflerini

α_i ; β_{1i} ; β_{2i} : tahmin katsayılarını

ΔSAT_{it} : i firmasının t yılındaki net satışlardaki değişimi,

ΔALC_{it} : i firmasının t yılındaki net ticari alacaklardaki değişimi,

MDV_{it} : i firmasının t yılındaki maddi duran varlıklarını

AKO_{it-1} : i firmasının t-1 yılındaki aktif karlılık oranını, (Net Kar / Toplam Aktif) ifade etmektedir.

Bu şekilde tahmin edilen ihtiyari tahakkuklar Model 2’de bağımlı değişken olarak kullanılmıştır.

Model 2

$$\dot{I}HT_{it} = \beta_0 + \beta_1 LN_TOPAKTF_{it} + \beta_2 FINKAL_{it} + \beta_3 F_NAK_{it} + \beta_4 BYM_{it} + \beta_5 ZRR_{it} + e_{it}$$

Model 2’de yer alan;

Ln_TOPAKTF:	İşletme Büyüklüğü (Toplam aktiflerin doğal logaritması)
FİNKAL:	Finansal Kaldıraç (Toplam Borç / Toplam Aktif)
F_NAK:	Nakit Akışları / Toplam Aktifler
BYM:	Cari Yıl Satışlar – Önceki Yıl Satışlar / Önceki Yıl Satışlar
ZRR:	Bir Önceki yıldaki zarar durumu (1: Bir önceki yıl zarar eden, 0: Bir önceki yıl zarar etmeyen)

3.2. BULGULAR

Bu çalışmada gönüllü denetim firması rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiştir. En küçük kareler regresyon yöntemi kullanılarak tahmin edilen ihtiyari değişkenler bağımlı değişken olarak ele alınmış ve bağımsız denetimin kalitesini etkilediği düşünülen değişkenler bağımsız değişken olarak modele dahil edilerek bir regresyon modeli oluşturulmuştur.

Aralarında sebep sonuç ilişkisi bulunan iki ya da daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi belirlemek ve bu ilişkiyi kullanarak o konu ile ilgili tahmin ya da kestirim yapmak amacıyla regresyon modeli kurulmaktadır (Görönlü-Alma, Vupa, 2008: 220).“Regresyon, herhangi bir değişkenin bir yad a birden fazla değişkenle aralarındaki ilişkinin matematik fonksiyonudur. Bu fonksiyonun denklemi, regresyon denklemi olarak adlandırılmaktadır (Lorcu, 2015: 241)”

“Regresyon analizi, bağımsız değişkenlerin sayısına göre basit ya da çoklu regresyon analizi olmak üzere iki şekilde incelenebilir. Basit regresyon analizinde bağımsız değişken sayısı bir tane iken, çoklu regresyon analizinde bağımsız değişken sayısı birden fazladır. Bir tahmin tekniği olan regresyon analizini diskriminant analizi, path analizi gibi diğer tahmin yöntemlerinden üstün kılan yön, politikaların saptanarak planlamanın yapılmasında yol gösterici olmasıdır (Lorcu, 2015: 241).”

En küçük kareler regresyon yöntemi, hata kareleri toplamını en küçük yapabilmeyi amaçlayan istatistiksel yöntemdir. Gözlemlenen verilerin normallik, sabit varyanslılık, sapma değeri içermeme gibi varsayımların sağlandığı durumlarda güvenilir tahminler elde edilmesini sağlamaktadır (Görönlü-Alma, Vupa, 2008: 220).

Bu kısımda en küçük kareler yöntemi ile gerçekleştirilen regresyon analizinin bulgularına yer verilmiştir.

3.2.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Gönüllü denetim firması rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisinin araştırılması amacıyla kurulan çok değişkenli regresyon modelinde kullanılan değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri Tablo 6’da görülmektedir.

Tablo 8: Tanımlayıcı İstatistikler

	İHT	LN_TOPAKTF	FINKAL	F_NAK	BYM	ZRR
Ortalama	-0,8002813	19,4387417	1,0081805	0,0586361	0,3332915	0,31
Medyan	-0,7839800	19,1602481	0,6023089	0,0346299	0,2417147	0,00
St. Sapma	0,3975379	1,7909816	2,9766798	0,0741622	0,7389286	0,468
Minimum	-1,5129900	15,4181696	0,0776511	-0,0965530	-0,7535846	0
Maximum	0,5089000	24,4130381	21,1391385	0,3585412	4,4653577	1

Tablo 6’da son 5 yılda gönüllü olarak denetim firması rotasyonu gerçekleştiren şirketlere (örnekleme) ait değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri görülmektedir. Buna göre;

İhtiyari Tahakkukların ortalaması -0,8002813 ve medyan değeri -0,7839800 olarak gerçekleşmiştir. Bu nedenle örneklemin ortalaması, negatif ihtiyari tahakkuklara işaret etmektedir.

Finansal kaldıraç seviyesini ifade eden FİNKAL değişkenin ortalama değeri 1,0081805 ve medyanı 0,6023089 olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla gönüllü denetim firması rotasyonuna giden şirketlerin yarıdan fazlası (%60,23’ü) borçla finanse edilir durumdadır.

Faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları ifade eden F_NAK değişkenin ortalama değeri 0,0586361 ve medyanı ise 0,0346299 olarak gerçekleşmiştir.

Firmanın büyüme oranını ifade eden BYM değişkeninin ortalaması 0,3332915 ve medyanı 0,2417147 olarak gerçekleşmiştir.

Firmanın bir önceki yıl zarar edip etmediğini gösteren ZRR değişkeninin ortalaması 0,31 olarak gerçekleşmiştir. Yani firmaların %31’i bir önceki yıl zarar etmiştir.

3.2.2. Çok Değişkenli Analiz Bulguları

Gönüllü denetim firması rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisinin incelendiği bu çalışmada literatürdeki çalışmalar doğrultusunda ihtiyari tahakkukları etkileyebilecek ek değişkenlerin etkilerinin kontrol edildiği çoklu regresyon analizi de gerçekleştirilmiştir.

Bir bağımlı değişken ile bu bağımlı değişkeni etkilemesi muhtemel olan bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin istatistiki olarak açıklanması için regresyon analizinden faydalanılmıştır. Bu çalışmada ihtiyari tahakkukları etkilemesi muhtemel değişkenler işletme büyüklüğü (toplam aktiflerin doğal logaritması), finansal kaldıraç, faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, büyüme oranı ve önceki yıl zarar edip etmediği olarak modele dahil edilmiştir.

İhtiyari tahakkuklar ile gerçekleştirilen regresyon analizine ait bulgular Tablo 9’da görülmektedir.

Tablo 9: Regresyon Sonuçları

Model 1: İHT	Beta	t	p
Sabit		-0,956	0,344
ln_TOPAKTF	-0,049	-0,315	0,754
FINKAL	0,098	0,635	0,529
F_NAK	0,033	0,201	0,841
BYM	0,284	1,758	0,086
ZRR	0,025	0,146	0,885
R ²	0,081		
Düzeltilmiş R ²	-0,028		
F	0,744		
p	0,595		
Durbin-Watson	2.079		

Tablo 9’da bağımlı değişken ihtiyari tahakkuklar üzerinde bağımsız değişkenler işletme büyüklüğü, finansal kaldıraç, faaliyetlerden kaynaklanan nakit

akışları, büyüme oranı ve önceki yılki zarar durumunun etkisini ortaya koyan regresyon analizinin sonuçları görülmektedir. Modelin bir bütün olarak anlamlılığını ortaya koyan F istatistiği, F istatistiğinin anlamlılığını gösteren p değeri ve ihtiyari tahakkukların ne kadarının modeldeki değişkenler tarafından açıklandığını gösteren düzeltilmiş R^2 değerleri de tabloda görülmektedir.

Modelin bütünsel olarak anlamlılığını gösteren p değerinin, uç değer olan 0,05'ten büyük olması nedeniyle ($p>0,05$) modelin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı belirlenmiştir. Bu nedenle de gönüllü denetçi rotasyonunun bağımsız denetimin kalitesi üzerinde etkisi olmadığı belirlenmiştir.



SONUÇ

2000’li yılların başında yaşanan küresel çaptaki finansal skandallar, denetçilerin denetim faaliyetleri esnasında bağımsızlıklarını koruyamadıkları ve bunun da denetçilerin güvenilirliğini olumsuz etkilediği yönünde bir kanaatin oluşmasına neden olmuştur. Bu nedenle de denetçilerin tekrar mesleki itibarlarını kazanabilmeleri için bağımsız denetimde rotasyonun zorunlu olarak uygulanması önerilmiş ve bu öneri yaygın olarak kabul edilmiştir. Ancak düzenleyici otorite, bağımsız denetimin yalnızca zorunlu olarak değil mücbir sebeplerin varlığı halinde gönüllü olarak da değiştirilebileceğini düzenlemiştir.

Mücbir sebep, Türk Ticaret Kanunu’nda bağımsız denetim sözleşmesinin feshi için şart koşulmuştur. Kanunun 399. Maddesinde hem denetçinin hem de denetlenenin fesih hakkı olduğu hükmü yer almakla birlikte, buna rağmen fesih keyfi olarak yapılamamaktadır. Ayrıca kanunun öngördüğünün dışında hiçbir fesih maddesi sözleşmeye konulamamaktadır.

Bağımsız denetçinin denetim faaliyetiyle ilgili olarak hukuki, idari ve cezai sorumlulukları bulunmaktadır. Buna göre hukuken denetçiler sır saklamakla mükelleftir. Ayrıca kusurlu olmaları halinde verdikleri zarardan da sorumludurlar. Cezai açıdan da bağımsız denetçilerin sorumlulukları vardır. Bilgi suiistimali, piyasa dolandırıcılığı ve yanlış ya da yanıltıcı bağımsız denetim, bağımsız denetçinin cezai yaptırımlara uğramasına neden olmaktadır. Son olarak bağımsız dış denetimi gerçekleştiren firmalar idari açıdan da Kamu Gözetim Kurumu’nun denetimi altındadır. KGK’nin inceleme ve denetim yetkisinin sonucunda denetim mevzuatına aykırılıkların tespiti halinde uyarı, faaliyet izninin askıya alınması ve iptaline kadar idari yaptırımlarla karşılaşabilmektedir.

Bağımsız denetimin kalitesi konusu, denetçilerin KGK’nin denetim standartlarında öngörülen standartlarda hizmet verip vermediklerinin bir ölçüsüdür. Literatürde denetim kalitesinin belirleyicileri olarak çok fazla sayıda değişkenin varlığı kabul edilmektedir. Kaliteli bir denetim, yatırımcıların yatırım kararlarını güvenle alabilmelerini sağlarken, piyasaların işlerliğine de katkı sağlamaktadır. Bu nedenle de kaliteli bir denetim için objektif kriterler söz konusudur. Bu kriterler ise

genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası denetim standartlarıdır.

Bağımsız denetimde belli bir kalite standardını yakalayabilmek için standartlar oluşturulmaktaysa da yapılan denetimin kalitesini etkileyen denetçiden kaynaklanan ve denetim firmasından kaynaklanan faktörler söz konusudur. Denetçi bağımsızlığı ve denetçinin uzmanlığı, literatürde yaygın bir şekilde denetim kalitesini etkileyen faktör olarak kabul görmektedir. Ayrıca denetim firmasının büyüklüğü, denetim ücreti ve denetim hizmet süresinin uzunluğu ise denetim firmasından kaynaklanan faktörlerdir.

Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörlerden biri de rotasyon konusudur. Denetçi rotasyonu zorunlu olarak yapılabildiği gibi gönüllü olarak da yapılabilmektedir. Her ne kadar “gönüllü” ifadesi olumlu çağrışım yapıyorsa da gönüllü denetçi rotasyonu denetçinin azli, denetçinin denetimden çekilmesi, denetim görüşünün satın alınmak istenmesi, yanlış finansal raporların üzerini örtmek, denetim ücretinin yüksekliği ve denetim kalitesinden memnuniyetsizlik gibi olumsuz durumlar ile karakterizedir.

Literatürde denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik çalışmalarda genellikle zorunlu denetçi rotasyonu incelenmekte, gönüllü denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi konusu nispeten ihmal edilmektedir. Bu nedenle bu çalışmada gönüllü denetçi rotasyonunun bağımsız denetimin kalitesi üzerindeki etkisi incelenmiştir.

Çalışmanın veri toplama aşamasında öncelikle Borsa İstanbul’da aktif olarak işlem gören 179 imalat sanayi şirketinin KAP bildirimleri tek tek incelenmiş ve son 5 yıl içerisinde bağımsız denetçisini gönüllü olarak değiştiren toplam 74 firmanın var olduğu belirlenmiştir. Bu firmalar arasında 2019 yılı için bağımsız denetçisini değiştirenler de bulunmaktadır. Ancak 2019 yılı bilançoları henüz bağımsız denetimden geçmemiş olan şirketler elendiğinden araştırmanın örnekleme 48 şirketten oluşmuştur.

Çalışmanın veri toplama aşaması tamamlandıktan sonra analiz aşamasına geçilmiştir. Bu aşamada bağımsız denetimin kalitesini ortaya koymak üzere ihtiyari tahakkuklar bağımlı değişken olarak belirlenmiştir. Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen bağımsız değişkenler ise işletme büyüklüğü, finansal kaldıraç,

faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, firmanın büyüme oranı ve bir önceki yıl zarar durumu olarak belirlenmiştir.

Çalışmada kullanılan bağımlı ve bağımsız değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri incelendiğinde negatif ihtiyari tahakkukların söz konusu olduğu, gönüllü denetim firması rotasyonuna giden firmaların yarıdan fazlasının (beşte üçünün) borçla finanse edilir durumda olduğu ve her 10 firmadan 3'ünün bir önceki yıl zarar ettiği belirlenmiştir.

Çalışmanın asıl konusunu oluşturan gönüllü denetçi rotasyonun bağımsız denetimin kalitesi üzerindeki etkisinin belirlenmesi için gerçekleştirilen çoklu regresyon analizinin sonucunda ise işletme büyüklüğü, finansal kaldıraç, faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı, büyüme ve zarar durumunun ihtiyari tahakkuklar üzerinde etkisinin olmadığı belirlenmiştir. Buna göre gönüllü denetçi rotasyonu bağımsız denetimin kalitesini etkilememektedir.

Her ne kadar denetçi rotasyonunun bağımsız denetimin kalitesini artıracığına yönelik yaygın bir kanı hakimse de bu çalışmalar çoğunlukla zorunlu rotasyonun denetim kalitesi üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapılmıştır. Gönüllü rotasyonun denetim kalitesi üzerine etkisine yönelik çalışmalar oldukça sınırlıdır. Bu çalışmanın sınırlı literatüre katkı sağlaması hedeflenmektedir.

Gelecekteki çalışmalarda Borsa İstanbul'da işlem gören yalnızca imalat sanayi şirketlerinin değil finansal şirketler hariç tüm şirketlerin dahil edildiği bir çalışmanın yapılması, örnekleme büyütebilmek adına çok daha uzun bir zaman aralığını kapsayan bir analizin yapılması, yine örnekleme büyütebilmek adına AB ülkelerinin dahil edildiği bir çalışmanın yapılması önerilmektedir. Böylece gönüllü denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik daha sağlıklı yorumlar yapılabilir.

KAYNAKÇA

Alma, Ö. G., & Vupa, Ö. (2008). Regresyon analizinde kullanılan en küçük kareler ve en küçük medyan kareler yöntemlerinin karşılaştırılması. *SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Fen Dergisi (E-Dergi)*, 3(2), 219-229.

Baah, G. K., & Fogarty, T. J. (2018). What Auditors Think about Audit Quality-A New Perspective on an Old Issue. *Journal of Managerial Issues*, 30(4).

Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*(148), 35-62.

Batmaz, Y. (2015). Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi Anlamak. *Sayıştay Dergisi*(98), 5-18.

Bell, T., Causholli, M., & Knechel, W. R. (2015). Audit Firm Tenure, Non-Audit Services and Internal Assessments of Audit Quality. *Journal of Accounting Research*, 53(3), 461-509.

Berçin, A. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetimi*. İstanbul: Kriter Yayınevi.

Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetişim*(12), 56-62.

Budisantoso, T., Rahmawati, Band, & Probohudono, A. N. (2017). Audit Opinion Accuracy, Corporate Governance and Downward Auditor Switching: A Study of Association of Southeast Asian Nations Economics Community. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(5), 530-540.

Cengiz, S., Dinç, Y., & Güngör, S. (2017). Bağımsız Denetim Kalitesinin Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(19), 171-197.

Chen, C., Lin, C., & Lin, Y. (2008). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long-term auditor tenure impair earnings quality? *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415-445.

Choi, J., Lim, H., & Mali, D. (2017). Mandatory audit firm rotation and Big-4 effect on audit quality: Evidence from South Korea. *Asian Academy of Management Journal of Accounting & Finance*, 13(1), 1-40.

Citron, D. B., & Taffler, R. J. (1992). The audit report under going concern uncertainties: An empirical analysis. *Accounting and Business Research*, 22(88).

Çaliyurt, K. T., & Kesimli, İ. G. (2015). Avrupa'da Bağımsız Denetimde Mevzuat Açısından Gelişmeler ve Türkiye Yansımaları. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 13-24.

Dabbağöğlu, K., & Can, G. (2018). *Bağımsız Denetim*. Konya: Eğitim Kitabevi.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3).

DeFond, M., & Zhang, J. (2013). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-376.

Demirtaş-Aydoğan, S. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*(30), 7712-785.

Dinç, E., & Atabay, E. (2016). Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci. *Süleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences*(21), 1527-1541.

Doğan, N. (2019). *Bağımsız Denetimin Gözetimi: Gözetim Faaliyetlerinin Denetim Kalitesine Etkisi Üzerine Bir Araştırma*. Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Durmuş, A. F., Otlı, F., & Özkan, Ö. (2018). Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 9(1), 66-88.

ECON. (2019). EU Statutory Audit Reform. [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/631057/IPOL_STU\(2019\)631057_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/631057/IPOL_STU(2019)631057_EN.pdf)

Erdoğan, N., & Azgın, N. (2019). Denetçinin Mesleki Şüphesizliğinin Denetim Kalitesine Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(1), 27-54.

Firth, M., Rui, O. M., & Xi, W. (2012). How do various forms of auditor rotation affect audit quality? Evidence from China. *The International Journal of Accounting*(47), 109-138.

Fontaine, R., Letaifa, S. B., & Herda, D. (2013). An Interview study to understand the reasons clients change audit firms and the client's perceived values of the audit service. *Current Issues in Auditing*, 7(1).

Gökoğlu, K., & Tanç, A. (2018). Denetçi Bağımsızlığının Denetimin Katma Değeri Üzerine Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*(20), 377-390.

Gönen, S., & Rasgen, M. (2016). Bağımsız Denetimde Zorunlu Denetçi Rotasyonu. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 4(7), 1809-1822.

Greiner, A., Kohlbeck, M., & Smith, T. (2013). Do Auditors Perceive Real Earnings Management as a Business Risk? doi:<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2239959>

Gu, J., & Hu, S. D. (2015). Audit Fees, Earnings Management, and Litigation Risk: Evidence from Japanese Firms Cross-Listed on US Markets. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 19(3), 125-139.

Güleç, Ö. F., Temiz, H., & Öztürk, E. (2017). Denetim Kalitesinin Kazanç Yönetimi Uygulamaları Üzerindeki Etkisi: BIST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *2nd International Trakya Accounting Finance and Auditin Symposium*.

Güneş, R., & Kaygusuzoğlu, H. (2018). Şirketlerdeki İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerine Ait Rollerin Yöneticilerin Algıları Üzerine Etkilerinin İncelenmesi: Gaziantep, Kahramanmaraş ve Malatya İlleri Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*(20), 203-229.

Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hudaib, M., & Cooke, T. E. (2002). Qualified Audit Opinions and Auditor Switching. <https://business-school.exeter.ac.uk/documents/papers/accounting/2002/0205.pdf>

IFAC. (2018). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Insurance, and Related Services Pronouncements*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>.

İnaltong, C., & Taş, O. (2015). Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama. *Vergi Dünyası*(401), 73-89.

Junaidi, J., Hartono, J., Suwardi, E., Miharjo, S., & Hartadi, B. (2016). Does Auditor Rotation Increase Auditor Independence? *Gadjah Mada International Journal of Business*, 18(3), 315-336.

Kandemir, T., & Akbulut, H. (2013). Bağımsız denetimin etkinliğinde denetimden sorumlu komitenin rolü: Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 37-55.

Karacan, S., & Kutlu, T. (2018). Turizm Sektöründe Kurumsal Yönetim Anlayışı ve İç Denetim İlişkisi. *IJTEBS*, 2(2), 202-215.

Karami, G., Karimiyan, T., & Salati, S. (2017). Auditor Tenure, Auditor Industry Expertise and Audit Report Lag: Evidences of Iran. *Iranian Journal of Management Studies*, 10(3), 641-666.

Kartal, M. T., Depren, Ö., & Depren, S. K. (2018). Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetçilerin Bağımsızlığı Üzerine Bir Araştırma. *Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 55(41), 41-68.

Kaya, H. P. (2017). Türkiye'de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Denetim Kadrolarında Yer Alan Denetçi Sayısını Etkileyen Faktörler. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(59), 45-60.

Kayıkçıoğlu, S. (2018). Şirketlerin İç Denetim Birimlerinde Hile Denetimi ve Bir Vaka İncelemesi. *Mali Çözüm Dergisi*(28), 145-181.

KGK. (2019). [https://www.kgk.gov.tr/ Dynamic Content Detail /5263/ Go%CC%88 zetim-Faaliyetleri](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5263/Go%CC%88zetim-Faaliyetleri).

KGK. (2019). Kamu Gözetim Kurumu Tanıtım Broşürü. http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/ Public_Oversight_Authority_TR.pdf.

KGK. (2019). Türkiye Denetim Standartları. <https://www.kgk.gov.tr/ Portalv2 Uploads /files/PDF%20linkleri/standartlar%20tablo%20son%20h%C3%A2li.pdf>.

Kim, H., Lee, H., & Lee, J. E. (2015). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *The Journal of Applied Business Research*, 31(3).

Kim, J. B., & Yi, C. H. (2009). Does auditor designation by the regulatory authority improve audit quality? Evidence from Korea. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(3), 207-230.

Kızıl, C., Akman, V., & Korkmaz, H. (2015). Marmara Bölgesinde Muhasebe-Denetim Mesleğinin Önemi Üzerine Bir Araştırma. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10, 193-211.

Kızılgöl, Ö., & İşgüden, B. (2011). Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması. *World of Accounting Science*, 13(4), 1-33.

Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim (I). *Bütçe Dünyası*, 2(25), 4-15.

Kurnaz, N., & Dindaroğlu, A. K. (2016). İç Denetim ve Bilgi Güvenliği İlişkisi: Bölgesel Bir Araştırma. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 10(1), 51-63.

Kwon, S. Y., Lim, Y., & Simnett, R. (2014). The effect of mandatory audit firm rotation on audit quality and audit fees: Empirical evidence from the Korean audit market. *Auditing: A journal of Practice & Theory*, 26(1), 113-131.

Lennox, C. S., Wu, X., & Zhang, T. (2014). Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality? *The Accounting Review American Accounting Association*, 89(5).

Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2019). Assessing the Impact of the New Auditor's Report. *Pacific Accounting Review*, 3(1), 110-132.

Martinez, A. L., & Reis, G. M. (2010). Audit Firm Rotation and Earnings Management in Brazil. doi:http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1640260.

Mizrak, G. (2016). Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim. *Anadolu Bil Meslek Yüksek Okulu Dergisi*(43), 1-10.

Moeinadin, M., Khaneghah, J. B., & Mazraehno, J. T. (2013). Investigating the Effect of Audit Quality on Over-investment Using Measures of Auditor Specialty

and Audit Tenure for Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(4), 229-244.

Mohrmann, U. (2017). What are the drivers of audit quality after an auditor change? Evidence from voluntary and mandatory switches. *the 2015 Annual Congress of the European Accounting Association*.

Moroney, R., & Carey, P. (2011). Industry versus task based experience and auditor performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 1-18.

Ocak, M. (2016). Kar Yönetimi, Bağımsız Denetim Görüşü ve Denetim Firması Değişimi Arasındaki İlişkiler: Borsa İstanbul İmalat Sektörüne Yönelik Bir Araştırma. *Business & Economics Research Journal* 7(3), 89-110.

Or, Z. (2011). ankların Halka Açılması ve Kamuyu Aydınlatma Yükümlülüğü: Hukuksal Bir Bakış Açısı. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 3(2), 39-49.

Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özcan, A. (2019). Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Turkey. *UIIID-IJEAS*(23), 67-78.

Özekicioğlu, S. (2017). Türkiye'de Dış Denetim Mevzuatı ve Kamu Mali Yönetimine Yansımaları. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39(2), 603-620.

Özkardeş, L. (2017). Kurumsal Firmaların İç Kontrol, İç Denetim ve Riske Yaklaşımları. *Journal of Yaşar University*, 12(47), 192-201.

Öztürk, M. S., & Acar, D. (2015). Sürekli Kontrol ve Risk Değerlendirmesi Kapsamında Bir Sürekli Denetim Uygulaması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(4), 67-85.

Öztürkçü-Akçay, A., & Bilen, A. (2019). Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: BIST-100 Firmaları Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(83), 25-44.

Öztürkçü-Akçay, A., & Bilen, A. (2019). Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: BIST-100 Firmaları Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(83), 25-44.

Pamukçu, A. (2017). Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. *Öneri Dergisi*, 12(48), 227-244.

Raiborn, C., Schorg, C. A., & Massoud, M. (2006). Should Auditor Rotation be mandatory? *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 37(5).

Romero, S. (2010). Auditor Independence: Third Party Hiring and Paying Auditors. *EoruMed Journal of Business*, 5(3), 298-314.

Rum, M. (2016). Audit Size, Mandatory Audit and Time Budget Pressure on and Audit Risk and Audit Quality on Practice of Accounting users. *European Journal of Social Sciences*, 53(2), 201-205.

Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *CÜ İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.

Sağlar, J., & Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.

Sakin, T. (2015). Denetçi Rotasyonu ve Türkiye Uygulaması. G. Yücel (Dü.) içinde, *Muhasebe Enstitüsü Seçmeler 2015*. İstanbul.

Salehi, A. K., Masjed-soleiman, I., Omeir, A. K., Rasooli, H. A., & Hashemian, M. (2017). Study of the Effect of Size, Rotation and Fee of Auditing-On Audit Quality in Tehran Stock Exchange. *International Journal of Humanities and Cultural Studies*, 8(1), 108-122.

Schwartz, K. B., & Menon, K. (1985). Auditor switches by failing firms. *The Accounting Review*, 60(2).

Selimoğlu, S. K., & Yeşilçelebi, G. (2014). Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(Ekim), 27-52.

Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., & Uzay, Ş. (2019). *Bağımsız Denetim Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış*. Ankara: Nobel Yayınevi.

Solak, B. (2016). *Bağımsız Denetçilerin İş Yükü Performansı ve Denetim Kalitesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Stanisic, N., Radojevic, T., Stanic, N., & Rajin, D. (2015). The association between auditor switching and audit opinion in the Republic of Serbia. *Finiz Conference*. Belgrade.

Şavlı, T. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetimde Rotasyon: Düzenlemeler, Uygulamalar ve Öneriler. *Mali Çözüm*(Mart-Nisan), 37-57.

Şenyiğit, Y. B., & Zeytinoğlu, E. (2014). Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması. *İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*(77), 79-98.

Tanç, A., & Gümrah, A. (2015). Bağımsız Denetimde Mesleki Muhakeme Becerisini Etkileyen Faktörlerin Tespit Edilmesine Yönelik Bir Araştırma. *World of Accounting Science*, 17(3), 525-538.

Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.

Tobi, B. A., Osasrere, A. O., & Emmanuel, U. (2016). Competition, Auditor Independence and Audit Quality. *Auditor's independence and audit quality: A study of selected deposit money banks in Nigeria*, 5(1), 13-21.

Türedi, H., Karakaya, G., & İldem, M. (2015). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi. *Sayıştay Dergisi*(96), 55-74.

Ulusoy, Y. (2006). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2), 286-300.

Ulusoy, Y. (2007). *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Umut, İ. E. (2017). Yatırım Fonlarının Mali Tablolarına İlişkin Denetçi Görüşleri ile Denetçi Rotasyonu Arasındaki İlişki. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3), 671-695.

Urkan, E. (2016). *Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Sözleşmeleri ve Sorumluluk*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Vanstralen, A. (2003). Going concern opinions, auditor switching, and the self fulfilling prophecy effect examined in the regulatory context of Belgium. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 18(2).

Yakar, S. (2015). Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği. *Electronic Journal of Social Sciences*, 14(54), 251-263.

Yalçın, N. (2018). Zorunlu Rotasyonun Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Literatür Değerlendirmesi. *Artıbilim: Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-21.

Yanık, S., & Karataş, M. (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları. *Journal of Accounting & Finance*(73), 1-25.

Yaşar, A. (2016). Zorunlu Bağımsız Denetim Firması ve Sorumlu Ortak Başdenetçi Rotasyonu Üzerine Uluslararası Tartışmalar: Literatür Değerlendirmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(3), 200-231.

Yaşar, A., & Yalçın, N. (2018). The Effect of Voluntary Audit Firm Switch on Audit Quality. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*(20), 678-700.

Yazan Yaseen, A., Wan Sallha, Y., Muhammad Ahmar, A., & Anas Najeeb, G. (2019). The Effect of Audit Tenure and Audit Firm Size on the Audit Quality: Evidence from Jordanian Auditors. *International Journal of Business and Technopreneurship (IJBT)*, 9(1), 15-24.

Yılmaz, Z. (2018). Denetim Kalitesi ve Şeffaflık. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 7(4), 3059-3087.

Yükçü, S., & Koçakoğlu, Ö. (2017). *Bağımsız Denetimde Denetim Kalitesi Genel Çerçevesi ve Göstergeleri*. İzmir: Kitapana Yayınevi.

