



**T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİMDE ZORUNLU ROTASYONUN DENETÇİ
BAĞIMSIZLIĞI VE DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ: BAĞIMSIZ
DENETÇİLERİN ALGISINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

**Seden ÖZGER
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Tez Danışmanı
Doç.Dr. Osman TUĞAY**

BURDUR-2019

T.C.

**MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİMDE ZORUNLU ROTASYONUN DENETÇİ
BAĞIMSIZLIĞI VE DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ: BAĞIMSIZ
DENETÇİLERİN ALGISINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

**Seden ÖZGER
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

Doç. Dr. Osman TUĞAY (Danışman)

Doç.Dr. Serpil SENAL

Dr. Öğr. Üyesi Muhammet Burak KILIÇ

BURDUR-2019



MAKÜ SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun tarih ve sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 02.05.2019 tarihinde tez savunma sınavı yapılan SEDEN ÖZGER'in **Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı Ve Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetçilerin Algısına Yönelik Bir Araştırma** konulu tez çalışması İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : Doç. Dr. Osman TUĞAY

ÜYE

: Doç. Dr. Serpil SENAL

ÜYE

: Dr. Öğr. Üyesi Muhammet Burak KILIÇ

ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYAN

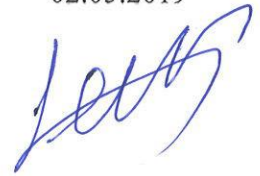
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum “Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı Ve Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetçilerin Algısına Yönelik Bir Araştırma” adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik etik ilkeleri ihlal etmediğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.
- Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Seden ÖZGER

02.05.2019



TEŞEKKÜR METNİ

Bu güne kadar her zaman yanımda olan ve desteklerini her daim üzerimde hissettiğim değerli babam Hakkı ve annem Gönül'e sonsuz teşekkür ederim.

Yapmış olduğum bu çalışmada bana daima destek veren ve yardımcı olan değerli danışmanım Osman TUĞAY'a teşekkür ederim.

Savunma jürimde yer alarak beni onurlandıran değerli jüri üyeleri Doç.Dr. Serpil SENAL ve Dr.Öğr.Üyesi Muhammet Burak KILIÇ'a teşekkür ederim.

Çalışmamın araştırma kısmında bana umut veren ve yardımcı olan BDD Bağımsız Denetim Şirketinden değerli Hicran ÖZSOY ve BDD Bağımsız Denetim ekibine, TÜRMOB disiplin kurulu üyesi Abdullah YEŞİL'e, denetçilerle iletişim kurmamı sağlayan SMMM İlyas ANAÇ'a, Antalya SMMM oda başkanı Emrullah Tayfun ÇAVDAR'a, İzmir SMMM oda başkanı Vedat ADAK'a, İzmir YMM odası personeli Nurullah EKİM'e ve beni tanımadan bana yardımcı olan ve yönlendiren tüm bağımsız denetçilere teşekkür ederim.

Çalışmanın analiz kısmında bana yardımcı olan Arş. Görevlisi Mehmet Ali TAŞ'a teşekkür ederim.

Bu çalışma süresi boyunca bana her zaman destek olan sevgili Osman ELAGÖZ' e sonsuz teşekkür ederim.

(ÖZGER, Seden, *Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetçilerin Algısına Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2019)

ÖZET

Bağımsız denetimde zorunlu rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisi ile ilgili çeşitli iddiaların varlığı, rotasyon uygulamasını tartışılabilir hale getirmiştir. Literatürde rotasyonun denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini arttırdığı görüşüne karşın rotasyonun denetim kalitesine etkisinin olmadığı, etkinin dolaylı olduğu hatta denetim kalitesini azalttığı iddiaları önemli bir şekilde yer almaktadır. Bu bilgiler doğrultusunda bu çalışmanın temel amacı: Bağımsız denetimde zorunlu rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisine yönelik bağımsız denetçilerin algılarını araştırmak alt amacı ise rotasyon ile denetim kalitesi arasında bağımsızlığın aracılık etkisini belirlemektir. Bu kapsamda, Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarındaki bağımsız denetçilere anket formu uygulanarak, elde edilen veriler SPSS 22.0 paket programı ile analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetimde Rotasyon, Denetçi Bağımsızlığı, Denetim Kalitesi

(OZGER, Seden, The Effect of Mandatory Rotation on Auditor Independence and Audit Quality in Independent Audit: A Study on The Perception of Independent Auditors, MSc Thesis, Burdur, 2019)

ABSTRACT

The existence of various claims related to the effect of mandatory rotation on auditor independence and audit quality in independent audit has made the implementation of rotation questionable. Although there is an opinion in the literature that rotation improves auditor independence and audit quality, it is important to note that rotation does not have an effect on the quality of audit and that the effect is indirect or even decreases audit quality. In line with this information, the main purpose of this study is to investigate the perceptions of independent auditors for effect of mandatory rotation on auditor independence and audit quality in independent audit and to determine the mediation effect of independence between rotation and audit quality. In this scope, by applying a questionnaire to independent auditors in independent audit companies authorized by the Public Oversight Board, the data were analyzed with SPSS 22.0 package program.

Key Words: Audit Rotation, Auditor Independence, Audit Quality

İÇİNDEKİLER

YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU	ii
ETİK BEYAN.....	iii
TEŞEKKÜR METNİ.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xi
TABLolar DİZİNİ	xiii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.1. Denetim Kavramı	3
1.2. Muhasebe ile Denetim İlişkisi.....	5
1.3. Denetimin Tarihsel Gelişimi	6
1.4. Denetim Türleri	8
1.4.1. Amaçlara Göre Denetim Türleri.....	8
1.4.1.1. Finansal Tablolar Denetimi	8
1.4.1.2. Uygunluk Denetimi	9
1.4.1.3. Faaliyet Denetimi.....	9
1.4.2. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri	10
1.4.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim	10
1.4.2.2. İsteğe Bağlı (İhtiyari) Denetim	11
1.5. Denetçi Türleri	11
1.5.1. Bağımsız Denetçiler	11
1.5.2. Kamu Denetçileri	11
1.5.3. İç Denetçiler	12
1.6. Bağımsız Denetim Kavramı	12
1.7. Bağımsız Denetimin Gerekliliği ve Önemi.....	13
1.8. Bağımsız Denetimle İlgili Yasal Düzenlemeler.....	14
1.8.1. Uluslararası Yasal Düzenlemeler	14
1.8.2. Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler.....	15
1.8.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri	16
1.8.2.2. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile TÜRMOB’un Bağımsız Denetim Kapsamındaki Düzenlemeleri.....	16

1.8.2.3. Bankacılık Kanundaki Düzenlemeler	17
1.8.2.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri	18
1.8.2.5. KGK Düzenlemeleri	19
1.9. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	19
1.9.1. Genel Standartlar	20
1.9.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı	20
1.9.1.2. Bağımsızlık Standardı	21
1.9.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı	21
1.9.2. Çalışma Alanı Standartları	21
1.9.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı	22
1.9.2.2. İç Kontrolün Anlaşılması Standardı	22
1.9.2.3. Kanıt Toplama Standardı	22
1.9.3. Raporlama Standartları	22
1.9.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Standardı	23
1.9.3.2. Tutarlılık Standardı	23
1.9.3.3. Tam Açıklama İlkelerine Uyum Standardı	23
1.9.3.4. Görüş Bildirme Standardı	24
1.10. Denetim Süreci	24
1.10.1. Müşterinin Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi	24
1.10.1.1. Müşteri Kabul Politikasının Belirlenmesi	24
1.10.1.2. Müşteri İşletmenin Tanınması	25
1.10.1.3. Önceki Denetçi ile Görüşme	25
1.10.1.4. Denetim Sözleşmesinin İmzalanması	25
1.10.2. Denetimin Planlanması	26
1.10.2.1. Müşteri İşletme ve Sektörü Tanıma	26
1.10.2.2. Başlangıç Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması	27
1.10.2.3. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi	27
1.10.2.4. Denetim Risk Modelinin Oluşturulması	29
1.10.2.5. İç Kontrol Yapısının Tanınması	30
1.10.2.6. Denetim Programının Düzenlenmesi	31
1.10.3. Denetim Planının Yürütülmesi	32
1.10.3.1. Kontrol Testleri	32
1.10.3.2. Maddi Doğruluk Testleri	32
1.10.4. Denetimin Raporlanması	32
1.10.4.1. Olumlu Görüş	33
1.10.4.2. Olumsuz Görüş	34
1.10.4.3. Şartlı Görüş	35
1.10.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma	35

İKİNCİ BÖLÜM

DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI VE DENETİMDE KALİTE

2.1. Denetçi Bağımsızlığı.....	36
2.1.1. Denetçi Bağımsızlığını Ortadan Kaldıran Durumlar.....	37
2.1.2. Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler.....	38
2.1.2.1. Kişisel Çıkar Tehdidi	38
2.1.2.2. Kendi Kendini Teftiş Tehdidi	39
2.1.2.3. Savunma Tehdidi	39
2.1.2.4. Yakınlık Tehdidi	39
2.1.2.5. Yıldırma Tehdidi.....	39
2.1.3. Denetçi Bağımsızlığının Korunmasına Yönelik Önlemler.....	39
2.1.4. Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	41
2.1.4.1. Denetimden Doğan Sorumluluk	41
2.1.4.2. Denetimde Kalite ve Güvenilirliğin Sağlanması	42
2.1.4.3. Mesleki Etik İlkelerine Uyuma	42
2.1.4.4. Denetim Raporu - Görüş Bildirme.....	43
2.1.4.5. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	43
2.1.4.6. Diğer Sorumluluklar	43
2.1.5. Denetçi Bağımsızlığının Gelişmesine Etki Eden Uluslararası Gelişmeler.....	44
2.1.5.1. Denetim Skandalları	44
2.1.5.2. Sarbanes-Oxley Yasası	47
2.1.5.3. Avrupa Birliği Komisyonu Düzenlemeleri.....	49
2.1.5.4. IFAC Düzenlemeleri.....	50
2.1.5.5. Türkiye'deki Düzenlemeler	50
2.2. Bağımsız Denetimde Kalite	53
2.2.1. Bağımsız Denetimde Kaliteyi Etkileyen Faktörler	54
2.2.1.1. Bağımsız Denetim Firması ile İlgili Faktörler.....	54
2.2.1.2. Bağımsız Denetçi ile İlgili Faktörler	55
2.2.1.3. Müşteri Firma ile İlgili Faktörler	56
2.2.1.4. Diğer Faktörler.....	57
2.2.2. Denetimde Kalite ile İlgili Yasal Düzenlemeler	58
2.2.2.1. Kalite Kontrol Standardı (KKS-1).....	58
2.2.2.2. 220 Numaralı Uluslararası Denetim Standardı (UDS 220)	63
2.3. Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesi İlişkisi	63

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİMDE ROTASYON

3.1. Denetimde Rotasyon	65
-------------------------------	----

3.2. Temel Rotasyon Yaklaşımları.....	65
3.3. Rotasyona İlişkin Yasal Düzenlemeler	66
3.3.1. ABD’de Yapılan Düzenlemeler	66
3.3.2. AB Düzenlemeleri.....	67
3.3.3. Türkiye’deki Düzenlemeler.....	67
3.3.3.1. SPK Düzenlemeleri.....	68
3.3.3.2. BDDK Düzenlemeleri.....	69
3.3.3.3. Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri.....	69
3.3.3.4. EPDK Düzenlemeleri	70
3.3.3.5. TTK ve KGK Düzenlemeleri.....	71
3.4. Rotasyon ile Denetçi Bağımsızlığı İlişkisi.....	72
3.5. Rotasyon ile Denetim Kalitesi İlişkisi.....	73
3.6. Denetimde Zorunlu Rotasyonun Olumlu ve Olumsuz Yönleri	74

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMA BÖLÜMÜ

4.1. Literatür Taraması.....	76
4.2. Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı Ve Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetçilerin Algısına Yönelik Bir Araştırma.....	83
4.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	83
4.2.2. Araştırmanın Modeli ve Hipotezler.....	84
4.2.3. Araştırma Yöntemi	85
4.2.3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi.....	86
4.2.3.2. Anket Formunun Hazırlanması.....	87
4.2.3.3. Araştırmanın Kısıtları	89
4.2.3.4. Veri Toplama Yöntemi	89
4.2.3.5. Araştırmada Uygulanılan İstatistikî Yöntemler.....	89
4.2.4. Araştırma Bulguları.....	90
4.2.4.1. Demografik Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikî Bulgular.....	93
4.2.4.2. Ölçeklerin Güvenirlik Testleri ve Bulgular	95
4.2.4.3. Ölçeklere İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi ve Bulgular	96
4.2.4.4. Hipotez Testleri ve Bulgular.....	100
4.2.4.5. Demografik Değişkenlere İlişkin Fark Analizi İstatistikî Bulgular.....	108
4.2.4.6. Denetçilerin Rotasyona İlişkin Genel Görüşlerinin Değerlendirilmesi....	114
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	116
KAYNAKÇA	120
EKLER.....	134
ÖZGEÇMİŞ.....	137

KISALTMALAR

%	: Yüzde
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu
ANOVA	: Varyans Analizi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDK	: Bağımsız Denetim Kuruluşları
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
F	: Regresyon Modelinin Anlamlılığı
GKDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
ISB	: Bağımsızlık Standartları Kurulu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKS-1	: Kalite Kontrol Standardı -1
KMO	: Kaiser- Meyer- Olkin Measure
M.Ö	: Milattan Önce
N	: Frekans
Ort.	: Ortalama
p	: Anlamlılık

Para.	: Paragraf
SEC	: Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı
Std	: Standart
T.C	: Türkiye Cumhuriyeti
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
vb.	: Ve Benzeri
vd.	: Ve Diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	7
Tablo 2: Finansal Tablolar Denetimi	8
Tablo 3: Uygunluk Denetimi.....	9
Tablo 4: Faaliyet Denetimi.....	10
Tablo 5: Denetçinin Olumlu Görüş Dışında Başka Bir Görüş Vermesine Neden Olan Durumların Niteliği ve Bunların Denetçinin Görüşüne Etkileri	33
Tablo 6: Denetim Firması Ortaklarının Rotasyon Koşulları.....	48
Tablo 7: Ülkeler İtibari ile Rotasyon Uygulaması	77
Tablo 8: Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığına Etkisi	80
Tablo 9: Rotasyonun Denetim Kalitesine Etkisi	82
Tablo 10: KGK Tarafından Yetkilendirilen Bağımsız Denetim Firmalarının İllere Göre Dağılımı Ve Firmalardaki Toplam Denetçi Sayısı.....	86
Tablo 11: Ana Kütle Büyüklüklerine Göre Örneklem Sayısı	87
Tablo 12: Denetimde Rotasyon Algısı Ölçeğine İlişkin Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler.....	90
Tablo 13: Denetçi Bağımsızlığı Algısı Ölçeğine İlişkin Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler.....	91
Tablo 14: Denetim Kalitesi Algısı Ölçeğine İlişkin Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler.....	92
Tablo 15: Ölçeklere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	93
Tablo 16: Demografik Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	94
Tablo 17: Ölçeğin Güvenilirlik Analizi Bulguları	96
Tablo 18: Denetimde Rotasyon Algısı Ölçeğine İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi İstatistikî Bulgular	97
Tablo 19: Denetçi Bağımsızlığı Algısı Ölçeğine İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi İstatistikî Bulgular	98
Tablo 20: Denetim Kalitesi Algısı Ölçeğine İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi İstatistikî Bulgular.....	99
Tablo 21: Değişkenler Arasındaki Çoklu Korelasyon Analizi İstatistikî Bulgular.....	100
Tablo 22: Regresyon Analizi İstatistikî Bulgular.....	101

Tablo 23: Denetimde Rotasyon Algısı ile Denetim Kalitesi Algısı Arasındaki İlişkide Denetçi Bağımsızlığı Algısının Aracılık Etkisi İstatistikî Bulgular.....	105
Tablo 24: Hipotez Sonuçları	108
Tablo 25: Cinsiyete Göre Bağımsız İki Örneklem t Testi İstatistikî Bulgular.....	109
Tablo 26: Unvana Göre Bağımsız İki Örneklem t Testi İstatistikî Bulgular	109
Tablo 27: Yaşa Göre ANOVA Testi İstatistikî Bulgular	110
Tablo 28: Öğrenim Durumuna Göre ANOVA Testi İstatistikî Bulgular.....	111
Tablo 29: Aylık Gelire Göre ANOVA Testi İstatistikî Bulgular	112
Tablo 30: Deneyime Göre ANOVA Testi İstatistikî Bulgular.....	113
Tablo 31: Kurumda Çalışan Denetçi Sayısına Göre ANOVA Testi İstatistikî Bulgular	114

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: COSO İç Kontrol Piramidi	31
Şekil 2: Araştırma Modeli	85
Şekil 3: Denetimde Rotasyon Algısı ile Denetçi Bağımsızlığı Algısı Ölçek Puanlarının Serpilme Grafiği.....	102
Şekil 4: Denetçi Bağımsızlığı Algısı ile Denetim Kalitesi Algısı Ölçek Puanlarının Serpilme Grafiği.....	103
Şekil 5: Denetimde Rotasyon Algısı ile Denetim Kalitesi Algısı Ölçek Puanlarının Serpilme Grafiği.....	104
Şekil 6: Araştırma Modeli Sonucu	107

GİRİŞ

Bağımsız denetim, muhasebenin çıktısı olan finansal tabloların önceden belirlenen standartlara uygunluğu konusunda bilgi kullanıcılarına makul güvence sağlamak amacıyla, tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve bu kanıtların değerlendirilerek raporlandırılması sürecidir. Ekonomik faaliyetlerin küreselleşmesiyle doğru ve güvenilir bilgilere olan ihtiyacın artması bağımsız denetimin önemini de arttırmaktadır. Ancak, 2000’li yıllarda yaşanan Enron, Worldcom, Xerox gibi büyük çaplı skandallar yatırımcıların piyasalara olan güvenlerini zedelemiştir. Bunlar ve bunlara benzer büyük çaplı skandallar denetçinin bağımsızlığı konusunda önemli şüpheler yaratmıştır. Bunun üzerine, denetçilerin bağımsızlığını sağlamak amacıyla, Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) tarafından 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası yürürlüğe girmiştir. Bu yasa ile birlikte bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini yürüttükleri müşterilerine, sağlamış oldukları hizmetlere sınırlama getirilmiş ve denetçilerin uzun süreli müşteri ilişkisinden meydan gelebilecek yakınlık tehdidini önlemek amacıyla rotasyon uygulaması zorunlu hale getirilmiştir.

Denetimde rotasyon uygulaması denetim firması/denetçinin bir müşterisine belli bir süre hizmet vermesinden sonra aynı müşteriye tekrar hizmet verebilmesi amacıyla belli bir süre ara vermesidir. Denetçi-müşteri arasındaki ilişkinin, uzun süreli olmasından dolayı oluşabilecek arkadaşlık ilişkileri denetçinin müşteri lehine karar alma eğilimini arttırarak, tarafsız hareket etmesini engelleyecektir. Ayrıca, uzun süreli iş ilişkisi denetçinin müşteri firmanın yönetimine güvenini arttıracığından, müşteri hesaplarına şüpheli yaklaşımını olumsuz etkileyerek, önemli yanlışlıkları tespit etme olasılığını düşürecektir. Bu durumları önlemek amacıyla yapılan düzenlemelerden biride denetimde rotasyon uygulamasıdır. Ancak denetimde rotasyonla ilgili çeşitli iddiaların varlığı rotasyon uygulamasını tartışmalı bir hale getirmiştir. Bu nedenle rotasyon uygulama şekli ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Örneğin bazı ülkeler rotasyonu denetim firması düzeyinde uygularken, bazı ülkeler sorumlu denetçi düzeyinde uygulamakta, bazıları hem denetim firması hem de sorumlu denetçi düzeyinde uygularken bazı ülkeler rotasyonu zorunlu kılmamaktadır. Ayrıca rotasyon süreleri de yine ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

Bu çalışmanın temel amacı; denetimde zorunlu rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisine ilişkin denetçilerin algılarını araştırmak alt amacı ise rotasyon ile denetim kalitesi arasında bağımsızlığın aracılık etkisini belirlemektir. Bu doğrultuda bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölüm; denetim ve bağımsız denetime ilişkin genel bilgileri içermektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimin önemi ve ilgili yasal düzenlemeler hakkında bilgi vermektedir.

İkinci bölüm; denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin bilgileri içermektedir.

Üçüncü bölüm; denetimde rotasyon kavramı ve rotasyon ile ilgili yasal düzenlemeleri, rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi ile ilişkisini, rotasyonun olumlu ve olumsuz yönleri hakkında genel bilgileri içermektedir.

Dördüncü bölüm ise; ilgili literatür taramasını, bağımsız denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisini ve rotasyonun ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının aracılık etkisini belirlemek amacıyla, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarındaki bağımsız denetçilerin algılarına yönelik bir uygulamayı içermektedir. Çalışmanın teorik çerçevesi doğrultusunda araştırmanın amacı, yöntemi ve hipotezleri belirtilerek verileri toplamak amacıyla anket formu hazırlanmıştır. Bu kapsamda anket sonuçları istatistiksel tekniklerle değerlendirilmiş, elde edilen sonuçlar ve sonuçlarla ilgili değerlendirmeler ve yorumlar yapılmıştır. Son olarak da çalışma ile ilgili sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.1. Denetim Kavramı

Denetim kavramı, ekonomideki gelişmelere paralel olarak birçok farklı şekilde tanımlanmıştır.

Türk Dil Kurumuna göre “denetleme” kavramı bir işin doğru bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini belirlemek amacıyla yapılan teftiş, araştırma, murakabe, kontrol sürecidir (www.tdk.gov.tr, 2018).

En basit tanımıyla denetim, finansal nitelikteki işlemlerin belirli ölçütlere göre belgelenip belgelenmediğini saptamak amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve bu kanıtların değerlendirilmesidir (Russel, 2013a: 2).

Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanımlamaya göre denetim “*ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili finansal tablolarda yer alan iddiaların önceden belirlenmiş olan ölçütlere uygunluğunu araştırmak amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplayarak bu kanıtları değerleyen ve sonuçları ilgililere bildiren sistematik bir süreçtir*” (Güredin, 2008: 11);

Başka bir tanıma göre denetim, beyan edilen tüm iddiaların yürürlükteki mevzuata ve yasalara ne derece uygun olup olmadığını araştıran ve sonuç çıkaran bir süreçtir (Güçlü, 2007: 1).

Yukarıdaki tanımlamalardan hareketle denetimin başlıca unsurları şunlardır:

Denetim bir süreçtir: Denetim süreci, bir bilgi üretme ve karar verme sürecini kapsayan anlamlı, ussal, planlı ve bilimseldir. Denetim birbirini izleyen sistematik bir süreçtir. Bu süreç denetçinin kanıtlar toplaması, değerlemesi, raporlayarak bilgi kullanıcılarına iletmesini içerir (Güredin, 2008: 11).

Denetim ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgilidir: İşletmeler, belirli bir dönemi içeren iktisadi faaliyetleri ile ilgili hazırlamış oldukları raporlar ve diğer bilgileri denetçiye sunmaktadırlar. Hazırlanan bu rapor ve diğer bilgiler işletmeler için bir iddia

niteliği taşımaktadır. Denetçi bu iddiaların doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırır (Kaval vd., 2015: 3).

Denetim önceden belirlenen ölçütlere dayanmaktadır: Denetimin amacı, işletmelerin iktisadi faaliyetler ve finansal tablolar ile ilgili raporların önceden belirlenen ölçütlere ne derece uygun olduğunu belirlemektir. Bu ölçütler denetim türüne göre farklılık göstermekle birlikte başta genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olmak üzere kanunlar, yönetmelikler, anlaşmalar olabilir (Haftacı, 2016: 3).

Denetim gerekli kanıtları tarafsız bir şekilde toplama ve bu kanıtları değerlemedir: Denetçi, işletme iddialarının doğruluğunu incelenmek amacıyla işletme ve işletme ile ilişkili kişi ve kurumlardan yeterli miktarda kanıt toplamalı ve bu kanıtları değerlemelidir (Başpınar, 2005: 36). Bu kanıtlar bağımsız uzman bir kişi tarafından ön yargısız ve titizlikle toplanır ve değerlendirilir (Güredin, 2008: 12).

İlgi duyanlara sonuçları bildirme: Denetim sürecinin sonunda denetçi, incelemeler sonucunda elde ettiği bulguları, görüşünü çıkar gözetmeksizin yazılı bir raporla ilgililere bildirmelidir (Erdoğan, 2002: 56).

Denetim kavramı ile birlikte kontrol, teftiş, revizyon ve murakabe gibi kavramlar kullanılmaya başlanmıştır. Bu kavramlar ve bu kavramların denetim ile ilişkisi aşağıda açıklanmıştır.

Kontrol: Denetimin başlangıcı ya da denetim öncesi bir faaliyettir. Herhangi bir faaliyetin amaçlara ulaşabilmesi için alınan tedbirler bir kontrol faaliyetidir. Bu tedbirler istenilen sonuçları sağlamak ve sonuçları kontrol altında tutmak içindir. Bu amaçlara ulaşma derecesi veya amaçlardaki sapmaların tespit edilmesi de denetim faaliyetidir (Başpınar, 2005: 36).

Teftiş: Bir şeyin aslını, doğruluğunu ya da işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini belirlemek için yapılan incelemedir. Denetim bir şeyin geneline uygulanırken teftiş bu genel içinde özel durumlar için uygulanır. Bu uygunluk denetimi olarak da adlandırılabilir. Teftiş, herhangi bir alanda belirlenen standart ve normlara uygun hareket edilip edilmediğinin belirlenmesi için yapılır (Selimoğlu vd., 2017: 9).

Revizyon: Gözden geçirmek, tekrar incelemek olarak tanımlanmaktadır. Revizyon daha çok finansal olayların aynı zamanda vergi hesaplarının incelenmesidir.

Çoğu kez muhasebe kayıt işlemi tamamlandıktan sonra ilgili hesapların vergi yasalarına ya da uygulanan muhasebe sistemine uygun olup olmadığının bir kez daha incelenmesidir (Selimoğlu, 2012: 6).

Murakabe: Denetim, kontrol, revizyon ve teftiş kavramlarını kapsayan bir terimdir. Murakabe olması gereken ile fiili durumu karşılaştırma işlemidir (Karacan ve Uygun, 2016: 27).

Yukarıda açıklanan kontrol, teftiş, revizyon ve murakabe kavramları denetim kavramıyla yakın anlamlı ve ilişkili kavramlar olup denetim olgusunu tam olarak tanımlamadığından dolayı denetim kavramı yerine kullanılmaları uygun görülmemektedir.

1.2. Muhasebe ile Denetim İlişkisi

Ekonomik faaliyetlerin küreselleşmesi ve bu faaliyetlerin parasal işlemlerinin kaydedilmesi gerekliliği muhasebenin önemini, kaydedilen bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği denetimin önemini arttırmaktadır. Muhasebe, parasal nitelikteki işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanarak özetlenmesi ve yorumlanmasıdır. Kaydedilen işlemlerin bilgi kullanıcılarına doğru ve tutarlı bir şekilde aktarılması, bu işlemlerin denetimiyle mümkün olmaktadır (Karahan, 2017: 274).

Denetim, muhasebenin çıktısı olan mali tablolar ile ilgilidir. Bu tabloların doğru ve güvenilir olduğunu anlayabilmek için muhasebe sürecinin tüm aşamalarında muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığının incelenmesi gerekmektedir. Yani muhasebenin çıktısı olan mali tablolar denetimin konusunu, bu mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini sağlayan muhasebe ilkeleri ise denetimin ölçütünü oluşturmaktadır (Selimoğlu vd., 2017: 7).

Mali tabloların hazırlandığı muhasebe süreci ile bu tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırıldığı denetim süreci arasında amaç ve yöntem olarak farklılıklar bulunmaktadır. Muhasebe denetimin temel dayanağıdır. Denetleme ise muhasebenin ilke ve esaslara, yasalara, kurallara ve yöntemlere uygunluğunun saptanmasıdır (Erdoğan, 2002: 54).

1.3. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Tarihsel araştırmalar denetimin Milattan Önce (M.Ö.) 3000’li yıllara dayandığını saptamıştır. Arkeolojik bulgular ise, eski Mezopotamya’da yaşayan kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yaptırmak ve oradaki görevlileri kontrol ettirmek amacıyla kâtiplerini yetkilendirdiğini göstermektedir. Yine Çin, Roma ve Yunanistan’ın eski uygarlıklarında kontrol amaçlı denetim yapıldığına dair kanıtlar bulunmuştur. İslam uygarlığının VII ve XII. yüzyıllar arasında da İslam halifelerince muhasebe ve denetim birimlerinin var olduğunu gösteren yazılı kaynaklar bulunmuştur (Bezirci ve Karasioğlu, 573-574)

Dünyada mesleki anlamda “denetçi” teriminin ilk kullanımı 1289 yılına dayanmaktadır. Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü Venedik’te 1581 yılında kurulmuştur. Muhasebe denetçiliği 19. yüzyılın başlarından bu yana İngiltere’de büyük önem kazanmıştır. 1900 yılında İngiltere’de çıkartılan bir kanunla anonim şirketlerde denetim zorunlu hale getirilmiştir (Selimoğlu vd., 2015: 3). Almanya’da 1931 yılında anonim ortaklıklar için denetim zorunlu hale getirilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’inde ise 1934 yılında çıkartılan bir kanunla borsaya kayıtlı şirketler ve hisse senetleri için denetim zorunlu hale getirilmiştir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015: 12-13).

Türkiye’de denetim uygulamaları Osmanlı döneminde devletin gelir ve giderlerinin izlenmesi amacıyla kamu denetimi şeklinde gerçekleşmiştir (Bezirci ve Karesioğlu, 2011: 575). Cumhuriyetin ilanından sonra muhasebe denetimi konusunda ilk uygulama muhasebe konusunda uzman kişilerin mahkemelerde bilirkişi olarak görevlendirilmesi ve vergi kanunları çerçevesinde vergi denetimi yetkisinin verilmesi ile başlamıştır. Sermaye piyasalarının gelişimiyle birlikte 1987 yılından itibaren bağımsız denetim olgusu Türk mali sisteminde düzenleyici kurumların ilgisi haline gelmiştir (Selimoğlu vd., 2015: 4).

Ekonomideki gelişmeler, yeni ve çok uluslu şirketlerin kurulması, birleşmeler, üretim kapasitesinin gelişmesi, bunlara paralel olarak işlem ve kayıt sayılarının artması ve halka açık şirketlerin ortaya çıkması ile denetim yaklaşımında, amacında ve taraflarında değişimlere neden olmuştur (Karacan ve Uygun, 2016: 41-42). Zaman içerisinde ki bu değişim Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi

Dönemler	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	Belgelerin Tamamının İncelenmesi	Hata ve Hileleri Ortaya Çıkarmak	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi - 1900 Yılları Arası	Belgelerin Tamamının İncelenmesi	Hata ve Hileleri Ortaya Çıkarmak	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900-1930 arası	Belgelerin Tamamını İnceleme ve Örnekleme Başvurma	Bilanço ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylanma	Ortaklar, Borç Verenler ve Devlet
1930' dan Bugüne	Finansal verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Kaynak: Güredin, 2010: 14.

Denetim uygulamalarındaki yaklaşımların zaman içerisindeki değişimleri ise şu şekildedir (Selimoğlu vd., 2017: 3-4);

- 1900'lu yıllara kadar belgelerin tamamını incelemeye yönelik "Belge Denetimi Yaklaşımı",
- 1900 -1930 dönemi finansal tabloların bir bütün olarak incelenmesine yönelik "Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı",
- 1930'lu yıllardan bu güne kadar gelen ve iç kontrol sisteminin incelenmesini de temel alan "Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı",
- Günümüzde bilgi teknolojileri ve denetimdeki gelişmeler sonucunda faaliyet denetiminin yaygınlaşması ile "Yönetim Denetimi Yaklaşımı",
- 2000'li yıllardan sonra ortaya çıkan finansal skandallar sonucu "Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı" ön plana çıkmıştır.

1.4. Denetim Türleri

Literatürde denetim türleri farklı şekillerde sınıflandırılmakta olup günümüzde sık rastlanan denetim sınıflandırması “ amaçlara göre denetim” ve “yapılış nedenlerine göre denetim” sınıflandırmasıdır (Selimoğlu vd., 2015: 16).

1.4.1. Amaçlara Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere genel olarak üç gruba ayrılmaktadır (Haftacı, 2016: 6).

1.4.1.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetimi, işletmelerin hazırlamış oldukları finansal tabloların (Bilanço, Öz Kaynak Değişim Tablosu, Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu) ve dipnotların önceden belirlenen ölçütlere uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının incelemesi ve bu hususta bir görüş belirlemektir. Finansal tablo denetiminde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının önceden belirlenen ölçütler çerçevesinde incelenmesidir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının tespitinde kullanılacak olan ölçütler genel kabul görmüş muhasebe standartları, yasal mevzuat ve finansal tablolardaki bilgileri etkileyebilecek düzenlemelerdir (Durmuş ve Taş, 2008: 13-14).

Finansal tablolar denetimi amaç, kapsam ve denetimde kullanılan ölçüt olarak Tablo 2’de sınıflandırılmıştır.

Tablo 2: Finansal Tablolar Denetimi

AMAÇ	Finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi
KAPSAM	Finansal tablolar ve ekleri (bilanço, gelir tablosu, kâr dağıtım tablosu vb.)
ÖLÇÜT	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, yasal mevzuat ve finansal tablolardaki bilgileri etkileyebilecek diğer düzenlemeler

Kaynak: Erçiçek, 2016: 17.

1.4.1.2. Uygunluk Denetimi

İşletmeler amaçlarına ulaşmak için kendi içinde belirli kural ve politikalar oluşturmak zorundadır. Ayrıca işletme dışında da diğer yetkili otoriteler tarafından uyulması zorunlu yasa ve düzenlemeler oluşturulmuştur. Uygunluk denetimi, işletme çalışanlarının belirlenen bu politika, kural, yasa ve düzenlemelere uygun davranıp davranmadığının incelenmesidir (Erdoğan vd., 2016: 5-6). Uygunluk denetimi kullanıldığı alan itibariyle en geniş kapsamlı olup özü itibariyle en dar kapsamlı denetim türüdür. Bu denetimde tek bir ölçüt alınır ve yapılan işin bu ölçüte uygun olarak yapılıp yapılmadığı araştırılmaktadır. Uygunluk denetimi işletme içi kişiler tarafından yapılabileceği gibi işletme dışı kişiler tarafından da yapılabilmektedir. İşletmeden bağımsız kişiler tarafından gerçekleştirilen denetim genellikle kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen kamu denetimidir. Örneğin Vergi İdaresi yetkilileri Vergi Usul Kanunu (VUK)'un ilgili hükümlerini (Katma Değer Vergisi (KDV) hükümleri gibi) ölçüt olarak vergi incelemesi yapmaktadır (Başpınar, 2005: 39). İşletme içi kişiler tarafından yapılan uygunluk denetimine ise banka müfettişleri tarafından bankalarda yapılan incelemeler örnek olarak verilebilir (Haftacı, 2015: 6-7).

Uygunluk denetimi amaç, kapsam ve denetimde kullanılan ölçüt olarak Tablo 3'te sınıflandırılmıştır.

Tablo 3: Uygunluk Denetimi

AMAÇ	İşletme faaliyetlerinin belirlenen ölçütlere uygunluğunun araştırılması
KAPSAM	İşletmenin tüm faaliyet ve işlemleri
ÖLÇÜT	VUK, yönetmelik, şirket ana sözleşmesi, yönetim kurul kararları vb.

Kaynak: Erçiçek, 2016: 18.

1.4.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin etkinlik (verimlilik), kârlılık ve etkenlik açısından incelenmesidir (Güçlü, 2007: 5). Etkenlik, amaçlara ulaşmadır; amaçlara ulaşırken kaynakların verimli bir şekilde kullanılması da etkinliktir. Örneğin; üretimin

gerçekleşmesi etkenlik, ürünlerinde en az maliyetle üretilmesi etkinliktir (Uzay, 2007: 3). Faaliyet denetiminde amaç, işletme faaliyet sonuçlarının amaçlarına ne derece ulaştığının ve işletmenin verimli çalışıp çalışmadığının belirlenmesi, aynı zamanda da işletme yönetiminin etkinliği ve performansının da değerlendirilmesidir. İşletmenin pazarlama, insan kaynakları, finans gibi birimlerinin de işletme politikalarına uygun davranıp davranmadığının araştırılması da faaliyet denetimi kapsamındadır (Durmuş ve Taş, 2008: 14-15). Faaliyet denetimi genellikle iç denetçiler tarafından yapılmaktadır ve amaçlara ulaşmadaki olumsuzluklara karşı alınması gereken önlemler konusunda yönetime önerilerde bulunurlar (Haftacı, 2016: 7).

Faaliyet denetimi amaç, kapsam ve denetimde kullanılan ölçüt olarak Tablo 4'te sınıflandırılmıştır.

Tablo 4: Faaliyet Denetimi

AMAÇ	İşletme faaliyetlerinin etkenliği ve etkinliğinin incelenmesi
KAPSAM	Tüm işletme faaliyetleri
ÖLÇÜT	Önceden belirlenen performans ölçütleri, bütçeler vb.

Kaynak: Erçiçek, 2016: 19.

1.4.2. Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenlerine göre denetim zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim türleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.4.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim

Zorunlu denetim yasalar gereği yapılması zorunlu kılınan denetimdir. Bu denetim türünde denetimin kim tarafından, ne zaman ve nasıl yapılacağı yasalar ve benzeri mevzuatlarda ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır (Karacan ve Uygun, 2016: 49). Ülkemizde, halka açık şirketler, bankalar, belirlenen limitleri aşan sermaye şirketleri, aracı kurumlar vb. şirketler zorunlu denetime tabidirler (Selimoğlu vd., 2015: 16-17).

1.4.2.2. İsteğe Bağlı (İhtiyari) Denetim

İsteğe bağlı denetim, işletme ile ilgili çeşitli çıkar gruplarının talepleri doğrultusunda yapılan denetimdir. Bu tür denetimde herhangi bir yasal zorunluluk olmamakla beraber denetçi gerekli mesleki davranışlarla hareket etmek zorundadır (Gürbüz, 1995: 15-16).

1.5. Denetçi Türleri

Denetim faaliyetini gerçekleştiren, gerekli mesleki bilgi ve deneyim sahibi olan, bağımsız hareket edebilen ve yüksek ahlaki niteliklere sahip olan uzman kişiye denetçi denmektedir. Denetçiler genelde bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Güredin, 2010:19).

1.5.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler; denetçiliği kendine meslek edinen, kendi nam ve hesabına çalışan uzman kişiler ile bir denetim ekibi kurarak veya bir denetim işletmesi bünyesinde görev alan bağımsızlık ilkesine uygun hareket eden kişilerdir. (Ergin, 2016: 14; Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2017: madde 27).

Bağımsız denetçiler, denetim hizmeti sundukları işletmelere bağlı olmaksızın denetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Bağımsız denetçilerin faaliyet denetimi ve uygunluk denetiminin yanı sıra temel çalışma alanları finansal tabloların denetimidir. Yayınlanan finansal tablolar bilgi kullanıcılarını yakından ilgilendirmektedir. Bu tablolar ülke ekonomilerinde önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin yaptıkları işin ülke ekonomisi açısından önemli bir işlevi vardır (Haftacı, 2007: 15-19).

Bağımsız denetçiler etik olmayan davranışlardan sakınmalı, tüm çıkar çatışmalardan kaçınarak tarafsız ve dürüst olmalı, bilgi ve becerilerini geliştirerek kamu yararı adına kullanılmalıdır (Russel, 2007b: 97).

1.5.2. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri çeşitli kamu kurumlarında görev alan devlet adına denetim yapan denetçilerdir. Kamu denetçilerinin başlıca görevleri kamu kuruluşlarının ve özel

sektörlerin faaliyetlerini denetlemektir (Bozkurt, 2006: 33-34). Kamu denetçilerinin finansal tablo ve faaliyet denetiminin yanı sıra asıl faaliyet alanları uygunluk denetimidir.

Türkiye’de denetim faaliyetini gerçekleştiren kamu kurumları; Devlet Denetleme Kurumu, Sayıştay Başkanlığı, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu ve Maliye Bakanlığına bağlı kurumlardır (Ayrancı, 2010: 15). Maliye Bakanlığına bağlı vergi müfettişlerinin vergiye tabii kişi ya da kurumu vergi kanunları açısından denetlemesi kamu denetimine örnek verilebilir. Kamu denetçileri elde ettikleri sonuçları üst yönetime bildirmekle sorumludurlar (Yılcı vd., 2016: 5-6).

1.5.3. İç Denetçiler

İç denetçiler kurum bünyelerinde yer alan, bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık hizmeti sunan kişilerdir (Wood, 2004: 2-5). İç denetçilerin temel amaçları bünyesinde yer aldıkları kurumun faaliyetlerinin muhasebe ilke ve standartlarına, kurumun bütçe hedefleri ve politikalarına uygunluğunu ve etkinliğini inceleyerek yönetime rapor etmektir (Durmuş ve Taş, 2008: 10-11).

1.6. Bağımsız Denetim Kavramı

Literatürde bağımsız denetim kavramına ilişkin birçok tanım bulunmaktadır. KGK’ nın yaptığı tanımlamaya göre bağımsız denetim (www.kgk.gov.tr, 2018);

“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 sürecidir.”

Bağımsız denetim, işletmelerin hazırlamış oldukları finansal tablo ve diğer bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda makul güvence sağlamak amacıyla, mesleki yeterliliğe sahip, bağımsız ve uzman kişilerce tarafsız bir şekilde ve titizlikle kanıtları toplayarak bunları inceleyen, incelemeler sonucunda denetçinin elde ettiği bulguları ve varmış olduğu görüşü raporlayarak ilgililere bildirmesidir. Bağımsız denetim hiçbir zaman ilgililere finansal tablo ve diğer bilgilerin güvenilirliği konusunda

kesin bir güvence sağlamamakta sadece makul düzeyde bir güvence sağlamaktadır (Selimoğlu vd., 2015: 12-16).

1.7. Bağımsız Denetimin Gerekliliği ve Önemi

Ekonominin küreselleşmesi bir yandan ülkeleri etkilemekteyken diğer yandan işletmeleri etkilemektedir. Günümüz işletmeleri giderek çok ortaklı olmakta, işletmeler arası rekabet daha katı ve ufak detaylara dayanmaktadır. İşletmelerle ilgili mali bilgilere olan ilginin artması bağımsız denetime duyulan ihtiyacı ve önemi arttırmaktadır (Haftacı, 2016: 1).

İktisadi faaliyetlerin gelişmesi, işletmelerin ulusal ve uluslararası alanda büyümesi, muhasebe işlemlerinin ve finansal tabloların karmaşıklaşması, doğru ve güvenilir bilgiyi elde etmeyi zorlaştırmaktadır (Güredin, 2008: 9).

Finansal tablo kullanıcıları arasında yaşanan çıkar çatışmaları finansal tabloların hazırlanmasında yanlı bir tutum sergilenmesine neden olmaktadır. Örneğin, finansal tabloları hazırlamakla yükümlü yöneticilerin, konularını korumak için şirketin durumunu kârlı göstermesidir. Finansal tablolar kimi zaman da bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek şekilde gerçeği yansıtmayan bir biçimde hazırlanabilir. Kredi sağlamak isteyen şirketlerin, mali durumlarını olduğundan daha iyi ve değerini daha yüksek göstermesi buna örnek olarak verilebilir. (Durmuş ve Taş, 2008: 6-7).

Bağımsız denetim işletme yönetimine doğru bilgi akışı sunarak, yönetime finansal tablolarla ilgili analiz yapmasını, gelecekle ilgili daha doğru kararlar almasını sağlama açısından önemlidir. Ayrıca, işletme yönetimi ve çalışanların hile yapmasını önleyerek şirket ortaklarının haklarının daha iyi korunmasını sağlamaktadır (Deloitte, 2010: 6).

Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliliği sermaye piyasalarının gelişimi için de oldukça önemlidir. Sermaye piyasaları, fon arz ve fon talep edenleri bir araya getiren piyasalardır. Güvenilir olmayan bir piyasada işlem yapmak olanaksızdır. Tarafların güvensizlik nedeniyle bir araya gelmemeleri dolayısıyla fonların atıl kalması, fona ihtiyaç duyanlarında kaynaklarını elde edememesine neden olacaktır. Bu da üretimin durması, işsizliğin artması gibi sonuçları doğuracaktır. Buna göre sermaye piyasalarının

işleyişini sağlamak için çeşitli yasal düzenlemeler bazı şirketlerin denetime tabi tutulmasını zorunlu kılmaktadır (Kaval vd., 2015: 8).

İşletme ile ilgili taraflar finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğruluğuna inanarak karar almaktadır. Ancak karar alıcıların istedikleri doğru ve güvenilir bilgilere bilginin kaynağından ulaşmaları neredeyse imkânsızdır. Başkaları tarafından sağlanan bilgilerin kasıtlı ya da kasıtsız olarak hata içerme riski vardır. İşletme dışındaki karar alıcılar yönetim tarafından sağlanan bilgileri güvenilir bulmayabilmektedir. Karar alıcılar doğru ve güvenilir bilgilere ulaşmak için bağımsız denetime gereksinim duymaktadırlar (Selimoğlu vd., 2014: 2-3).

Sonuç olarak iktisadi faaliyetlerin gelişip karmaşıklaşması güvenilir bilgi ihtiyacını arttırmakta güvenilir bilgiye ulaşmada bağımsız denetimin önemini arttırmaktadır.

1.8. Bağımsız Denetimle İlgili Yasal Düzenlemeler

Piyasalar, yatırımcıların piyasalara yönelmesiyle gelişmektedir. Yatırımcılar güven duymadıkları piyasalarda kendilerini riske atmak istememektedirler. Piyasalarda meydana gelebilecek herhangi bir sorunun önlenmesi, ilgili kişilerin çıkarlarının korunması için gerekli düzenlemelerin yapılarak denetim ve gözetimin yapılmasını gerekli kılmaktadır (Haftacı, 2016: 38).

Son yıllarda dünyada meydana gelen yolsuzluklar finansal piyasalara olan güveni zayıflatmaya başlamış ve bağımsız denetime gerekli önemin verilmesine dikkat çekmiştir. Bu durum mevcut olan denetim yasalarının güncel duruma getirilmesini gündeme getirmiştir (Karakoç, 2013: 35).

1.8.1. Uluslararası Yasal Düzenlemeler

Denetim mesleğinin en gelişmiş olduğu ülkelerden biri olan ABD’de 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından nitelikli bir denetimin ortaya konması için Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKDS) yayımlanmış ve çoğu ülkede bu standartları benimsemiştir (Karacan ve Uygun, 2016: 70).

Yine ABD’ de yatırımcıları korumak ve sermaye piyasalarını etkinleştirmek için Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) düzenlemeler yapmaktadır. 2000’li yıllarda meydana gelen Enron yolsuzluğu ve bunun sonucunda ortaya çıkan kriz nedeniyle yatırımcıların piyasalara olan güvenlerinin zayıflaması üzerine SEC tarafından Sarbanes-Oxley Yasası çıkarılmıştır (Erdoğan, 2016: 8). Bu yasa ile bağımsız denetçilerin tarafsız olmaları hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Denetim faaliyetini yürüttükleri müşterilerine yönelik yasaklanan hizmetler belirlenmiş ve rotasyon uygulaması getirilmiştir (Dönmez vd. 2005: 55).

Dünya çapında muhasebe mesleğini kamu yararına güçlendirmek için 1977 yılında Münih’de kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) denetim düzenlemelerindeki farklılıkları en aza indirmek ve uluslararası standartların geliştirilmesini ve benimsemesini sağlamak için düzenlemeler yapmaktadır. IFAC birçok ülke tarafından kabul edilen Uluslararası Denetim Standartlarını (UDS) yayınlamıştır (www.ifac.org, 2018). IFAC ayrıca muhasebe standartları ve meslek mensuplarının etik kurallarını belirlemektedir (Başpınar, 2005: 40).

Avrupa Birliği (AB) açısından uyulması zorunlu olan denetim standartları 1984 yılında 8. Direktif ile belirlenmiştir. Bu direktifle genel standartlara ilişkin düzenlemeler yapılmış ve AB’ye üye ülkelerin denetimle ilgili yapmış olduğu düzenlemeler arasında uyumlaştırma amaçlanmıştır. Bu direktif denetçilerin sorumlulukları, mesleki eğitim ve uzmanlığın gerekliliklerini ve bağımsızlık kavramlarına açıklık getirmiştir (Dönmez vd., 2005: 58).

1.8.2. Türkiye’ deki Yasal Düzenlemeler

Türkiye’ de bağımsız denetim uygulamaları ilk defa 1960’lı yıllarda banka ve diğer mali kuruluşların istekleri üzerine olmuştur (Selimoğlu vd., 2014: 30). Yabancı finansal kaynak sağlamak isteyen Türk firmalarından denetim raporlarının talep edilmesiyle bağımsız denetim ihtiyacı doğmuştur. Türkiye’deki yabancı sermaye girişlerinin hızlanması ve uluslararası finansman imkânları gibi nedenler bağımsız denetime olan önemi arttırmış ve bağımsız denetimin gelişimine hız kazandırmıştır (www.muhasebetr.com, 2018).

Türkiye’ de bağımsız denetimin gelişmesiyle birlikte farklı kurumlar tarafından düzenlemeler yapılmıştır (Haftacı, 2016: 40).

1.8.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Ülkemizde bağımsız denetimle ilgili ilk önemli gelişme Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 1987 yılında yayımlanan Sermaye Piyasası Kanunu ile olmuştur (Yılancı vd., 2016:12).

Bu kanunun amacı, tasarruf sahiplerinin güvenini kazanarak halka arz edilmiş olan menkul kıymetlere yatırımlarını sağlayarak piyasalara etkin ve yaygın bir şekilde katılımı sağlamaktır (Sermaye Piyasası Kanunu, 1981: madde 1).

Bu kanunla sermaye piyasası araçlarını halka arz eden ortaklıklar, yatırım kuruluşları ve ortaklıklar, bankalar dâhil aracı kurumlar finansal raporlarını bağımsız denetim firmalarına denetletmek zorundadırlar (Gürbüz, 1995: 38).

1.8.2.2. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile TÜRMOB’un Bağımsız Denetim Kapsamındaki Düzenlemeleri

Bağımsız denetim alanındaki en önemli gelişmelerden birisi de 1989 yılında 3568 sayılı kanunun çıkarılmasıdır. Bu kanunla devletin vergi ihtiyaçlarının artması ile bağımsız denetim uygulamalarını yaygın hale getirerek vergi gelirinin artırılması hedeflenmiştir (Selimoğlu vd., 2015:29).

Bu kanun başlangıçta muhasebe mesleğini Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere üç kategoride toplamıştır. Daha sonra Serbest Muhasebeci unvanı 2008 yılındaki bir düzenleme ile kaldırılmıştır. Kanuna göre, denetim yalnızca SMMM yada YMM unvanı bulunanlar tarafından gerçekleştirilebilmektedir (Yılancı vd., 2016: 13). Yine bu kanuna göre, SMMM’ler denetimin yanı sıra muhasebe kayıtlarını da tutabilmekte ancak YMM’ler defter tutamamaktadır. Bu yasanın 12. maddesinde Maliye Bakanlığı’nca çıkartılacak yönetmelikler çerçevesinde YMM’lere tasdik işlemi yapma yetkisi verilmiştir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1989: madde 2).

3568 sayılı Kanun ile meslek mensuplarının yapacakları bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin düzenleme yapma yetkisi Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB)'ne bırakılmıştır. TÜRMOB tarafından 1994 yılında muhasebe ve denetim standartlarını belirlemek amacıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa eklenen madde ile 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler bu kurula devredilmiştir (Selimoğlu vd., 2014: 68-69). TMSK'nın kurulmasının ardından 2003 yılında Türkiye Denetim Standartları (TDS)'ni belirlemek ve yayınlamak üzere Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur. Bu kurul IFAC'a bağlı Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (UDS)'nin çevirisini yaparak yayınlamıştır. Ancak TMSK ve TÜDESK'in görev ve yetkileri 2011 yılında 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulan KGK 'ya verilmiştir (Karacan ve Uygun, 2016: 89-91).

1.8.2.3. Bankacılık Kanundaki Düzenlemeler

Bankacılık kanununda bağımsız denetime ilişkin ilk düzenleme 16.01.1997 tarihinde gerçekleşmiştir. Devlet Başkanlığı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından yayımlanan bir tebliğ ile bankalarda inceleme yapacak olan bağımsız denetim kuruluşlarının belirlenmesi ile ilgili ilke ve esasların tebliğ edilmesiyle, bu tebliğe dayanarak 24.12.1997 tarihinde T.C Merkez Bankası tarafından denetimin esaslarını belirlemek amacıyla tebliğ yayınlanmıştır (Gürbüz, 1995:38). Bu tebliğ, Hazine Müsteşarlığı tarafından 21.03.1997 tarihinde “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik” yayınlanınca yürürlükten kalkmıştır (Selimoğlu vd., 2015). 4389 sayılı kanunla Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) kurulmuş ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi BDDK'ya verilmiştir (Haftacı, 2016: 42-43).

BDDK 2002 yılında bankacılıkta bağımsız denetimle ilgili standartları belirlemek amacıyla “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” ve “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”i yayınlamıştır (Erdoğan, 2016: 10).

BDDK tarafından 01.11.2006 tarihinde kapsam itibariyle UDS ile uyumlu ‘‘Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik’’ yayınlanmıştır (Karacan ve Uygun, 2016: 90). Bu yönetmelikte, bankalarda bağımsız denetimi yapacak denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, yetkilerinin kaldırılması ve faaliyetlerine ilişkin usul ve esasların düzenlenmesi amaçlanmıştır (Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, 2006: madde 1).

1.8.2.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri

Son yıllarda meydana gelen şirket skandalları ve ekonomik krizler mevcut düzenlemelerdeki değişimleri de beraberinde getirmiştir. 50 yıldan fazla süredir bir güncelleme yapılmayan eski Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun ihtiyaçlara karşılık verememesi sonucu yeni bir tasarı çalışmaları başlatılmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu 13.01.2011 tarihinde kabul edilmiş ve 14.02.2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Yürürlük tarihi 01.07.2012 olarak belirlenmiş ve yürürlüğe girmeden 6335 sayılı kanunla düzenlemeler yapılarak 30.06.2012 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Karakoç, 2013: 17-18).

Yeni TTK’nın bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerindeki amaç, yatırımcıların güvenini artırarak şirket sürdürülebilirliğini sağlamaktır (www.tepav.org.tr, 2018).

Bilindiği üzere eski TTK da şirketlerin bünyesinde olan denetim kurulu yoluyla yapılan denetim yerini yeni TTK ile dışarıdan bağımsız denetim kuruluşları tarafından UDS ile uyumlu TDS’ ye göre denetlenmesine bırakmıştır (Selimoğlu vd., 2015: 44-45).

Yeni TTK ile tüm sermaye şirketlerinde bağımsız denetim zorunlu hale getirilmesi hükmü yer almış ancak 6335 sayılı Kanunla Bakanlar Kurulunca belirlenen ölçütleri taşıyan şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı şeklinde bir düzenleme yapılmıştır (Karacan ve Uygun, 2016: 94).

1.8.2.5. KGK Düzenlemeleri

Ülkemizde farklı kurumların mevzuatında bağımsız denetim alanında çeşitli hükümlerin yer alması bağımsız denetim alanında karmaşıklığa neden olmuştur (Karasu, 2014: 89). Yine dünyada yaşanan muhasebe skandalları ve bu skandallarda adı geçen denetim şirketi ortaklarının Türkiye’de bulunması aynı zamanda ülkemizde yaşanan banka iflasları tasarruf sahiplerinin bağımsız denetime ve piyasalara olan güvenini azaltmıştır (Önder, 2001:13). Bu nedenle bağımsız denetim alanındaki bu dağınık yapıyı ortadan kaldırarak, denetim düzenlemelerinin tek bir elden belirlenmesini sağlamak, güvenilirliği ve kaliteyi arttırmak için etkin bir kamu gözetimi sağlayarak şeffaf piyasalar oluşturmak amacıyla 660 sayılı KHK ile 02.11.2011 tarihinde KGK kurulmuştur (Fırat ve Şahin, 2013: 6).

Kurumun görev ve yetkileri şu şekilde sıralanabilir (660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2011: madde 9):

- Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’nı ve UDS’leri oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetçiler ve Bağımsız Denetim Kuruluşları (BDK)’nın kuruluş şartlarını ve çalışma usul ve esaslarını belirlemek,
- Bağımsız denetçiler ve BDK’ların faaliyetlerinin ve denetim çalışmalarının standart ve düzenlemelere uyumunun gözetimini ve denetimini yapmak,
- Denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığını sağlamaya, denetim kalitesini ve güvenilirliği arttırmaya yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli önlemler almaktır.

1.9. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim, iktisadi birime ait finansal bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesidir. Denetim faaliyetlerinin önceden belirlenen ölçütlere uygun olarak yürütülmesi denetimin kalitesi için önemlidir (Durmuş ve Taş, 2008: 25). Kaliteli bir denetimin temel koşulu olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, AICPA tarafından 1947 yılında yayınlanmış ve bu standartlar bağımsız denetçinin kesinlikle

uyuması gereken asgari standartlardır. Bu standartlar birçok ülke tarafından kabul edilmiş ve dünyada ortak bir dil oluşturulmuştur (Selimoğlu vd., 2015: 82-83).

GKDS denetimin kimler tarafından, nasıl yapılacağı ve ne şekilde yapılması gerektiğinin ve denetim faaliyeti sonucunda sonuçların nasıl raporlanacağını belirleyen standartlardır (Kaval, 2008: 50). Bu standartlarla ilgili yorumlar ve açıklayıcı ilkeler ise denetim standartları olarak adlandırılmaktadır. Denetim ile ilgili herhangi bir sorun meydana geldiğinde bunu çözmek için resmi yorumlama ve açıklayıcı alt ilkeler denetim standartlarıdır ve denetçiler bu standartlara uymak zorundadırlar.

GKDS üç gruptan oluşmaktadır (Güredin, 2010: 41).

- Genel (Denetçiye İlişkin) Standartlar,
- Çalışma Alanı Standartları ve
- Raporlama Standartlarıdır.

1.9.1. Genel Standartlar

Genel standartlar denetçinin niteliği ve yaptığı çalışmaların kalitesiyle ilgilidir. Bu standartlar, denetçinin mesleki niteliğini, bağımsızlığını ve uzmanlığını kapsadığı gibi denetim sürecine de etki etmektedir. Bilgi kullanıcılarının çoğu, mali tablolara ilişkin görüş bildiren denetçileri tanımamaktadırlar. Ancak denetçinin çalışmasını bu standartlar çerçevesinde yaptığını bilen bilgi kullanıcıları bildirilen görüşe güven duymaktadırlar (Kepekçi, 2004: 17).

Genel standartlar üç standarttan meydana gelmektedir. Bunlar (Selimoğlu vd., 2014: 14).

- Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı
- Bağımsızlık Standardı
- Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

1.9.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Bilgiye dayalı kararların alınmasında ve kaliteli bir denetim çalışmasında en temel olan eğitim ve deneyim sahibi olmaktır. Denetim bir uzman olarak gerekli olan teknik eğitim ve deneyime sahip kişiler tarafından yapılmalıdır. Denetim mesleğini

yapabilmek için işletme, maliye, hukuk, iktisat gibi belirli alanlarda yükseköğrenim derecesine sahip olunması, meslek mensuplarının yanında belirli bir süre staj yapılması ve mesleki yeterlilik sınavlarından başarılı olunması gereklidir (Karacan ve Uygun, 2016: 72).

1.9.1.2. Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık standardı, denetçinin alacağı kararlarda çıkar gruplarının etkisi altında kalmadan tarafsız ve dürüst olarak hareket etmesini öngörür. Denetçi hem gerçekte hem de görünürde tarafsız kalabilme yeteneğine sahip olmalıdır (Haftacı, 2016: 25).

1.9.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Bu standart, denetçinin denetim sırasında bütün verileri değerlendirerek, olabildiğine titiz bir şekilde davranmasını gerekli kılmaktadır. Denetçi denetim görevini icra ederken tüm ihtimalleri göz önünde bulundurmalı ve denetim görevinin gerekli kıldığı ciddiyeti korumalıdır. Denetçi gerek duyulan tüm belge ve bilgilere ulaşmalı ve tüm kanıtları tek tek incelemelidir (Güçlü, 2007: 15).

Denetim çalışmalarında gerekli dikkat ve özeni gösteren bir denetçi, denetim planlamasını düzgün bir şekilde yapar, gerekli denetim kanıtlarını sağlayarak çalışma kâğıtlarını hazırlar ve finansal tablolara ilişkin dürüst bir yargıya ulaşarak bu yargısını düzenleyeceği raporda belirtir (Larry, 1979: 30).

1.9.2. Çalışma Alanı Standartları

Bu standartlar denetçinin denetim sürecinde izleyeceği yolu göstermektedir. Denetçi denetimini planlayarak iç kontrolü değerlendirmeli ve kanıtlarını toplamalıdır. Bu adımlar denetim sürecinin alt yapısını oluşturan standartlardır. Çalışma alanı standartları şunlardır (Erdoğan, 2016: 12);

- Planlama ve Gözetim Standardı,
- İç Kontrolün Anlaşılması Standardı ve
- Kanıt Toplama Standardıdır.

1.9.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı

Bu standart, denetçinin denetim sürecini iyi bir şekilde planlaması ve denetim sürecinde varsa yardımcılarının gözlemlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Denetim sürecinin planlanması denetçinin görevini çabuk ve başarılı bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olmaktadır (Selimoğlu vd., 2014: 15).

Denetçi, denetimin hedeflerine ulaşabilmesi için yardımcılarının yaptığı işleri izlemeli, gerekli uyarılarda bulunmalı ve onların yetişmelerini sağlamalıdır (Selimoğlu vd., 2015: 86).

1.9.2.2. İç Kontrolün Anlaşılması Standardı

Bu standart denetimi planlamak ve yapılacak denetim işlemlerinin kapsamını belirlemek için iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinilmesini öngörmektedir (Kepekçi, 2004: 21).

Etkin bir iç kontrol sistemi, finansal tablolardaki hata riskini azaltmakta ve finansal raporların güvenilirliğini arttırmaktadır. Hata riskinin az olması denetim testlerinin büyüklüğünü ve kapsamını daraltmaktadır (Güredin, 2010: 46).

1.9.2.3. Kanıt Toplama Standardı

Kanıt toplama standardı, denetçilerin denetim sırasında görüşlerine etki edecek yeterli ve güvenilir kanıtlar toplamasını ve bu kanıtları değerlendirerek bir görüş oluşturmasını gerekli kılmaktadır. Toplanacak kanıt miktarını iç kontrol sisteminin etkinliği, hesap gruplarının nitelikleri ve işletmelerin özel durumları belirlemektedir (Durmuş ve Taş, 2008: 30). Burada denetçi yeterli sayıda ve güvenilir kanıtlar elde etmelidir. Denetçi bu kanıtları toplarken farklı yollar tercih edebilmektedir. Örneğin alacak tutarının doğruluğunu saptamak için bu tutarları oluşturan alt hesaplardaki tutarları müşterilere doğrulamak yoluna gidilebilmektedir (Erdoğan, 2016: 12).

1.9.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları denetçinin düzenleyeceği raporun düzeniyle ilgili standartlardır. Bu standartlar şu şekilde sıralanabilir (Haftacı, 2016: 26).

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı,

- Tutarlılık Standardı,
- Tam Açıklama İlkelerine Uyum Standardı ve
- Görüş Bildirme Standardı.

1.9.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Standardı

Bu standart, denetçinin işletmenin mali tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI)'ne uyumlu bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını denetim raporunda değinmesi gerektiğini belirtmektedir. Bilgi kullanıcıları açısından denetçinin bu konuyu raporunda değinmesi oldukça önemlidir (Selimoğlu vd., 2015: 88). Eğer GKGMI'ye aykırı bir durum tespit edilmişse, denetçi bunun ne olduğunu ve olası etkilerini de açıklamalıdır (Yılancı vd., 2016: 29).

1.9.3.2. Tutarlılık Standardı

Bu standart, muhasebenin temel kavramlarından tutarlılık (değişmezlik) kavramı ile ilgilidir (Karacan ve Uygun, 2016: 79). Denetçinin, denetlenen işletmenin birbirini takip eden dönemlerde uygulamış olduğu muhasebe ilkelerinde değişiklik yapıp yapılmadığını denetim raporunda belirtmesi gerekmektedir. İşletmelerin birbirini takip eden dönemlerde aynı muhasebe ilkelerini uygulaması mali tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktadır. Aksi bir durumda bilgi kullanıcıları gerekli mali analizleri yapamayacaklardır. Bu yüzden denetçinin herhangi bir değişikliği ve bu değişikliğin finansal tablolara etkisini de belirtmesi zorunludur (Selimoğlu vd., 2014:17).

1.9.3.3. Tam Açıklama İlkelerine Uyum Standardı

Finansal tabloların, bu tablolardan yararlanacak bilgi kullanıcılarının kararlarına yardımcı olacak ölçüde açık, anlaşılır ve yeterli olması gerekmektedir. Denetçi finansal tablolardaki bilgilerin, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına karşılık verecek düzeyde açıklama yapıp yapılmadığına karar vermek için mesleki yargısını kullanacaktır. Denetçi yetersiz bulduğu konulara ilişkin açıklamaları raporunda belirtmelidir (Kepekçi, 2004: 23).

1.9.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Yapılan denetim sonucunda denetçi, finansal tabloları bir bütün olarak ele alıp varmış olduğu görüşü veya bir görüşe varmamış ise bu durumu nedenleri ile açıklamak zorundadır. Bu standart ayrıca denetçinin finansal tablolar ile olan ilişkisini ve almış olduğu sorumluluk derecesini belirtmesini de zorunlu hale getirmektedir (Güredin, 2010: 52). Denetim sonucunda denetçinin raporunda bildirmesi gereken görüş türleri; olumlu, olumsuz, şartlı görüş bildirmek ve görüş bildirmekten kaçınmadır (Durmuş ve Taş, 2008: 32).

1.10. Denetim Süreci

Denetim süreci dört temel aşamadan oluşmaktadır. Bunlar, müşterinin seçimi ve işin kabulü, denetimin planlanması, denetimin yürütülmesi ve denetim raporunun hazırlanmasıdır (Yılancı vd., 2016: 71).

1.10.1. Müşterinin Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi

Denetim süreci müşterinin denetim talebi ile başlamaktadır. Denetim firması müşteri işletmeye denetim hizmeti verip vermeyeceği kararını almadan önce müşteri hakkında bilgiler edinerek bir ön değerlendirme yapmalıdır (archive.ismmmo.org.tr). Müşterilerin değerlendirilmesi için denetim işini yapacak nitelikli denetim ekibi belirlenmelidir. Denetim ekibi gerekli tüm bilgileri sağlayarak bu bilgiler doğrultusunda bir karar almalı ve denetim işi kabul edildikten sonra denetim sözleşmesi imzalanmalıdır (Yurdakul, 2005: 65).

1.10.1.1. Müşteri Kabul Politikasının Belirlenmesi

Bağımsız denetçi GKDS çerçevesinde denetim çalışmasını yürütmek zorundadır. Denetim firmaları, denetçilerin bu standartlara uygun hareket etmelerini sağlamak amacıyla kendi kalite kontrol politika ve prosedürlerini oluşturmalıdır. Yeni bir müşteri için denetim işinin kabul edilmesinden önce müşteri işletme hakkında gerekli araştırma ve soruşturmaların yapılması amacıyla benimsenmiş politika ve prosedürlere Kalite Kontrol Standartları adı verilmektedir. Bu standart ayrıca mevcut müşterilerin devam ettirilmesi konusunda da denetim firmalarına yol göstermektedir (Kepekçi, 2004: 35).

1.10.1.2. Müşteri İşletmenin Tanınması

Denetçi, denetim işini kabul etmeden önce müşteri işletme ile ilgili risk değerlendirmesi yapmak amacıyla işletmeyi tanıma yoluna gitmektedir. Denetçi, işletmenin faaliyette bulunduğu sektör ve sektördeki durumu, uyması gereken yasal düzenlemeleri, geçmişi, devlet kurumları ile olan ilişkileri, denetim işini kabul ettikten sonra denetçinin itibarının zarar görüp görmeyeceği gibi konularda bilgi edinerek işletmeyi tanımaya çalışmalıdır (Bozkurt, 2006: 87-88).

1.10.1.3. Önceki Denetçi ile Görüşme

Denetçi yeni müşteriyi, müşteri firmanın sektördeki yerini, yöneticilerin dürüstlüğü gibi farklı yönlerden araştırmaktadır. Denetçinin varsa bir önceki denetçi ya da denetim firması ile görüşerek müşteri hakkında bilgi toplaması gerekmektedir. Önceki denetçi ya da denetim firması müşteri işletmenin izni doğrultusunda denetçiye işletme hakkında bilgiler verebilmektedir (Selimoğlu vd., 2017: 141). Denetçi, önceki denetçiden özellikle;

- Yönetimin dürüstlüğü,
- Muhasebe ilkeleri, denetim yöntem ve uygulamaları gibi konularda yöneticilerle anlaşmazlıkların olup olmadığı ve
- Müşteri firmanın denetçi değişikliği sebebin önceki denetçiye göre nedenleri hakkında bilgi istemelidir (Güredin, 2010: 180-182).

1.10.1.4. Denetim Sözleşmesinin İmzalanması

Denetçi gerekli inceleme ve değerlendirmeleri yaptıktan sonra müşteri işletmeyi kabul kararı almışsa müşteri işletme ile denetçi arasında bir denetim sözleşmesi imzalanmalıdır. Denetim sözleşmesi, denetçi ile müşteri işletme arasında imzalanan, müşteriye ait mali tabloların GKDS'ye uygunluğunun tespiti ve bu tespitin bir rapora bağlanması sorumluluğunu denetçiye yükleyen, gerekli tüm belge ve bilgileri sağlama ve ücret ödeme yükümlülüğünü müşteriye yükleyen bir sözleşmedir (Haftacı, 2016: 48).

1.10.2. Denetimin Planlanması

Denetim işinin alınması ve sözleşmenin imzalanmasından sonra denetim planlanması sürecine geçilmektedir. Denetçi bu süreçte ilk olarak müşteri işletmeyle ilgili bilgileri toplamakta ve yapılacak olan denetim işlemlerini detaylandırmaktadır (Durmuş ve Taş, 2008: 50). Denetçi gerekli bilgileri sağladıktan sonra denetim planı ve programını hazırlayarak yazılı hale getirmek zorundadır. Denetim planı, denetim çalışması sırasında uygulanacak denetim tekniklerinin, denetim çalışmasının zamanlamasının ve denetim çalışmasını yürütecek denetim ekibinin belirlendiği yazılı belgelerdir. Denetim programı ise, denetim işleminde ne tür çalışmaların yapılacağını detaylı bir şekilde belirten yazılı belgelerdir (Kaval, 2008: 68).

Denetim planlaması denetçinin finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturması için yeterli sayıda ve doğru kanıt toplamasına, yapılacak olan denetimin uygun bir maliyetle gerçekleştirilmesine ve işletme ile ilgili yanlış anlamaların önüne geçilmesine yardımcı olacaktır (Selimoğlu vd., 2017: 147).

Denetim planı belli aşamalardan oluşmaktadır. Bunlar (Bozkurt, 2006: 86);

- İşletme Faaliyetlerinin Tanınması,
- Başlangıç Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması,
- Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi,
- Denetim Risk Modelinin Oluşturulması,
- İç Kontrol Yapısının Tanınması,
- Denetim Programının Düzenlenmesidir.

1.10.2.1. Müşteri İşletme ve Sektörü Tanıma

Denetim faaliyetinin etkin bir şekilde planlanabilmesi için denetçinin müşteri işletmenin faaliyetleri konusunda bilgi edinmesi oldukça önemlidir. Müşteri işletmenin büyüklüğü, müşteri işletmeye ilişkin deneyimler ve denetçinin işletmenin faaliyette bulunduğu sektör hakkında bilgisi denetim planını etkilemektedir (Güredin, 2010: 186).

Denetçi, müşteri işletmenin ürettiği mamuller ya da hizmet türleri, örgüt yapısı, hukuki yapısı, pazarlama ve dağıtım uygulaması, müşterinin ilişkili olduğu kişiler ve kurumlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Denetçi bu bilgilere müşteri işletmeyi

gözlemleyerek, sorgulama yaparak, müşteri işletmenin yönetmelik ve genelgelerini okuyarak veya daha önce denetlemiş olduğu bir müşteriye denetçi kendi çalışma kâğıtlarını inceleyerek bilgi sahibi olabilmektedir (Kepekçi, 2004: 40).

Denetçi müşteri işletmenin faaliyette bulunduğu sektör hakkında yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Denetçinin sektörü tanımasındaki amaç, sektöre özgü riskler ve muhasebe düzenlemeleri hakkında bilgi edinmektir. Ayrıca denetçi işletmenin içinde yer aldığı ekonomik koşullar (yasal zorunluluklar, rekabet düzeyi vb.) hakkında da bilgi edinmek zorundadır (Selimoğlu vd. 2014:92).

1.10.2.2. Başlangıç Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması

Son dönemlerdeki gelişmeler denetimin çeşitli aşamalarında analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını önemli hale getirmiştir. Analitik inceleme prosedürlerindeki amaç, müşteri işletme tarafından denetçiye sunulan verilerin işletme içinden veya işletme dışından edinilen ilişkili verilerle çeşitli açılardan karşılaştırılarak elde edilen sonuçlarla denetime yön verilmesidir (Çalış, 2011: 31).

Analitik inceleme prosedürleri, “ *işletmenin finansal ve finansal olmayan verileri ile ilgili ilişkilerin incelenmesi ve kıyaslanması biçiminde yapılan testlerdir.*” Analitik inceleme prosedürlerinde çeşitli istatistiki, mali ve matematiksel teknikler kullanılarak yönetimin iddialarının doğruluğuna karar verilmesinde yardımcı olmaktadır (Bozkurt, 2006: 95-96).

Analitik inceleme prosedürlerinden yararlanma amaçları şunlardır (Selimoğlu vd., 2015: 188).

- Sektörü ve işletmeyi yakından tanımak,
- İşletmenin sürdürülebilirliğini değerlemek,
- Beklenen yanlışlıklara yönetimin dikkatini çekmek,
- Ayrıntılı denetim testlerinin sayısını azaltmaktır.

1.10.2.3. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

Denetimde önemlilik kavramı muhasebede önemlilik kavramı ile benzerlik göstermektedir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin eksik veya hatalı olması, bu bilgilerin doğruluğuna güvenen bilgi kullanıcıların kararlarını etkiliyorsa bu

eksikliklerin ve hataların önemli olduğu kabul edilmelidir. Denetçi, finansal tablolardaki eksik veya hatalı bilginin önemli olup olmadığı kararını verirken finansal tablo kalemlerinin tutarı ve niteliğini dikkate almalıdır (Kepekçi, 2004: 44). Örneğin toplam satış tutarı 1 milyon TL olan bir işletmenin hesaplarındaki 2 bin TL'lik bir hata önemli olmayabilirken, toplam satış tutarı 9 bin TL olan bir işletmenin hesaplarındaki bin TL'lik bir hata önemli olabilmektedir (Türedi, 2007: 109). Her biri küçük tutarda çok sayıda hatalı işlemlerin bir araya gelerek kârdaki önemli bir değişikliğe neden olması da finansal tablo kalemlerinin niteliğine örnek verilebilir (Erdoğan, 2006: 115).

Önemlilik düzeyinin belirlenmesi, denetçinin mesleki yargı meselesi olup, finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgi gereksinimlerinden etkilenmektedir (McWALL, 2010: 1/3).

Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler şunlardır (Selimoğlu vd., 2015: 228-231).

- *Tek finansal değişken yöntemi*; denetçi, denetim firmasının politikası gereği daha önceden ön görülen ve kendisinin kullanımına sunulan temellerden uygun olanını seçmekte ve müşterisinin sayısal faktörlerine seçmiş olduğu temellerden birini uygulayarak önemlilik düzeyini belirlemektedir.
- *Birden çok veya işletme büyüklüğünü temel alan değişkenler yöntemi*; denetçi farklı büyüklükte olan şirketler için farklı önemlilik düzeyi öngörmektedir. Denetçi niteliksel faktörleri dikkate alarak hangi önemlilik düzeyinin uygun olacağına karar vermektedir.
- *Karışık yada ortalama yöntemi*; dört yada beş kural birlikte ele alınarak oransal ağırlıklar belirlenmekte yada ortalamalar alınmaktadır.
- *Formül yöntemi*; ortalama yöntemin bir başka şekli olan bu yöntemde hesapların büyüklüğü ve hata ihtimalleri dikkate alınarak önemlilik seviyelerini belirlemek amacıyla istatistiksel analizlerden hareketle bir formül belirlenmektedir.

1.10.2.4. Denetim Risk Modelinin Oluşturulması

Denetimde iki tür risk kavramı vardır. Bunlar “ denetim riski” ve “ işletme riski” dir.

Denetim riski, denetçinin finansal tablolardaki hataları saptayamayıp, doğru olmayan bir sonuca vararak yanlış bir görüş ortaya koymasındır (Eroğan, 2006: 80). *İşletme riski* ise, denetçinin denetim işini alması sonucunda mesleki itibarının zarar görmesidir (Selimoğlu vd., 2014: 99).

Denetçi, hem kanıt toplama amacıyla denetim prosedürlerini oluşturmada hem de finansal tabloları bir bütün olarak doğruluğunu değerlemede denetim riskini göz önünde bulundurmalıdır (Kepekçi, 2004: 46).

Denetim riski tek başına değerlendirme yapılan bir risk unsuru değildir. Bu riski oluşturan bileşenler; yapısal (doğal) risk, kontrol riski ve bulgu riskidir. Doğal risk işletmenin yapısıyla ilgili olup kontrol riski işletmenin kontrol sisteminin etkinliğiyle ilgilidir. Bulgu riski ise, denetçinin asıl tespit etmesi gereken ve denetçinin sorumluluğundaki risk unsurudur. Bu risk bileşenlerinin oluşturduğu denetim risk modeli şu şekildedir (Varıcı ve Karakaş, 2017: 195).

$$DR = YR * KR * BR$$

$$BR = \frac{DR}{YR * KR}$$

DR = Kabul edilen denetim riski

YR = Yapısal (doğal) risk

KR = Kontrol riski

BR = Bulgu riski

Denetçi kabul edilen denetim risk düzeyini düşük tutmak istemektedir. Çünkü kabul edilen denetim riski güvence düzeyini de etkilemektedir. Örneğin, kabul edilen denetim riski % 5 ise denetimin güvence düzeyi % 95'tir (Seimoğlu vd., 2014: 103).

Yapısal (Doğal) Risk: İç kontrolün olmadığı varsayılarak bir hesap kalemi veya işlemlerde önemli yanlışlık olma olasılığıdır. Bazı hesap kalemleri diğer hesap kalemlerine göre daha fazla yapısal risk unsuru taşımaktadırlar. Örneğin, kasadaki nakit paranın çalınma ihtimali duran varlıkların (taşıt, makine vb.) çalınma ihtimalinden daha

yüksek olduğundan kasa hesabı daha fazla risk taşımaktadır. Dolayısıyla kasa hesabının yapısal riski fazladır (Yılcı vd., 2016: 90).

Kontrol Riski: İşletmenin iç kontrol sisteminin uygun olamaması, kontrol gerekliliğinin yerine getirilememesinden dolayı iş veya işlemlerdeki yanlışlıkların ortaya çıkarılmama olasılığıdır (Kır, 2010: 53).

Bulgu Riski: Denetçinin kontrol edebildiği bulgu riski, finansal tablolardaki önemli bir yanlışlığın denetçi tarafından bulunamama olasılığıdır (Selimoğlu vd., 2017: 202).

Denetçinin kaliteli bir denetim faaliyetini gerçekleştirmesi için yukarıdaki risk unsurlarını dikkate alması ve denetim planını bu doğrultuda şekillendirmesi gerekmektedir. Ayrıca finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların ve yolsuzlukların önüne geçilebilmesi için işletmenin etkin bir iç kontrol yapısına sahip olması gerekmektedir.

1.10.2.5. İç Kontrol Yapısının Tanınması

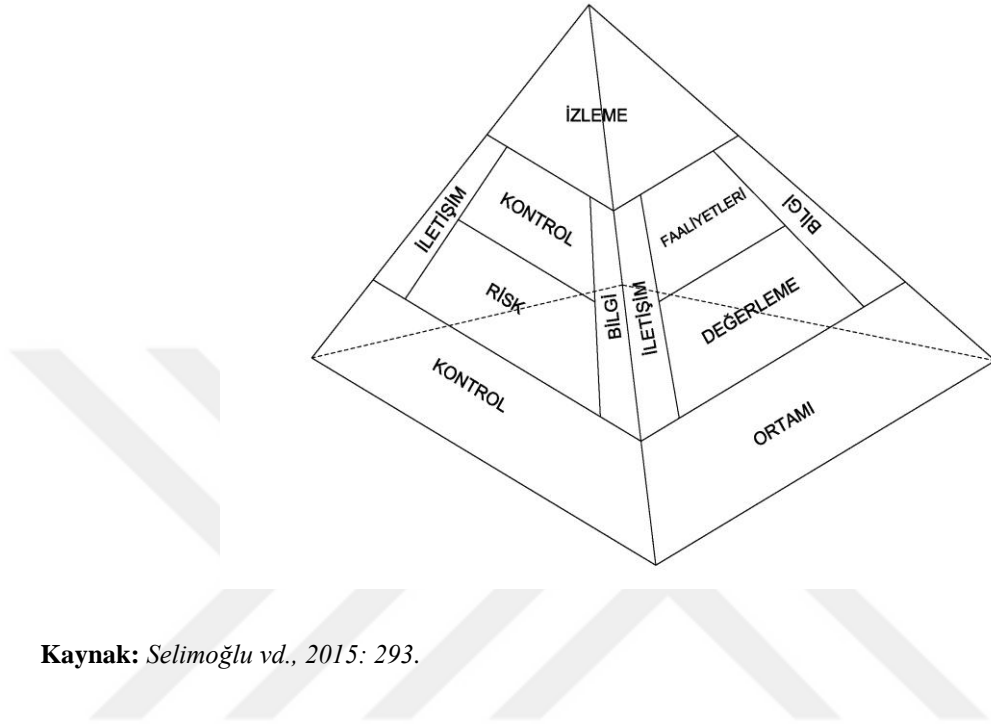
İç kontrol sistemi, işletme yönetimince işletmenin amaçlarına ulaştığına, işlem ve faaliyetlerinin etkin olarak gerçekleştirildiğine, yasa ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir düzeyde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve uygulanan bir sistemdir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 2013: 10. Kısım madde 11).

Denetçinin işletmenin iç kontrol yapısını anlaması ve kontrol riskini değerlendirmesi gerekmektedir. Denetçi iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek sistemin etkin olmaması veya eksikliğinden kaynaklanan önemli yanlışlık riskini saptamaya çalışmalıdır. Etkin iç kontroller hilelerin önlenmesine ve ortaya çıkarılmasında yardımcı olmaktadır. Bir işletmenin iç kontrol yapısı “COSO Piramidi” olarak tanımlanan bir biriyle ilişkili unsurlardan oluşmaktadır. Şekil 1’de gösterilen COSO kontrol modelinin unsurları şunlardır (Selimoğlu vd., 2015: 290-293);

- Kontrol ortamı
- Müşteri işletmenin risk değerlendirme süreci
- Finansal raporlama ile ilgili işletme süreçlerini içeren bilgi sistemleri ve iletişim

- Kontrol faaliyetleri
- Kontrolleri izlemek

Şekil 1: COSO İç Kontrol Piramidi



Kaynak: Selimoğlu vd., 2015: 293.

1.10.2.6. Denetim Programının Düzenlenmesi

Denetim programı, denetim sürecinde uygulanacak denetim prosedürleridir. Denetim programı, denetim sürecinde hangi işlerin, kimler tarafından, ne zaman yapılacağını belirten yazılı belgelerdir. Denetim programı, her işlem türü ve her hesap kalemi için hazırlanmaktadır. Denetim programında kontrol testlerine ve maddi doğruluk testlerine ilişkin denetim prosedürleri yer almaktadır (Kepekçi, 2004: 60).

İyi bir şekilde düzenlenmiş denetim programı, denetim işinin çerçevesinin belirlenmesine ve tamamlanmasına rehberlik etmekte, denetimin koordine edilmesine, gözetim ve kontrolüne temel oluşturulmasına ve yapılan iş için bir kanıt oluşturulmasına yarar sağlamaktadır. Denetçilerin denetim programını değiştiremeyeceğini düşünmemeleri gerekmektedir. Denetim programı, denetim çalışmaları ilerledikçe değişen koşulları dikkate alarak gerekli düzeltmelerden geçirilmektedir (Güredin, 2010: 192).

1.10.3. Denetim Planının Yürütülmesi

Denetimin planlanması aşamasından sonra denetim planının yürütülmesi aşamasına geçilmektedir. Denetim planının yürütülmesi, dönem içerisinde gerçekleştirilen sistem ve fonksiyon testleri (kontrol testleri) ve dönem sonuna doğru başlayan ve dönem sona erdikten sonrada sürdürülen maddi doğruluk testleri olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır (Kaval, 2008: 68).

1.10.3.1. Kontrol Testleri

Kontrol testleri işletmenin iç kontrol yapısının yeterliliğinin (sistem testleri) ve etkinliğinin (fonksiyon testleri) incelenip değerlendirilmesidir. Kontrol testlerinin amacı, kontrol risk düzeyini belirlemektir. Kontrol risk düzeyi ne kadar düşüğe toplanacak kanıt sayısı da daha az olacaktır. Kontrol riski yüksekse daha fazla kanıt toplanacak ve daha detaylı bir çalışma yürütülecektir (Uyar, 2012: 50).

1.10.3.2. Maddi Doğruluk Testleri

Maddi doğruluk testleri, finansal tablolardaki değerlerin doğruluğuna ilişkin kanıt toplama prosedürleridir. Maddi doğruluk testleri işlem testleri, analitik yöntemler ve hesap kalanlarının detaylı incelenmesi şeklinde gerçekleştirilebilir. Denetçi yönetimin iddiası olan işlemleri bir matris üzerinde sınıflandırarak işlem testi uygulayabilir, finansal tablolardaki tutarların beklentilerle karşılaştırmasına yönelik analitik yöntemler kullanabilir veya hesap kalanlarının doğruluğunu incelemek amacıyla fiziksel incelemeler, doğrulamalar, belge incelemesi gibi kanıt toplama tekniklerini kullanabilir (Selimoğlu vd., 2017: 268-270).

1.10.4. Denetimin Raporlanması

Denetim çalışmalarının tamamlanmasından sonra denetçi elde etmiş olduğu kanıt ve bulguları gözden geçirerek değerlendirmektedir. Denetçi bu değerlendirme sonucunda finansal tabloların geçerli raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturmalıdır. Denetçi bu görüşü oluşturmak amacıyla finansal tablolarda hata ve hileden kaynaklı önemli yanlışlıkların olup olmadığı konusunda makul bir güvence elde edip etmediği sonuca varmaktadır. Denetçi bu sonuca varırken yeterli ve uygun kanıtlar elde etmeye ve düzeltilmiş yanlışlıkların

tek başına veya bir bütün olarak önemli olup olmadığına dikkat etmelidir. Denetçinin tüm değerlendirmeler sonucu vermiş olduğu görüşünü raporunda bildirmesi gerekmektedir. Denetçinin bildireceği görüş türleri aşağıda açıklanmıştır (BDS 700, 2017: para. 16-18).

1.10.4.1. Olumlu Görüş

Denetçi denetim standartlarına göre finansal tabloların raporlama çerçevesinde hazırlanıp önemli bir yanlışlık içermediği sonucuna varırsa olumlu görüş bildirmektedir (BDS 700, 2017: para. 16). Olumlu görüş vermenin koşulu denetçinin incelemiş olduğu finansal tablolar ile ilgili herhangi bir hata, eksiklik veya sorunla karşılaşmamasıdır.

Denetçi aşağıdaki durumlarla karşılaştığında olumlu görüş dışında bir görüş bildirmektedir (BDS 705, 2017: para. 4)

- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanılarak, bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanlışlıkların olduğu sonucuna varılmışsa veya
- Bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanlışlık olmadığı sonucuna varmak amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememişse.

Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine neden olan durumların niteliği ve bunların denetçinin görüşünü ne türde etkilediği Tablo 5’de gösterilmiştir (BDS 705, 2017: para. A1).

Tablo 5: Denetçinin Olumlu Görüş Dışında Başka Bir Görüş Vermesine Neden Olan Durumların Niteliği ve Bunların Denetçinin Görüşüne Etkileri

Olumlu Görüş Dışında Başka Bir Görüş verilmesine neden Olan Durumun Niteliği	Bu Durumun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin veya Olası Etkilerinin Yaygınlığına İlişkin Denetçinin Yargısı	
	Önemli Ancak Yaygın Değil	Önemli ve Yaygın
Finansal tablolar “önemli yanlışlık” içermektedir.	<i>Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)</i>	<i>Olumsuz Görüş</i>
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.	<i>Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)</i>	<i>Görüş Vermekten Kaçınma</i>

Kaynak: BDS 705, 2017: para. A1.

Finansal tablolara ilişkin görüşünü oluşturan denetçi mesleki yargısına göre önemli olan bazı hususları açıklama paragrafında kullanıcıların dikkatini çekmektedir. Bu hususlar denetçinin görüşünü etkilememektedir. Denetçi aşağıdaki gibi durumlarla karşılaştığında ‘‘Dikkat Çeken Hususlar’’ paragrafının eklenmesini gerekli görebilir (BDS 706, 2016: para. A5-A7):

- İstisnai bir davanın ya da düzenleyici bir kuruluşun verdiği kararın gelecekte meydana getirebileceği sonucuna ilişkin bir belirsizlik olması,
- Finansal tabloların tarihi ile denetçinin raporlama tarihi arasında meydana gelen bilanço tarihinden sonraki önemli olaylar,
- Finansal tablolara önemli bir etkisi olan yeni bir muhasebe standardının erken uygulanması,
- Finansal tabloları önemli bir şekilde etkileyen ya da etkilemeye devam eden ciddi afet durumları.

1.10.4.2. Olumsuz Görüş

Denetçi finansal tablolara ilişkin yeterli ve uygun sayıda kanıt elde etmiş ve yanlışlıkların tek başına ya da bir bütün olarak finansal tablolarda önemli ve etkisinin yaygın olduğu kanısına varmış ise olumsuz görüş bildirmektedir (Selimoğlu vd., 2017: 331).

Finansal tablolarda önemli bir yanlışlık aşağıdaki durumlarda ortaya çıkabilir. Denetçi aşağıdaki durumların meydana gelmesi ve bunların finansal tabloları önemli derecede etkilemesi veya bu durumların olası etkilerinin finansal tablolar üzerinde yaygın olması durumunda olumsuz görüş bildirmektedir (BDS 705, 2017: para. A2-A7)

- Muhasebe politikalarının geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarsız olması veya yönetimin seçilen muhasebe politikalarını uygulamaması ya da uygulamada hata yapılması,
- İlgili dipnotlar dâhil finansal tabloların gerçeği yansıtmaması,
- Finansal tablo açıklamalarının uygun ve yeterli olmaması.

1.10.4.3. Şartlı Görüş

Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi, oluşturmuş olduğu görüşe sebep olan durumun niteliği ve bu durumun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin veya olası etkilerinin yaygınlığına ilişkin yargısına bağlıdır (BDS 705, 2017: para.2).

Denetçi aşağıdaki durumlarda şartlı görüş bildirmektedir (BDS 705, 2017: para.7);

- Denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamış ve yanlışlıkların tek başına veya bir bütün olarak önemli olduğu fakat finansal tablolarda yaygın olmadığı kanısına varmışsa ya da
- Denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamamakla birlikte -varsa- saptayamadığı yanlışlıkların finansal tablolarda etkilerinin önemli olabileceği fakat yaygın olmayacağı kanısına varmışsa şartlı görüş bildirmektedir.

1.10.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi yeterli ve uygun kanıtları sağlayamamış ve finansal tablolarda olması muhtemel yanlışlıkların finansal tablolar üzerine etkisinin önemli ve yaygın olabileceği kanısına varmışsa görüş bildirmekten kaçınmaktadır.

Denetçi gerekli tüm faaliyetleri gerçekleştirmesine rağmen somut veriler elde edememiş ve herhangi bir sınırlama, engelleme veya belirsizlikle karşı karşıya ise görüş bildirmekten kaçınmalıdır (Oğuz, 2015: 14).

İKİNCİ BÖLÜM

DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI VE DENETİMDE KALİTE

2.1. Denetçi Bağımsızlığı

Denetimde bağımsızlık kavramı, 19. yy'dan itibaren endüstri devriminin yaygınlaşmasıyla birlikte denetimin şirket dışındaki kişiler tarafından gerçekleştirilmesiyle ortaya çıkmış ve 1929 yılında Büyük Buhran sonrası, şirketlerin denetimi şirket dışındaki kişiler tarafından gerçekleştirilmesinin önemi artmıştır (Erken, 2009: 16-17).

Dünyada yaşanan ekonomik gelişmelerle birlikte, finansal tablolara ilişkin bilgi kullanıcıların güvenilir bilgi ihtiyacı, bağımsız denetimi önemli bir hale getirmiştir. Bağımsız denetimle söz konusu finansal tabloların güvenilirliği artırılarak bilgi kullanıcıların daha doğru karar almaları amaçlanmaktadır. Bu bağlamda denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin bağımsızlığı finansal tabloların güvenilirliğinde önemli bir etkidir (Demir ve Çiftçi, 2016: 88).

Denetçi bağımsızlığı kavramına geçmeden önce bağımsızlık kavramının kelime anlamını incelemek faydalı olacaktır.

Bağımsızlık, Türk Dil Kurumuna göre, bağımsız olma durumu olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız kelimesi ise, “davranışlarını, tutumlarını, girişimlerini herhangi bir gücün etkisi altında kalmadan düzenleyebilen, özgür, hür ve müstakil (ayrı olma) ” olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr, 2018).

Denetçi bağımsızlığı ile ilgili genel kabul gören bir tanımlama bulunmamakla birlikte denetim literatüründe farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Bir tanıma göre, denetçi bağımsızlığı, müşteri baskısına direnme yeteneğidir (Knapp, 1985: 202-203). Başka bir tanıma göre denetçi bağımsızlığı, denetçinin baskı ve faktörlerin etkisi altında kalmadan tarafsız bir şekilde karar alma yeteneğidir (ISB, 2000: para. 4).

SPK tarafından yapılan tanıma göre bağımsızlık, denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini dürüst ve tarafsız bir şekilde icra etmelerini

sağlayacak bir davranış ve anlayış bütünüdür (SPK, Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ, 2006: 2. kısım madde 12).

KGK tarafından yapılan tanımlamaya göre, denetçi bağımsızlığı gerçekte bağımsızlık ve görünüşte bağımsızlık olarak iki gruba ayrılmıştır. Gerçekte bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde davranmasını teminen, mesleki yargısını zedeleyecek durumlardan etkilenmeden bir görüş oluşturmasıdır. Görünüşte bağımsızlık ise; denetim kuruluşunun veya denetçinin, konuya ilişkin bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, bağımsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği izlenimini oluşturabilecek tüm durum ve davranışlardan kaçınmasıdır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012: madde 22).

Denetçilerin denetim faaliyetlerini sürdürürken denetimle alakalı tüm konularda bağımsız davranmaları gerekmektedir. Denetimde bağımsızlık; denetçinin kanıt toplamada, kanıtları ve sonuçları değerlemede ve sonuçları raporlamada tarafsız bir bakış açısıyla hareket etmesini ifade etmektedir (Güredin, 1997: 14).

2.1.1. Denetçi Bağımsızlığını Ortadan Kaldıran Durumlar

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin bağımsız olmalarının yanında bağımsızlığı ortadan kaldıracak durumlardan da sakınmaları gerekmektedir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. Maddesine göre denetçi bağımsızlığını zedeleyen ya da ortadan kaldıran durumlar şunlardır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012: madde 22);

- *“Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3'üncü dereceye kadar (3' üncü derece dâhil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması”*,
- *“Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi”*,

- “Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturması, denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi” ve
- “Bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin ortaya çıkması”.

Denetçinin bağımsızlığını olumsuz yönde etkileyen faktörlere aşağıdaki örnekler verilebilir (Ercan, 2017: 268-269; Salehi vd., 2009: 166).

- Müşteriye yakın olmak,
- Denetçinin geçimini sağlamak için müşteriye bağımlı olması,
- Müşteri yönetimi ile yakın ilişki,
- Müşteriden doğrudan veya çalışanlar aracılığıyla ücret dışında mal veya hizmet kabul edilmesi,
- Denetim pazarındaki rekabet,
- Denetçinin hesap kalemleriyle ilgili dışarıdan (banka, alıcılar, satıcılar vb.) doğrulamalara güvenmesi,
- Müşteri ile borç- alacak ilişkisi içinde olunması,
- Denetlenen işletmedeki müdür veya yöneticinin işletmeden ayrıldıktan sonra denetim firmasında işe başlaması gibi durumlar denetçinin bağımsızlığını olumsuz yönde etkilemektedir.

2.1.2. Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler

Denetçilerin bağımsızlığına yönelik tehditler farklı durum ve şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bu tehdit türleri; kişisel çıkar tehdidi, kendi kendini teftiş tehdidi, savunma tehdidi, yakınlık tehdidi ve yıldırma tehdididir.

2.1.2.1. Kişisel Çıkar Tehdidi

Bu tehdit türü, finansal veya diğer çıkar çatışmalarının neden olduğu bir tehdittir. Denetçinin doğrudan veya dolaylı olarak müşterisinde finansal çıkar sahibi olması, yüksek ücret elde ettiği müşterilerini kaybetme korkusunun olması, denetçinin bağımsızlığından ödün vererek müşterisini korumaya çalışmasıdır (Nasution, 2013: 6).

2.1.2.2. Kendi Kendini Teftiş Tehdidi

Bu tehdit, denetlenen işletmenin yöneticisinin ya da çalışanın daha sonradan işletmeyi denetleyen firmanın bir üyesi olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, denetçinin önyargısız bir şekilde hareket etmesi zor olacaktır (Ercan, 2017: 267).

2.1.2.3. Savunma Tehdidi

Denetçinin müşterisini mahkeme ya da başka durumlarda savunması veya tam tersi bir şekilde muhalefette olması, denetçinin bağımsızlığını tehdit etmektedir (Selimoğlu vd., 2017: 117). Örneğin, bir denetçinin denetlediği firmanın hisse senetlerini tanıtması durumunda bu tehdit türünden söz edilebilir (ISB, 2000: para. 12).

2.1.2.4. Yakınlık Tehdidi

Yakınlık tehdidi, denetçinin müşterisinin kişiliğinden ve niteliğinden etkilenip, müşterisinin menfaatleri doğrultusunda hareket etmesidir. Örneğin, müşteriyle uzun süreli ve yakın ilişki içinde olunması müşteriye aşırı güven duyulmasına veya yeterli ve objektif incelemelerin yapılmamasına yol açacaktır (Uzay, 2004: 3).

2.1.2.5. Yıldırma Tehdidi

Yıldırma tehdidi, denetçinin gerçek ya da hissedilen tehditlerden dolayı tarafsız davranmaktan kaçınmaya zorlanmasıdır (Balsarı vd., 2013: 75). Bu tehditler müşteriden kaynaklıdır. Denetçi müşteri tarafından gerçekten ya da korkutmak amaçlı çeşitli baskı ve tehditlerle yıldırılabilir. Bu da denetçinin bağımsızlığını olumsuz yönde etkilenmesine neden olmaktadır (Ercan, 2017: 268).

2.1.3. Denetçi Bağımsızlığının Korunmasına Yönelik Önlemler

Bağımsızlığı tehdit eden durumların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı korumaya yönelik önlemler alınmalıdır. Alınan önlemlerin tehditleri ortadan kaldırmaması durumunda, bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı kabul edilmektedir. Denetçiler denetim sürecinde karşılaştıkları bu tehditleri, bunlara karşı alınan önlemleri ve konuyla ilişkili tüm değerlendirmeleri yazılı olarak kaydederek saklamaları gerekmektedir. Bağımsızlığın ortadan kalktığı bu durumlar KGK'ya

bildirilmekte ve kurum onayından sonra denetim sözleşmesi sona erdirilmektedir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012: madde 22).

Denetçi bağımsızlığını korumaya yönelik önlemler genellikle üç kategoriye ayrılmaktadır. Bunlar (ICAEW, 2003: 7).

1. Mesleki düzenlemeler, mevzuat ve yönetmelikler tarafından alınan önlemler;

- Mesleğe giriş için eğitim, öğretim ve deneyim şartları,
- Sürekli eğitim gerekliliği,
- Mesleki standartlar, gözlem ve disiplin prosedürleri,
- Denetim firmasının kalite kontrol sisteminin dışarıdan yetkilendirilmiş kişiler tarafından gözden geçirilmesi
- Denetim firmalarının bağımsızlık şartlarını düzenleyen mevzuat.

2. Müşteri işletme tarafından alınan önlemler;

- Müşteri işletme yönetimi denetim firmasını atadığında yönetim dışındaki kişilerinde bu atamayı onaylaması,
- Müşteri işletmenin yönetsel kararlar verebilen yetkin çalışanlara sahip olması,
- Müşteri işletmenin doğru finansal raporlama taahhüdünün önemini belirten politika ve prosedürlerinin olması,
- Denetim dışı görevlendirmede objektif seçimler sağlayan iç prosedürlerin olması; etkin iç kontrol sisteminin olması,
- Denetim firmasının hizmetleriyle ilgili gözetim ve iletişimi sağlayan kurumsal bir yönetim yapısının olması.

3. Denetim firmasının kendi sistemleri ve prosedürleri dâhilindeki önlemler (Ercan, 2017: 269-270).

- Bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, bu tehditlerin ortadan kaldırılması veya azaltılması amacıyla önlemlerin alınmasına ilişkin yazılı politikalar olması,
- Denetçilerin kamu yararına hareket etmesi,

- Denetim kalitesini arttırmak amacıyla politika ve prosedürlerin belirlenmesi,
- Yapılan çalışmanın gözden geçirilmesi ve gerekli tavsiyelerde bulunulması amacıyla başka bir muhasebecinin görevlendirilmesi,
- Denetim firmasının tüm politika ve prosedürlerinin ve bunlarla ilgili değişikliklerin tüm ortaklara ve personele eksiksiz ve zamanında bildirilmesi.

2.1.4. Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Bağımsız denetime duyulan ihtiyacın artmasıyla birlikte bağımsız denetimin önemi artmakta, buna paralel olarak bağımsız denetçilerin sorumlulukları da artmaktadır. Bağımsız denetçinin sorumluluklarının artması denetim riskinin ölçülmesi ve makul seviyeye indirilmesinde denetçinin ilgisini geliştirmektedir (Selimoğlu vd., 2015: 150-151).

Bağımsız denetçinin sorumlulukları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Köse ve Ertan, 2016: 304-305).

- Denetimden doğan sorumluluk,
- Denetimde kalite ve güvenilirliğin sağlanması,
- Mesleki etik ilkelere uyma,
- Denetim raporu - görüş bildirme,
- Bilanço tarihinden sonraki olaylar,
- Diğer sorumluluklardır.

2.1.4.1. Denetimden Doğan Sorumluluk

Bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçiler, hazırlamış oldukları finansal tablo ve raporların denetim standartlarına aykırı olması durumunda, bu raporlardaki eksik ve hatalı bilgiler nedeniyle oluşabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar (660 Sayılı KHK, 2011: madde 24).

2.1.4.2. Denetimde Kalite ve Güvenilirliğin Sağlanması

Bağımsız denetimde kalite, denetçinin finansal tablolara ilişkin vermiş olduğu görüşün doğruluğu ve güvenilirliğidir. Bağımsız denetçiler vermiş oldukları denetim hizmetinin kalitesini sağlamakla yükümlüdürler. Bağımsız denetim firmalarının müşteri işletme ve ilgili taraflara karşı olan sorumluluklarını yerine getirebilmek için kendi bünyelerinde bir kalite güvence sistemini kurmaları ve geliştirmeleri gerekmektedir (Oktay, 2013: 45).

Bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçiler, mesleki standartlara ve mevzuata uyulduğuna ve denetim raporlarının içinde bulunulan şartlara göre hazırlandığına ilişkin makul bir güvence sağlamak amacıyla kalite kontrol sistemi kurmak ve sistemi sürdürmekle yükümlüdürler (BDS 220, 2017: para. 2).

2.1.4.3. Mesleki Etik İlkelerine Uyma

Bağımsız denetçiler sadece müşterilerinin ihtiyaçlarını karşılamakla sorumlu değil aynı zamanda kamu yararına hareket etmekte de sorumludurlar. Denetçi bu sorumluluğu yerine getirirken etik kuralları gözetmek ve bu kurallara göre hareket etmekte yükümlüdür. Bu kurallar şunlardır (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı, 2017);

Dürüstlük: Meslek mensubunun, meslek ve iş ilişkilerinde dürüst davranması, açık sözlü, doğru ve güvenilir olması gerekmektedir.

Tarafsızlık: Meslek mensubu tarafsız olmalıdır. Önyargı, eğilim ve çıkar çatışmalarının yargı ve kararlarını etkilemesine izin vermemelidir.

Mesleki Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubu uygulama, teknik ve mevzuata ilişkin yeterli bilgiye sahip olmalı ve müşterisine gerekli hizmeti sağlamak amacıyla mesleki bilgi ve becerisini güncel tutmalıdır.

Sır Saklama (Gizlilik): Meslek mensubu mesleğini gerçekleştirirken elde etmiş olduğu bilgileri gizli tutmalı ve bu bilgileri herhangi bir gerekli yetki olmaksızın açıklamamalı, kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarları doğrultusunda kullanmamalıdır.

Mesleğe Uygun Davranış: Meslek mensubu meslekle ilgili mevzuata aykırı bir davranışta bulunmamalı, denetim mesleğinin itibarını zedeleyecek tutum ve davranışlardan sakınmalıdır.

2.1.4.4. Denetim Raporu - Görüş Bildirme

Bağımsız denetçi, denetim faaliyeti sonucunda elde etmiş olduğu bilgiler ve kanıtlar neticesinde bir görüşe varmalıdır. Denetçi varmış olduğu görüşü bir raporda sunmakla yükümlüdür (Köse ve Ertan, 2016: 304).

2.1.4.5. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylar finansal tabloları etkileyebilmektedir (BDS 560, 2017: para. 2). Bağımsız denetçi, bilanço tarihi ile denetim raporu tarihine kadar gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme ya da açıklama gerektirebilecek tüm olayları saptamak amacıyla ek denetim teknikleri uygulayarak, gerekli sayıda ve uygun nitelikte kanıt toplamalıdır (Karacan ve Uygun, 2016: 306). Bağımsız denetim raporu tarihinden sonra finansal tabloların yayınlanacağı zamana kadar gerçekleşen, finansal tabloları etkileyebilecek olayların denetçiye bildirilmesinde işletme yönetimi sorumludur (Selimoğlu vd., 2015: 425).

2.1.4.6. Diğer Sorumluluklar

Bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçiler, vermiş oldukları denetim hizmetlerinden doğabilecek zararları karşılayabilmek için, genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen bir sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadırlar (660 Sayılı KHK, 2011: madde 24).

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin, iş almak amacıyla dolaylı ya da dolaysız olarak reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunmaları ve denetim faaliyetlerinin niteliğini olumsuz yönde etkileyebilecek, diğer denetim kuruluşlarına ve denetçilere zarar verebilecek ölçüde rekabete girmeleri yasaktır (Haftacı, 2016: 25).

Denetim kuruluşları ve denetçiler, ticari defterlerini, düzenlemiş oldukları denetim raporlarını (elektronik, manyetik vb. ortamlarda tutulanlar dâhil), denetim

çalışmaları ve kalite kontrol sistemiyle ilgili her türlü belge ile eklerini on yıl süreyle saklamak zorundadırlar (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012: madde 35).

2.1.5. Denetçi Bağımsızlığının Gelişmesine Etki Eden Uluslararası Gelişmeler

Ekonominin küreselleşmesiyle sermayenin sınırları aşması, sermaye piyasalarıyla ilgilenen kişilerin güvenilir bilgi gereksinimleri, yabancı sermayenin önemi ve yaşanan büyük çaplı finansal skandallar düzenleyici kurumların bağımsızlık olgusu ile ilgili kuralları revize edilmesine ve yeni kuralların oluşturulmasına neden olmuştur (Atağan, 2007: 44).

Bu bakımdan denetçi bağımsızlığının gelişmesinde etkili olan; denetim skandalları, Sarbanes-Oxley Yasası ve diğer yasal düzenlemeleri incelemek faydalı olacaktır.

2.1.5.1. Denetim Skandalları

Finansal tablolar, bilgi kullanıcılarına doğru, güvenilir, şeffaf, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygun bilgiler sunmalıdır. Bu kriterlerin sağlanması da bağımsız denetimle mümkün olmaktadır. Ancak GKMİ ve finansal raporlama standartlarına aykırı olarak yapılan işlem ve kayıtlar dünyada büyük yankı uyandıran denetim skandallarının yaşanmasına neden olmuştur (Atmaca, 2012: 192).

ABD’de yaşanan Enron, Worldcom, Xerox, ve AB’de yaşanan Parmalat, gibi büyük çaplı denetim skandalları piyasalara, denetim şirketi ve denetçilere olan güveni zedelemiş ve dünyadaki piyasaları etkilemiştir (Dinç ve Cengiz, 2014: 222).

Enron Vakası

Enron, 1985 yılında Houston Natural Gas ve Inter North doğal gaz dağıtım şirketinin birleşmesiyle kurulmuştur. 1989 yılında doğal gaz ticaretine başlamış ve 1994’te enerji ticaretine başlamıştır. Esas uzmanlık alanı gaz dağıtımına olmasına rağmen enerji alım-satımı ve teslimatı, metal, plastik, kâğıt ürünleri, e-ticaret, fiber optik gibi birçok tanımadığı alana girmiştir (Toraman, 2012: 5-6). Böylelikle çok kısa bir sürede ABD’nin en büyük gaz ve enerji dağıtıcı firması haline gelmiştir. 2000’li yıllarda geliri

100 milyar doları aşan firma dünyanın en büyük enerji ticaretini yapan firma haline gelmiştir (Odabaşı ve Ergen, 2015: 2).

Enron şirketi bu hızlı yükselişin ardından kısa sürede iflas etmiştir. Şirketin batmasındaki en önemli etken yasadışı olarak uygulanan muhasebe kuralları ve başka şirket kanallarıyla risklerini ve zararlarını bilanço dışına çıkararak gizlemeleridir. Bu işlemler ve diğer başka ilişkiler sayesinde kârlı gösterilen şirketin, hisse senedi fiyatları yükselmiştir (www.ekodialog.com, 2018).

Enronun çöküşünde bir diğer önemli etken Enron şirketinin danışmalığını ve aynı zamanda 16 yıldır denetimini yapan Arthur Andersen firmasıdır. Enronla birlikte Arthur Andersen, şirketin kötüye giden durumunu gizlemişler ve şirketi kârda göstermişlerdir. 2001 Kasım ayında şirketi yeniden değerlemeye alan Andersen, şirketin geçen yılın 3. çeyreğine ilişkin 618 milyon dolar zararı belgeleyen raporu ortaya çıkarmıştır (Süer, 2003: 2-5). Bu durum şirketin daha detaylı incelenmesine neden olmuştur. 1996'dan bu yana 586 milyon dolar şişirilmiş kâr rakamı ortaya çıkmıştır. Arthur Andersen'nin bilançosunun şişirildiğinin ortaya çıkması büyük bir çöküşü de beraberinde getirmiştir. Bu rapordan üç hafta sonrasında şirket iflasını açıklamıştır (Toraman, 2012: 7).

Wordcom Vakası

Worldcom 1983 yılında Bernard Ebbers tarafından kurulmuştur. Çok kısa bir sürede büyüyerek 1990 yılında maddi değeri 180 milyar dolara çıkmıştır. 1999 yılında hisse senedinin adet değeri 64 doların üzerine çıkmıştır. Yine bu tarihte 80.000 çalışanıyla ABD'nin en büyük telekomünikasyon şirketi olmuştur (Odabaşı ve Ergen, 2015: 3).

Şirketin 2001 yılda edindiği 1.4 milyar dolarlık ve 2002'nin ilk 3 ayında edindiği 130 milyon dolarlık kârın aslında olmadığı ortaya çıkmıştır. Yine şirketin 3.8 milyar dolarlık harcamalarını muhasebe hileleriyle sermaye gideri olarak gösterilerek şirketin gerçek finansal durumu gizlenmiştir. Bu işlemlerin gerçekleştirildiği sırada şirketin denetçisi Arthur Andersen firmasıdır (www.hurriyet.com.tr, 2018).

Xerox Vakası

Wordcom'un ardından 1906 yılında kurulan, renk içeren dijital baskı, fotokopi, fax makinelerin üreticisi olan Xerox şirketi de 1997-2001 tarihleri arasında muhasebe işlemlerini manipüle ederek şirket gelirini ve kazancını olduğundan daha fazla göstermiştir (Jessup ve Nance, 2011: 155).

Xerox 20. yüzyılın sonlarında teknolojiye yenilikleriyle lider bir firma olmuştur. Ancak 1990'ların sonunda özellikle uluslararası pazarda rekabetin artmasıyla şirket gelirlerini arttırmakta zorlanmıştır. Bunun sonucu olarak şirket hileli ve manipüle edici raporlama uygulamalarına yönelerek gerçek durumunu gizlemiştir (Intal ve Do, 2002: 34-35).

ABD, SEC tarafından denetime tabi tutulan Xerox şirketinin 1997-2001 yılları arasında gelirinin 6 milyar dolar şişirildiği belirlenmiştir (www.hurriyet.com.tr, 2018).

Parmalat Vakası

Parmalat, temel gıda ve süt ürünleri üretimini yapıp satan bir şirkettir. Parmalat iştiraklere yasa dışı yollarla kaynak aktarımı yapmış, fiktif ve düzmece belgeler düzenleyerek borcunu olduğundan daha az göstermiş, hisse senedi fiyatlarını değiştirerek borsada manipülasyon yapmıştır. 2003 yılında şirketin Cayman Adalarında bulunan Bonlat iştirakinin 4.9 milyar Euro değerindeki varlığın Amerikan Bankası'nda olmadığını anlaşılmasıyla skandal ortaya çıkmıştır. Denetim firmasının Parmalat ile olan yakın ilişkileri, denetim planının eksikliği ve iç denetçinin olmaması yapılan hilelerin tespit edilememesine neden olmuştur (Göçen, 2010: 115-123).

Parmalat'ın denetimini yapan bağımsız denetim firması Grant Thornton firmasıdır. İtalya'da ki o dönem kanunlarına göre bir denetim firması, bir şirketi 9 yıl süreyle denetleyebilmektedir. Bu kural nedeniyle Parmalat şirketinin denetimini Deloitte Touche firması üstlenmiştir. Ancak, Grant Thornton Bonlat şirketi de dâhil olmak üzere diğer bazı şirketlerinin denetimini yapmaya devam etmiştir (Odabaşı ve Ergen, 2015: 5).

2.1.5.2. Sarbanes-Oxley Yasası

2000’li yıllarda yaşanan Enron, Wordcom gibi büyük çaplı finansal skandallar ve bunun sonucunda ortaya çıkan kriz nedeniyle yatırımcıların piyasalara ve bağımsız denetime olan güvenleri sarsılmıştır. Bağımsız denetimin etkinliğini arttırmak ve kaybedilen güveni tekrar sağlamak amacıyla 2002 yılında SEC tarafından Sarbanes-Oxley Yasası çıkarılmıştır (Haftacı, 2016: 39). Bu yasada, halka açık şirketlerin denetiminin gözetimi, denetçilerin bağımsızlığının güçlendirilmesi, şirket ve üst yönetimin sorumluluğu ve kamuya açık şirketlerin finansal raporlarının kalitesi ve şeffaflığının arttırılmasını hedefleyen birçok hüküm bulunmaktadır (Atağan, 2007: 57).

Sarbane-Oxley yasasının denetçi bağımsızlığına ilişkin düzenlemeleri özetle aşağıdaki gibidir:

Denetçi Bağımsızlığını Olumsuz Etkileyecek veya Ortadan kaldıracak Denetim Dışı Hizmetler: Bağımsız denetim firmalarının denetim sözleşmesi yaptıkları müşterilerine aşağıdaki hizmetleri vermeleri yasaklanmıştır (Ertikin, 2017: 108).

- Defter tutma ve bununla ilişkili işler,
- Finansal bilgi sistemlerini oluşturma ve idare etme,
- Değerleme ve ekspertiz,
- Sigorta ile ilgili hizmetler,
- İç denetim hizmetleri,
- Genel ve insan kaynakları yönetimi,
- Yatırım danışmanlığı, yatırım bankacılığı ve menkul kıymetlerin alım satımı,
- Hukuki danışmanlık hizmetleri,
- PCAOB’nin belirlediği yapılmasına izin verilmeyen diğer hizmetlerdir.

Denetim Komitesinin Ön Onayı: Denetim firmasının müşterisine sağlayacağı denetim ve denetim dışı hizmetler için (yukarıda belirtilen hizmetler dışında olanlar için örneğin, vergi hizmeti gibi), müşteri işletmenin denetim komitesinden ön onay alması gerekmektedir. Denetim dışı bir hizmetin ön onaydan muafiyeti için (Uzay, 2004: 7).

- Denetim dışı hizmetlerin sağlandığı yılda, bu hizmetlerden elde edine gelirin, müşterinin ödediği toplam tutarın %5'inden fazla olmaması,
- Müşteri işletmeyle yapılan sözleşme sırasında tanımlanmamış hizmetlerin olması,
- Denetimin tamamlanmasından önce hizmetin zaman geçirilmeden denetim komitesine bildirilmesi gerekmektedir.

Sorumlu Ortak Rotasyonu: Denetim hizmeti sunan denetim ekibinin sorumlu ortağın denetim sürecindeki rolüne göre aynı müşteriyi 5 ya da 7 yıldan fazla aralıksız denetlemesi yasaklanmıştır (Süer, 2003: 7-9). Denetim müşterisi 5'ten az olan ve denetim ortağı 10'dan az olan firmalar bu kısıtlamadan muaf tutulmuştur (Temel, 2008: 86). Rotasyon şartları Tablo 5'te yer almaktadır;

Tablo 6: Denetim Firması Ortaklarının Rotasyon Koşulları

Sorumlu Ortak	Rotasyon Şartı
Lider Denetim Ortağı	“5 yıldan sonra rotasyon; 5 yıl ara, 6 Mayıs 2003 tarihi sonrası, birinci mali yıl itibariyle geçerli, Daha önce lider veya sorumlu ortak olarak hizmet sağlanan dönemlerde denetim hizmetine dâhildir”.
İkincil Denetim Ortağı	“5 yıldan sonra rotasyon; 5 yıl ara, 6 Mayıs 2003 tarihi sonrası, ikinci mali yıl itibariyle geçerli, Daha önce lider veya sorumlu ortak olarak hizmet sağlanan dönemlerde denetim hizmetine dâhildir”.
Denetim Ekibine Dâhil Diğer Denetçiler İçin; İhraççıya veya ana firmaya on saat ya da on saatten fazla denetim hizmeti verilmesi, Aktif yada gelirlerinin, ihraççının konsolide aktif yada gelirlerinin %20'sini veya daha fazlasını oluşturan bir bağlı ortaklıkta lider sorumlu ortak olarak görev yapması.	“7 yıldan sonra rotasyon; 2 yıl ara, 6 Mayıs 2003 tarihi sonrası, birinci mali yıl itibariyle geçerli, Hizmet süresine 6 Mayıs 2003 tarihinden önceki hizmetler dâhil değildir”.

Kaynak: Süer, 2003: 7-9.

Denetim Komitesi ile İlişkiler: Halka açık her şirketin bir denetim komitesi oluşturması zorunludur. Bu komite şirketin bağımsız yönetim kurulu üyelerinden, en az bir üyesi Sertifikalı Kamu Muhasebeci unvanını taşıyan ve yine en az bir üyesinin finans uzmanından oluşturulması gereklidir. Denetim şirketi, denetim sürecindeki önemli konuları zamanında denetim komitesine raporlamalıdır (Atağan, 2007: 57-59).

Çıkar Çatışması: Müşteri firmada, genel müdür, muhasebe ya da finansman müdürü ve kontrolör gibi alanlarda çalışan bir kişinin, denetim faaliyetinin başlamasından önceki bir yıllık süreçte denetim firmasında istihdam edilmiş ise, denetim firmasının bu müşteriye denetim hizmeti vermesi yasaklanmıştır (Uzay, 2004: 7). Bu madde ile müşteri firmanın denetçi bağımsızlığını zedeleyecek etkilerinin önlenmesi amaçlanmıştır.

Sarbanes-Oxley yasası ABD şartlarına göre hazırlanmış olmasına rağmen yerel değil küresel bir etki yaratmıştır.

2.1.5.3. Avrupa Birliği Komisyonu Düzenlemeleri

AB açısından uyulması zorunlu olan denetim standartları 10.04.1984 tarihinde yayımlanan 84/253/EEC sayılı 8. Direktif ile belirlenmiştir. Bu direktifin amacı, denetçilerin gereksinimlerinin karşılanması ve AB'ye üye ülkelerde denetim düzenlemelerinde uyumlaştırmanın sağlanmasıdır. Bu direktif; denetçilerin sorumlulukları ve eğitimi, mesleki uzmanlığın gereklilikleri ile denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirmiştir (Dönmez vd., 2005: 58).

ABD'de yaşanan skandalların ardından AB'de de yaşanan yolsuzluk ve skandallarında etkisiyle 17.05.2006 tarihinde 8. Direktif gözden geçirilip düzenlemeler yapılarak aynı yıl yürürlüğe girmiştir (Yavuz, 2011: 150). Bu direktifin 4. bölümü, denetçi bağımsızlığı ve mesleki etik ilkeleri içermektedir. Direktifin 21. maddesinde; bağımsız denetçilerin/denetim firmalarının güvenilirliklerini, objektifliklerini, sosyal fonksiyonlarını, mesleki yeterlilik ve özeni sağlamak amacıyla mesleki etik ilkelerin belirlenmesi gerekliliği belirtilmiştir. “Bağımsızlık ve Objektiflik” başlıklı 22. maddesinde ise, denetçilerin/denetim firmalarının müşteri işletme ile doğrudan veya dolaylı olarak finansal, işçi-işveren ya da diğer ilişkiler içinde olması durumunda bağımsızlığın zedeleneceği belirtilmiştir (Kocameşe ve Güçlü, 2008: 9-10).

2.1.5.4. IFAC Düzenlemeleri

Dünyada küresel boyutta yaşanan ekonomik gelişmeler ülke ekonomilerini birbirine bağlı hale getirmiştir. Sermaye hareketlerinin uluslararası bir boyut kazanmasıyla yatırımcıların da sermaye piyasalarına güven ihtiyacı artmaktadır. Bu bağlamda muhasebe ve denetim alanında uluslararası düzeyde kabul gören standartların da önemi artmaktadır.

IFAC'ın bünyesinde çalışan IAASB, Uluslararası Denetim Standartlarını yayınlamaktadır. UDS'lerde denetçi bağımsızlığı ile ilgili düzenlemelere "*UDS-200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Genel İlkeler*" standardında yer verilmiştir. Söz konusu standartta denetçilerin uymak zorunda oldukları etik kurallar belirtilmiştir. Bu kurallar; bağımsızlık, dürüstlük, objektiflik, mesleki dikkat ve özen, sır saklama, mesleki davranış standartlarıdır (Uzay, 2004: 10). Ayrıca "*UDS-220 Bağımsız Denetimin Kalite Kontrolü*" standardında, denetçinin sorumlulukları belirtilmiştir. Denetçinin bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, güvenilirlik, mesleki davranış, dikkat ve özen ilkelerine bağlı hareket etmeleri gerektiği belirtilmiştir (Selimoğlu vd., 2015: 111-114).

IFAC'ın bağımsızlığa yönelik ayrıntılı düzenlemeleri meslek mensupları için etik kurallarda oluşturulmuştur. Bu çerçevede yer alan bağımsızlık kuralları bağımsız çalışan meslek mensuplarına yöneliktir. Buna göre denetçiler (Karavardar, 2015: 79-80);

- Denetim faaliyetine ilişkin ulaşılan sonuçları ifade edebilmesi için esasta ve şekilde bağımsız olmalı ve
- Bağımsızlığı tehlikeye sokacak tehditleri ve bu tehditlerin önemlilik düzeyini belirlemeli, tehditleri ortadan kaldırmak veya makul bir düzeye indirmek amacıyla önlemler almalıdır. Söz konusu tehditler kişisel çıkar, kendi kendini teftiş, savunma, yakınlık ve yıldırma tehditleridir.

2.1.5.5. Türkiye'deki Düzenlemeler

ABD ve AB'de yaşanan skandallar ile ülkemizde yaşanan bankacılık yolsuzlukların etkisi mevcut düzenlemelerimizde yenilikleri gündeme getirmiştir. Bu

bağlamda Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Sarbanes-Oxley Yasası temel alınarak mevcut düzenlemelerde değişiklikler yapılmıştır. Yine BDDK ile KGK tarafından ve yeni TTK Tasarısı ile düzenlemeler yapılmıştır (Temel, 2008: 91). Aşağıda denetçi bağımsızlığına ilişkin yapılan düzenlemeler açıklanmıştır;

Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ile Getirilen Düzenlemeler: Bu tebliğ ile sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti, bu faaliyette bulunmak üzere sermaye piyasası kurulunca yetkilendirilmiş olan bağımsız denetim firmalarına ve bağımsız denetçilere ilişkin ilke, standart, usul ve esasları belirlemek amaçlanmıştır (SPK, Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ: madde 1). Bu tebliğde bağımsızlıkla ilgili hükümler ikinci kısımda bağımsız denetim firmalarının ve bağımsız denetçilerin uyması zorunlu etik kurullar çerçevesinde ele alınmıştır.

Tebliğin ilgili hükümlerinde “bağımsızlık” tanımlanmış ve “bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar” belirtilmiştir. Bu tebliğe göre;

Bağımsızlık; mesleki faaliyetin dürüst ve objektif bir şekilde icra edilmesini sağlayacak davranış ve anlayışlar bütünü olarak tanımlanmıştır (SPK, Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ: madde 12),

Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar ise aşağıdaki gibi belirtilmiştir (SPK, Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ: madde 13).

- Bağımsız denetim firmalarında ya da bağımsız denetçilerde bağımsızlığın zedelendiğine dair şüphe oluşması,
- Bağımsız denetim firmasının ortak, yönetici, bağımsız denetçi/denetçi yardımcısı ve bunların üçüncü dereceye kadar (üçüncü derecede dâhil olmak üzere) eşleri, kan ve sıhrî hısımları ile bağımsız denetim firmaları tarafından:
 - 1- Müşteri veya müşteri ile ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak bir menfaat sağlanması ya da bunlara menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçinin bağımsız denetim firmasına yazılı olarak bildirilmemesi,
 - 2- Müşteri veya ilişkili kişilerle ortaklık ilişkisinin olması,

- 3- Müşteri veya müşteriye bağlı ortaklıklarda yönetici, müdür veya yardımcısı gibi önemli karar mercilerinde görev alması,
- 4- Müşteri veya bağlı ortaklıkları ile borç-alacak ilişkisi içinde bulunulması,
- Geçmiş yıllarla ilgili denetim ücretinin, geçerli bulunmayan bir nedenle müşteri tarafından ödenmemesi,
 - Denetim ücretinin, bağımsız denetime ilişkin sonuçlara bağlanması veya piyasa değerinden bariz farklı olması, denetim kalitesine dair belirsizlikler oluşturması, müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetlere göre belirlenmesi.

Bu tebliğe göre bağımsız denetim firmalarının veya bağımsız denetçilerin, müşterilerine denetim hizmeti verdikleri dönemde; aracılık, danışmanlık, defter tutma ve buna ilişkin diğer hizmetler, finansal bilgi sistemi kurma, değerlendirme, aktüerya hizmetleri, uygunluk ve ekspertiz raporu hazırlama, iç denetim, tahkim ve bilirkişilik yapmaları ve kurul tarafından izin verilmeyen diğer hizmetleri vermeleri yasaklanmıştır. Ancak vergi denetimi bu kapsam dışında tutulmuştur. Ayrıca denetim faaliyetini yürüttükleri işletmelerin denetim raporunun hazırlanmasından itibaren 2 yıl geçmedikçe, ilgili işletmede yönetici, müdür veya yardımcısı gibi önemli karar mercilerinde görev almaları yasaklanmıştır.

Yine bu tebliğe göre bağımsız denetim firmalarının gerçek kişi ortakları, yöneticileri ve ilişkili olduğu danışmanlık şirketleri, bağımsız denetim firmasının faaliyetini yürüttüğü müşterisine aynı dönem içerisinde danışmanlık hizmeti vermeleri yasaklanmıştır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler: BDDK'nın bağımsızlığa ilişkin düzenlemeleri, 01.11.2006 tarihinde 26333 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "*Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik*"in "Mesleki İlkeler" hükmü çerçevesinde ele alınmıştır. Bu yönetmelikte bağımsızlığa ilişkin düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleriyle paralellik göstermektedir. Bu kapsamda yönetmelikte bağımsızlık tanımlanmış ve bağımsızlığı zedeleyecek faaliyetler açıklanmıştır (Kocameşe ve Güçlü, 2008: 12-13).

TTK Tasarısı Düzenlemeleri: Bu tasarı denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığını sağlamak amacıyla düzenlemeler yapmıştır. Bu tasarıyla denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığını ortadan kaldıran durumlar belirtilmiştir. Buna göre, bağımsızlığı ve tarafsızlığı ortadan kaldıran durumlar; ortaklık ilişkileri, işçi/işveren ilişkisi, diğer ilişkiler ve ekonomik bağımlılıktır (Sağmanlı ve Cömert, 2010: 55-57).

KGK Düzenlemeleri: 2011 yılında KGK'nın kurulmasıyla muhasebe ve denetim alanındaki tüm düzenlemeler kurum tarafından yapılmaktadır. KGK denetçi bağımsızlığına ilişkin düzenlemeler IFAC/IAASB tarafından yayınlanan UDS'ler ile uyumlu olmuştur.

Sonuç olarak yaşanan denetim skandalları denetçinin bağımsızlığına ilişkin şüpheler yaratmış, bağımsız denetime ve sermaye piyasalarına olan güveni sarsmıştır. Piyasalara olan güveni tekrar sağlamak ve denetim kalitesini arttırmak amacıyla mevcut düzenlemelerdeki eksikliklerin giderilerek yeni düzenlemeler yapılması ihtiyacı doğmuştur.

2.2. Bağımsız Denetimde Kalite

Bağımsız denetimin amacı, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğu konusunda bilgi kullanıcılarına makul bir güvence sağlamaktır. Bu güvenin oluşturulması da kaliteli bir denetimle mümkün olmaktadır (Şeker ve Dinç, 2016: 422).

Kalite, genel anlamda müşteri ihtiyaçlarının karşılanması ve beklentilere uygunluktur. Bağımsız denetimde kalite ise, finansal tablolara ilişkin uygun bir görüş sunmak ve bu görüşü yeterli kanıtlarla ve objektif değerlemelerle desteklemektir (Durukan ve Kapucugil, 2017: 37-41). Başka bir ifadeyle bağımsız denetimde kalite, denetim raporunda bildirilen görüşün doğruluğunun ve güvenilirliğinin ifadesidir (Oktay, 2013: 47).

DeAngelo (1981) göre denetim de kalite, “denetçinin müşterinin muhasebe sistemindeki ihlalleri keşfetme ve bunları raporlama olasılığıdır.” Denetçinin bu ihlalleri raporlama olasılığı da bağımsızlığının ölçüsüdür (DeAngelo, 1981: 186).

Denetimde kaliteyi belirleyen ölçüt standartlardır. Denetim çalışmasının GKDS'lere uygunluk derecesi denetimin kalitesini belirlemektedir. Standartlara uygun

olmadan yapılan denetim çalışmaları yeterli ve güvenilir olmamaktadır (Özyurt, 2010: 15).

2.2.1. Bağımsız Denetimde Kaliteyi Etkileyen Faktörler

Bağımsız denetimin kalitesini sağlamada birçok faktör etkili olmaktadır. Bu faktörler literatürde farklı şekillerde sınıflandırmakta olup bu çalışmada aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır (Ada ve Yardımcıoğlu, 2017: 1734).

- Bağımsız denetim firmasıyla ilgili faktörler,
- Bağımsız denetçi ile ilgili faktörler,
- Müşteri firma ile ilgili faktörler,
- Diğer faktörlerdir.

2.2.1.1. Bağımsız Denetim Firması ile İlgili Faktörler

Bağımsız denetim firması ile ilgili faktörlerin denetim kalitesi üzerinde önemli etkileri vardır. Bu faktörler aşağıda açıklanmıştır (Oktay, 2013: 53-57; Göger, 2016: 19-21).

- **Denetim Firmasının Büyüklüğü:** Büyük bağımsız denetim firmalarının müşteri potansiyelinin fazla olması, müşteri kaybetme endişelerinin olmaması, piyasada sahip oldukları itibarı da arttırmak istemeleri denetim kalitesini olumlu etkilemektedir.
- **Denetim Firmasının Örgütsel Yapısı:** Bağımsız denetim firmasında örgütsel yapının olması yani tüm çalışanların görev ve sorumlulukların belirlenmiş olması, bağımsız denetim kalitesini olumlu etkilemektedir.
- **Etkin Kalite Kontrol Sistemi ve Gözetimi:** Denetimde kalitenin sağlanması, kalite kontrol sisteminin oluşturulması ve etkinliğinin sağlanmasıyla mümkün olmaktadır. Ayrıca düzenleyici otoriteler tarafından sistemin gözetimi ve denetimi de kaliteyi etkileyen faktörlerdendir.
- **İşe Alım Programları:** Bağımsız denetimin kalitesini, denetçilerin özellikleri önemli ölçüde etkilemektedir. Bu yüzden denetim firmasının işe alım sürecinde dikkatli ve titiz davranmaları gerekmektedir. Bu

amaçla, denetim firmasının işe alım politika ve prosedürlerinin oluşturulması ve etkinliğinin sağlanması gerekmektedir.

- **Terfi Politika ve Prosedürleri:** Denetim firmasında, terfi ettirilecek denetçilerin üstlenecek sorumlulukları yerine getirebilecek niteliklerde (karakter, zekâ, mesleki bilgi, yetenek vb.) olması gereklidir.
- **Denetçinin Eğitimi:** Eğitim, denetçilerin mesleki ve teknik bilgi gelişimini arttırmasını sağlamaktadır. Bu durum denetimin kalitesini olumlu etkilemektedir. Ayrıca denetçilerin kalite konusunda da bilinçlendirilmesi denetimin kalitesini önemli ölçüde etkilemektedir.
- **Müşteri Kabul Politikaları:** Bağımsız denetçi yeni müşteriyi kabul etme veya mevcut müşterinin devam ettirilmesi kararını verirken müşteri işletme yönetiminin dürüstlüğüne ve üstleneceği işi mesleki yeterlilik çerçevesinde gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceği hususuna dikkat etmelidir. Uygun olmayan bir kararın alınması denetim sürecini olumsuz etkileyecek dolayısıyla denetim kalitesini de düşürecektir.

2.2.1.2. Bağımsız Denetçi ile İlgili Faktörler

Bağımsız denetimin kalitesi, denetçinin nitelikleri ve bağımsızlığından önemli ölçüde etkilenmektedir (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014: 83).

- **Denetçinin Nitelikleri:** Denetimin kalitesi yapılan denetim çalışmalarının yeterli bilgi ve deneyime sahip, tarafsız, dürüst, profesyonel, etik anlayışa sahip denetçiler tarafından gerçekleştirilmesiyle doğru orantılıdır. Denetim çalışmalarında istenen sonuçların elde edilmesi nitelikli denetçiler tarafından özen ve titizlikle yürütülen çalışmalarla mümkün olmaktadır (Özyurt, 2010: 80).
- **Denetçinin Bağımsızlığı:** Bağımsızlık, denetçinin müşteri baskısına direnme ve bu baskı ve faktörlerin etkisi altında kalmadan karar alma yeteneğidir (Knapp, 1985: 202-203; ISB, 2000: para. 4). Denetimde kalite ise, denetçinin finansal tablolara ilişkin vermiş olduğu görüşün doğruluğu ve güvenilirliğidir (Oktay, 2013: 47). Doğru ve güvenilir bilgilerin sağlanmasında ise denetçinin bağımsız olması önemli bir etkidir (Balsarı ve Varan, 2014: 74-76).

2.2.1.3. Müşteri Firma ile İlgili Faktörler

Müşteri firmanın kurumsal yönetim anlayışı, iç denetim ve iç kontrol sisteminin etkinliği denetim kalitesinde önemli etkenlerdendir.

- **Kurumsal Yönetim:** Kurumsal yönetim, bir şirketin tüm paydaşları ile olan ilişkilerini şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde yürütülmesidir (cgf.ku.edu.tr). Şeffaflık ilkesi, finansal tabloların karşılaştırılabilir zamanında ve eksiksiz bir şekilde sunulmasıdır. Hesap verebilirlik ilkesi ise, işletme yönetim kurulu üyelerinin aldıkları karar ve faaliyetlerden sorumlu ve hesap vermekle yükümlü olmalarıdır (Haftacı, 2016: 60-61). Bu ilkeler çerçevesinde gerçekleştirilen kurumsal yönetim uygulamaları denetim kalitesini olumlu etkilemektedir (Cengiz ve Gör, 2016: 79).
- **İç Kontrol Sistemi:** İşletmenin amaçları, belirlenen politika ve yasalara uygun olarak faaliyetlerin etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesini, muhasebe işlemlerinin doğru ve eksiksiz tutulmasını, finansal raporların güvenilir bir şekilde oluşturulmasını sağlamak amacıyla oluşturulmuştur (İç Kontrol ve Ön Mali Kontrollere İlişkin Usul ve Esaslar, 2005: madde 3). İşletmede iç kontrol sisteminin oluşturulması ve etkinliğinin sürdürülmesi denetimin kalitesini olumlu etkileyecektir (Selimoğlu vd., 2015: 286).
- **İç Denetim:** İşletme faaliyetlerine değer katmak ve faaliyetleri geliştirmek amacıyla oluşturulmuş, bağımsız, objektif güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Bu faaliyetler uygunluk, performans, sistem, bilgi teknolojileri ve mali denetim uygulamalarını içermektedir (Parlak, 2011: 6). İç denetim faaliyetinin etkinliği işletmenin iç kontrol sistemi, risk yönetim sistemleri ve kurumsal yönetim süreçlerinin gelişimine ve etkinliklerinin artmasına katkı sağlayacaktır (Uzun, 2016: 87). Dolayısıyla denetimin kalitesi de artacaktır.

2.2.1.4. Diğer Faktörler

Denetim kalitesinde etkili olan yukarıda açıklanan faktörler dışında başka faktörlerde bulunmaktadır. Bu faktörler aşağıda açıklanmıştır:

- **Mesleki Standartlar:** Meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından belirlenen denetimle ilgili standartlar, denetim kalitesini etkileyen en önemli faktörlerdendir. Bu standartlar, denetimin nasıl ve hangi şartlarda yapılması gerektiğini ve denetimde kaliteyi sağlama konusunda meslek mensuplarına yol göstermektedir. Ayrıca meslek mensubunun da bu standartlara uygun hareket etmesi denetim kalitesinde önemli bir etkidir (Göğer, 2006: 23).
- **Yasal Yapı:** Bağımsız denetçinin kalitesiz bir denetim hizmetinin doğuracağı herhangi bir olumsuz sonuçta kendisine veya denetim firmasına vereceği zararlar çok büyüktür. Müşteri firma veya denetim sonuçlarından yararlanan diğer kesimler, kalitesiz bir denetim sonucunda uğramış oldukları zarar karşısında dava açma hakkına sahiptirler. Bu dava sonucunda denetçi veya denetim firmasının suçlu bulunması durumunda cezai yaptırımlar ve güven ve itibarın zedelenmesi gibi durumlarla karşı karşıya kalınabilir. Bu da denetçiyi daha kaliteli bir hizmet sunmaya itmektedir (Oktay, 2013: 62).
- **Denetim Ücreti:** Denetim ücreti denetim kalitesini iki açıdan etkilemektedir. İlk olarak denetim ücretinin yüksek olması denetçinin daha kaliteli bir denetim hizmeti sunabileceği algısıdır. İkinci olarak denetim ücretlerinin yüksek olması, özellikle denetim dışı hizmetlerden elde edilen gelirin denetim ücretine göre daha fazla olması müşteri firmaya olan ekonomik bağımlılığa neden olmaktadır (Acar vd., 2011: 301). Buda denetim kalitesini olumsuz etkileyecektir.
- **Rotasyon Uygulaması:** Bağımsız denetçi ile müşteri firma arasındaki uzun süreli iş ilişkisi denetçi ile müşteri firma arasında bir yakınlığın oluşmasına ve denetçinin bağımsızlığının zedelenmesine yol açacaktır. Bu da denetimde kaliteyi olumsuz etkileyecektir. Denetimde rotasyonunun amacı, denetçi veya denetim firmasının bağımsızlığını

zedeleyecek denetçi/denetim firması-müşteri ilişkisini engellemektir (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014: 80-84).

- **Kamu Gözetiminin Etkinliği:** Bağımsız denetimin belirli bir kalitede yapılabilmesi, kamu otoritelerince gerçekleştirilecek gözetim ve denetimi gerekli kılmaktadır. Bu gözetim ve denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesiyle denetim firmalarının eksik ve yanlışlarının düzeltilmesi sağlanacaktır. Buda denetim kalitesini olumlu etkileyecektir (Oktay, 2013: 65).

2.2.2. Denetimde Kalite ile İlgili Yasal Düzenlemeler

Bağımsız denetim, piyasalara olan güvenin sağlanmasında etkili bir araçtır. Piyasaların etkin bir şekilde çalışması bağımsız denetimin ve bağımsız denetim raporunun kalitesine bağlıdır. Bu bağlamda, kaliteli bir denetim ve kaliteli ve güvenilir finansal raporların sağlanması amacıyla kalite ile ilgili düzenlemeler ve standartlar oluşturulmaktadır (Esendemirli, 2013: 112). Dünyadaki uygulamalara bakıldığında denetimde kaliteyi sağlamak amacıyla IFAC bünyesinde faaliyet gösteren IAASB tarafından denetim kuruluşlarında kalite kontrol sistemi ile ilgili düzenlemeleri belirleyen 2002 yılında UDS 220 ve 2004 yılında Uluslararası Kalite Kontrol Standardı-1 (KKS-1) yayınlanmıştır (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014: 83). Yine AB, Revize 8. Direktif ile denetim firmaları ve denetçiler için kalite güvence sistemine tabi olmaları zorunlu kılınmıştır (Selimoğlu vd., 2015: 106). Mevcut gelişmeler çerçevesinde ülkemizde de KGK tarafından KKS-1 ve UDS 220 tercüme edilerek yayınlanmıştır (Karacan ve Uygun, 2016: 375).

2.2.2.1. Kalite Kontrol Standardı (KKS-1)

KKS-1, “*Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol*” başlığında yayınlanmıştır. Buna göre denetim firmalarının amacı, aşağıdaki konularda kendisine makul güvence sağlayacak bir kalite kontrol sistemini oluşturmak ve sistemin devamlılığını sağlamaktır (KKS-1, 2018: para. 10).

- Denetim firması ve çalışanlarının, mesleki standartlara ve mevzuata uygun hareket ettiği ve
- Denetim raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluğu.

Standarda göre, denetim faaliyetlerinin kalitesini güvence altına alabilmek amacıyla denetim firması düzeyinde (kalite kontrol) ve ulusal düzeyde bir Kalite Güvence Sistemi kurulmalıdır. Denetim firmaları kendi bünyelerinde “İç Gözetim Sistemi” kurmalı ve iç kalite inceleme prosedürlerini oluşturmalıdır. Ayrıca ulusal düzeyde bir “Dış Gözetim Sistemi” kurulmalıdır. Bu sistemin amacı, denetim çalışmasının kalitesini sağlamak ve denetim firmaları ya da denetçilerin yaptıkları işi gözden geçirmektir. Ülkemizde dış gözetim mekanizması KGK’dır (Yılancı vd., 2016: 36).

Denetim firmaları aşağıda belirtilen unsurların her birini dikkate alan politika ve prosedürler belirleyerek bir kalite kontrol sistemi oluşturmalı ve bu sistemin devamlılığını sağlamalıdır. Ayrıca denetim firması bu politika ve prosedürleri yazılı hale getirerek personeline bildirmelidir (KKS-1, 2018: para. 16).

Kalite kontrol standardının unsurları (Selimoğlu vd., 2017: 88);

- **Bağımsız Denetim Ekibinin Sorumlulukları**
- **Etik İlkeler**
 - Bağımsızlık
- **Müşteri Kabulü ve Mevcut Müşterilerin Devamlılığı**
- **İnsan Kaynakları**
 - Denetim Ekibinin Belirlenmesi
- **Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi**
 - Danışma
 - Görüş Ayrılıkları
 - Denetim Çalışmasında Kalite Kontrol
 - Kalite Kontrollerin Zamanlaması ve Kapsamı
 - Kalite Kontrolü Yapacak Kişilerin Belirlenmesi
 - Kalite Kontrol Çalışmasında Dokümantasyon

- **Gözetim**
 - Şikâyet ve Suçlamalar
 - Dokümantasyon

Bağımsız Denetim Ekibini Sorumlulukları: Denetim firması, denetim çalışmalarında kalitenin vazgeçilmez bir unsur olduğunu belirten bir kurumsal kültürü teşvik etmek amacıyla politika ve prosedürler oluşturmaktadır. Kurum içi kalite kültürünün gelişmesi, yönetimin tüm kademelerinin aşağıdaki durumlara vurgu yapan eylem ve mesajlarına bağlıdır (KKS-1, 2018: para. 18-A4).

- Kalite kontrol politika ve prosedürlerinin gerekliliği,
- Denetim çalışmalarının mesleki standartlara ve mevzuata uygun bir şekilde yapılması ve
- Şartlara uygun raporların düzenlenmesidir.

Bununla birlikte personel eğitimi, toplantılar, görüşmeler gibi uygulamalar da kalite kültürünün gelişmesine katkı sağlayacaktır.

Denetim firması, kalite kontrol sisteminden sorumlu olanların yeterli ve uygun deneyim, beceri ve yetki sahibi olmalarını sağlamak amacıyla politika ve prosedürler oluşturmaktadır (KKS-1, 2018: para. 19).

Etik İlkelere Uyuma: Denetim firması, kendisinin ve personelinin etik kurallara uyumu ve etik kurallar çerçevesinde bağımsızlığın sağlanması konusunda makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler oluşturmaktadır. Bu kurallar, mesleki etiğin temel ilkelerini belirlemektedir. Etik ilkeler; sır saklama, dürüstlük, tarafsızlık, mesleğe uygun davranış, mesleki yeterlilik ve özendir (KKS-1, 2018: para. 19 -21-A7).

Etik kurallar, etik ilkelere uymaya yönelik tehditlere karşı alınacak önlemleri ve alınacak önlemlerin bulunmadığı durumları örneklendirmektedir. Bu kurallara göre, yakınlık tehdidine karşı sorumlu denetçinin önceden belirlenen süre (normalde en fazla 7 yıl) sonunda rotasyona tabi olmasını gerektirmektedir (KKS-1, 2018: para. A8-A14).

Müşteri Kabulü ve Mevcut Müşterilerin Devamı: Bağımsız denetim firması, yeni müşterileri kabul edip etmeme ve mevcut müşteriler ile çalışmaya devam edip

etmeme veya belirli bir işi kabul edip etmeme konusunda karar verirken aşağıdaki hususları dikkate almalıdır (Oktay, 2013: 69).

- Müşteri firma yönetiminin dürüstlüğü, itibarı ve güvenilirliği,
- Verilecek olan hizmetin mesleki yeterlilik çerçevesinde tamamlanıp tamamlanmayacağı ve
- Belirli durumlarda verilecek olan hizmetlerle ilgili riskler.

Denetim Ekibinin Belirlenmesi: Denetim firması yeterli yetkinlik ve kabiliyete sahip personelin görevlendirilmesi amacıyla politika ve prosedürler oluşturmalıdır (KKS-1, 2018: para. 31).

Denetim firması, her bir denetimden sorumlu olan bir sorumlu denetçi görevlendirmelidir. Denetim şirketi ayrıca;

- Sorumlu denetçinin kimliğini ve görevlerini, müşteri yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere bildirilmesini,
- Sorumlu denetçinin uygun yetkinliğe, yeteneğe ve yetkiye sahip olmasını ve
- Sorumlu denetçinin sorumluluklarını açıkça belirterek sorumlu denetçiye bildirilmesi zorunlu olan politika ve prosedürler oluşturmalıdır (KKS-1, 2018: para. 30).

Denetim firması, denetim ekibini görevlendirirken denetim ekibinin;

- Eğitim ve denetimlere katılım yoluyla elde edilen bilgi ve uygulama tecrübesini,
- Standart ve mevzuat hükümlerine ilişkin bilgisini,
- Bilgi teknolojileri dâhil teknik bilgi ve uzmanlığını,
- Müşterilerin faaliyet gösterdiği sektör hakkında bilgisini,
- Mesleki muhakeme kullanabilme kabiliyetini,
- Denetim firmasının kalite kontrol sistemine ilişkin bilgisini değerlendirmelidir (KKS-1, 2018: para. A31).

Danışma: Denetim firması, denetim ekibinin zor ve karmaşık konularda gerekli danışmaların yapılması, danışmaların yapılabilmesi için gerekli kaynağın bulunması, danışmalar sonucu çıkan sonuçların belgelendirilmesi ve danışılan tarafların sonuçlar üzerinde anlaşmaya varması ve çıkan sonuçların uygulanması konusunda makul güvence veren politika ve prosedürler oluşturmalıdır (KKS-1, 2018: para. 34).

Görüş Ayrılıkları: Denetim firması, denetim ekibinin kendi içinde, danışılan kişilerle ve ilgili durumda sorumlu denetçi ile denetim kalitesini gözden geçiren kişi arasında oluşan görüş ayrılıklarının çözülmesine ilişkin politika ve prosedürler oluşturmalıdır (KKS-1, 2018: para. 43). Bu tür görüş ayrılıklarını gidermek amacıyla oluşturulan prosedürler, başka bir denetçi veya denetim firmasına, meslek örgütü veya düzenleyici kurumlara danışmayı içermektedir (KKS-1, 2018: para. A53).

Denetim Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme: Denetim firması, denetim kalitesine yönelik olarak denetim ekibinin varmış olduğu önemli yargıları ve denetim raporunu oluştururken ulaştığı sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirmesini sağlayacak nitelikte bir gözden geçirme politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu prosedürler kurum tarafından belirlen ve borsada işlem gören şirketlerin finansal tablolarının denetim kalitesinin gözden geçirilmesini zorunlu kılmaktadır (KKS-1, 2018: para. 35).

Denetim ekibinin varmış olduğu yargıların değerlendirilmesine ilişkin hususlar aşağıdakileri içermektedir (KKS-1, 2018: para. A45).

- Denetim esnasında belirlenen önemli riskler ve bunlara karşı yapılacak işler,
- Özellikle önemli riskler ve önemliliğe ilişkin varılan yargılar,
- Denetim esnasında saptanan düzeltilmiş veya düzeltilmemiş olan yanlışlıkların önemi ve yapısı,
- Yönetime, üst yönetimden sorumlu olan kişilere ve gerekli durumlarda düzenleyici kurumlar vb. taraflara iletilecek hususlardır.

Gözetim: Denetim firmaları, kalite kontrol politika ve prosedürlerinin yeterli olduğu ve etkin bir şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayacak bir gözetim süreci oluşturmalıdır (KKS-1, 2018: para. 48).

Kalite kontrol politika ve prosedürlerine uygunluğun gözetiminde amaç (KKS-1, 2018: para. A64).

- Mesleki standart ve yasalara uygunluğun,
- Kalite kontrol sisteminin uygun bir şekilde tasarlanıp tasarlanmadığının ve etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının ve
- Kalite kontrol politika ve prosedürlerin, denetim raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluğunu sağlayacak biçimde uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmesini sağlamaktır.

2.2.2.2. 220 Numaralı Uluslararası Denetim Standardı (UDS 220)

UDS 220 *“Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”* başlığında yayınlanmıştır. Bu standart, finansal tabloların denetimi ile ilgili kalite kontrol prosedürleri açısından bağımsız denetçinin belirli sorumluluklarını ve denetim kalitesini gözden geçiren kişilerin sorumluluklarını düzenlemektedir (BDS 220, 2017: para. 1).

UDS 220 bir denetim çalışmasının tüm aşamalarında uyulması gereken kalite kurallarını belirlemektedir. Denetim sürecinde uyulması gereken kalite kontrol kuralları KKS-1 de belirtilen kalite kontrol kuralları ile paralellik göstermekle birlikte KKS-1 de kapsam denetim şirketi iken UDS 220 de kapsam bağımsız denetçidir (Selimoğlu vd., 2015: 107). KKS-1 denetim ve benzeri güvence hizmeti sunan firmalar için kalite güvence standardını tanımlarken, UDS 220 yalnızca denetim çalışmalarına yöneliktir. Ayrıca IFAC tarafından yayınlanan *“Etik Kurallar”* bu standartlarla birlikte ele alınmalıdır (Karacan ve Uygun, 2016: 375).

2.3. Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesi İlişkisi

Bağımsız denetim işletmelerin hazırlamış oldukları finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini tespit etmek amacıyla bağımsız ve uzman kişiler tarafından tarafsız bir şekilde yeterli ve uygun kanıtların toplanması, toplanan kanıtların değerlendirilerek raporlanma sürecidir.

Bağımsız denetim sürecinde işletmelerin faaliyetlerini doğru ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmediği belirlenirken yapılan işten çok denetim

sürecindeki tüm aşamaların kaliteli bir şekilde tamamlanması oldukça önemlidir (Ada ve Yardımcıoğlu, 2017: 1733). Denetim kalitesi, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların tespit edilerek tespit edilen bu yanlışlıkların raporlanmasıdır. Bu yanlışlıkların raporlanması da denetçinin bağımsızlığı ile mümkün olmaktadır (DeAngelo, 1981: 186). Dolayısıyla denetim kalitesini sağlamada en önemli etkenlerden biri denetçinin bağımsızlığıdır.

Vitalis vd. (2017) çalışmasında denetçi bağımsızlığı ile denetim kalitesi arasında güçlü bir ilişkinin olduğu ayrıca denetçinin görev süresinin bağımsızlığını tehdit eden faktörlerden biri olduğu sonucuna ulaşmıştır (Vitalis vd. 2017: 57).

Aslanoğlu ve Başkan (2016) çalışmasında denetimin doğru ve güvenilir sonuçlar verebilmesi için denetçinin bağımsızlığının önemini vurgulamaktadır. Denetçinin bağımsızlığının denetim kalitesini yüksek oranda arttırdığı, bağımsız denetimden beklenen faydaların sağlanabilmesinin kaliteli denetimle mümkün olacağı, kaliteli denetim içinde denetçilerin bağımsız, tarafsız ve dürüst davranmalarının başlıca koşullar olduğunu ileri sürmektedir (Aslanoğlu ve Başkan: 2016: 77).

Özyurt (2010) çalışmasında araştırmaya katılan denetçilerin % 100'ü denetçi bağımsızlığının denetim kalitesini etkilediğini belirtmiş, denetçi bağımsızlığının denetim kalitesini etkileyen en önemli faktörlerden biri olduğu sonucuna ulaşmıştır (Özyurt, 2010: 58).

Rahmina ve Agoes (2014) çalışmasında denetçi bağımsızlığının denetim kalitesini önemli ölçüde etkilediği, denetçi bağımsızlığı ne kadar yüksek olursa denetim kalitesinin de o kadar yüksek olacağı sonucuna ulaşmıştır (Rahmina ve Agoes, 2014: 329).

Denetim kalitesinin sağlanmasında denetçinin bağımsızlığı önemli bir etken olarak görülmekte ancak bu etkinin ortaya çıkabilmesi için denetçi bağımsızlığını tehdit eden durumların ortadan kaldırılması gerekmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİMDE ROTASYON

3.1. Denetimde Rotasyon

Bağımsız denetçinin müşteri firma, müşteri firma yönetimi ve tarafsızlığını zedeleyecek diğer etkenlerden bağımsız olması denetim fonksiyonu açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle, denetim yapan denetçinin bağımsız olarak hareket etmesi açık bir gerekliliktir. Ancak müşteri firmayla uzun süreli iş ilişkisi veya yakınlık nedeniyle denetçinin müşteri lehine karar alma eğilimi göstermesi bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaktadır. Etik kurallarda yakınlık tehdidi olarak tanımlanan bu tehdide karşı denetçi bağımsızlığını korumak amacıyla alınacak önlemlerden birisi de rotasyondur (Doğan, 2016: 1-2).

Rotasyon kavramı Fransızca kökenli bir sözcük olup kelime anlamı “ *bir birimde çalışan görevlilerin düzenli olarak yer değiştirmeleri*” olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız denetimde rotasyon uygulaması ile denetçi ve müşteri firma arasındaki iş ilişkisinin bir çıkar ilişkisine dönüşmesini engellemek amaçlanmaktadır. Denetçi ile müşteri arasındaki iş ilişkisinin zamanla aralarında en hafifinden oluşabilecek bir arkadaşlık ilişkisine dönüşmesi denetçinin tarafsız kalabilme kabiliyetini olumsuz etkileyebilmektedir (Aslan, 2010: 206).

3.2. Temel Rotasyon Yaklaşımları

Dünyada genelinde iki tür rotasyon yaklaşımı bulunmaktadır. Bunlar sorumlu denetçi rotasyonu (iç rotasyon) ile denetim firması rotasyonudur (dış rotasyon) (Kış, 2016: 107).

Sorumlu denetçi rotasyonu yaklaşımı, denetim firmasının değil denetimden sorumlu olan denetçinin değişmesini zorunlu kılmaktadır. Yani bir şirketin denetim raporunu sorumlu denetçi belirli bir süre (genelde 5 ile 7 yıl) boyunca imzalayabilmektedir.

Denetim firması rotasyonu yaklaşımında ise, sadece denetim ekibinin değil belli bir süre sonunda bir şirketin denetiminin farklı bir denetim firması ya da denetim

firması ağının üyesi olan denetçiler tarafından yapılması istenmektedir. Bu yöntemle daha sıkı bir denetimin gerçekleşmesinin mümkün olacağı varsayılmaktadır.

3.3. Rotasyona İlişkin Yasal Düzenlemeler

Dünyada yaşanan denetim skandalları sonucu denetim firması veya denetçi bağımsızlığının yanında denetimde rotasyonla ilgili düzenlemelere de yer verilmiştir. Denetimde rotasyona ilişkin ulusal ve uluslararası kuruluşların yapmış olduğu birçok düzenleme olmakla birlikte uygulamada ülkeden ülkeye farklılıklar görülmektedir (Gönen ve Rasgen, 2016: 1810). Bazı ülkelerde denetim firması rotasyonu uygulanmakta iken bazı ülkelerde denetim ekibi rotasyonu uygulanmaktadır. Bazı ülkeler de ise hem denetim firması hem de denetim ekibi rotasyonu uygulanmaktadır (Sakin, 2015: 168). Örneğin İtalya, Brezilya ve Pakistan'da zorunlu denetim firması rotasyonu uygulanırken ABD, İngiltere ve Almanya'da sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulanmaktadır. Çin, Polonya, Suudi Arabistan, Singapur da ise rotasyon hem denetim firması düzeyinde hem de sorumlu ortak baş denetçi düzeyinde uygulanmaktadır. Bazı ülkelerde söz konusu rotasyon uygulaması halka açık tüm şirketler için uygulanırken bazı ülkelerde ise, belirli şirketler için uygulanmaktadır (Yaşar, 2016: 203). Ayrıca rotasyon sürelerine bakıldığında da yine farklılıkların olduğu görülmektedir. Örneğin Peru'da kamu işletmeleri için rotasyon süresi 2 yıl öngörülmüşken, Venezüella'da bankalar için bu süre 3 yıldır. Brezilya da borsaya kote olmuş şirketler için 5 yıl olan rotasyon süresi denetim komitesi olması durumunda 10 yıla çıkmaktadır (Doğan, 2016: 8).

3.3.1. ABD'de Yapılan Düzenlemeler

ABD' de denetimde rotasyonla ilgili çalışmalar 1978 yılına kadar uzanmaktadır. AICPA 1978 yılında yaptığı bir değişiklik ile halka açık şirketler için denetim hizmetini veren sorumlu ortağın 7 yıl denetim hizmeti verdikten sonra aynı şirkete tekrar denetim hizmeti verebilmesi için 2 yıl geçmesi gerektiğini belirtmiştir (Umut, 2017: 676).

ABD'de 2000'li yıllarda yaşanan Enron, WordCom gibi şirket skandalları denetçinin bağımsız düşünebilme anlayışının önemini arttırmıştır. Bu skandalların hemen ardından piyasadaki yatırımcıların korunması amacıyla 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası yürürlüğe girmiştir (Aslan, 2010: 202). Bu yasayla birlikte denetçi ile

müşteri arasındaki ilişki tamamen değiştirilmiştir. Yasanın “denetçi bağımsızlığı” başlığı altında yer alan 203. maddesi, bağımsız denetim firmalarında ki sorumlu ortak baş denetçinin veya denetimin gözetiminden sorumlu ortak denetçinin bir müşteri denetimini 5 yıl süreyle denetleyebilmesi ve süre sonunda aynı müşteriye tekrar denetleyebilmesi için en az 2 yıl geçmesini zorunlu kılmıştır. Bu düzenleme denetim firmasını değil yalnızca sorumlu denetçinin rotasyonu ile sınırlandırılmıştır (Tuan, 2015: 294; Ertikin, 2017: 108). 2003 yılında yapılan bir düzenleme ile sorumlu ortak rotasyonundan sonra aynı müşteriye yeniden denetim hizmeti verilebilmesi için ara süre 2 yıldan 5 yıla çıkarılmıştır (Süer, 2003: 9).

3.3.2. AB Düzenlemeleri

Avrupa Birliği Komisyonu 2014 yılında üye ülkelerde tüm halka açık şirketlerin denetiminde 10 yılda bir denetim firması rotasyonu zorunlu hale getirmiştir (Kış, 2016: 111-112). Ancak kuruluş denetimini yapacak olan bağımsız denetim firmasını halka açık bir ihale ile belirlemiş ise bu süre maksimum 20 yıla, denetim birden fazla denetim firması ile ortak yapıyor ise süre 24 yıla kadar uzayabilmektedir (Umut, 2017: 673).

AB’de rotasyona geçişin kademeli bir şekilde olması öngörülmüştür ve bu kapsamda uygulamanın yürürlük tarihi (16 Haziran 2014) itibariyle zorunlu rotasyon (Şavlı, 2016: 47);

- Denetim süresi 20 yıldan fazla olan denetim firmaları için 6 yıl sonra
- Denetim süresi 11-20 yıl arasında olan denetim firmaları için 9 yıl sonra
- Denetim süresi 11 yılın altında olan denetim firmaları için 12 yıl sonra geçerli olacaktır.

3.3.3. Türkiye’deki Düzenlemeler

Uluslararası alanda yapılan denetimde rotasyon düzenlemeleri Türkiye’de de etkisini göstermiş ve göstermeye de devam etmektedir. Bilindiği üzere önceleri bağımsız denetim kuruluşların faaliyetleri ile ilgili düzenlemeler kendi yetki alanlarına giren kurumlar tarafından düzenlenmekteydi. Bunun sonucu olarak ortaya çıkan parçalı yapıların kaldırılarak uygulamada birlik sağlanması amacıyla KGK kurulmuştur. Yeni düzenlemeyle birlikte BDDK, SPK, Hazine Müsteşarlığı ve Enerji Piyasası Düzenleme

Kurulu (EPDK)'nın bağımsız denetime ilişkin görev ve yetkileri KGK'ya devredilmiştir (Tuan, 2015: 294). Ülkemizde rotasyona ilişkin düzenlemeler aşağıda alt başlıklar halinde incelenmiştir.

3.3.3.1. SPK Düzenlemeleri

SPK tarafında rotasyona ilişkin ilk düzenleme 1987 yılında yayımlanan “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik*” ile yapılmıştır. Bu yönetmelikte bağımsız denetim kuruluşlarının asgari 2 azami 4 hesap dönemi seçilebilecekleri ve azami süreden sonra yeniden seçilemeyecekleri hükmü yer almaktadır (Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, 1987: madde 14).

SPK 1996 yılında yayımlamış olduğu “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ*” ile rotasyon uygulamasını kaldırmıştır. Yine 2002 yılında yapmış olduğu değişiklik ile 01.01.2003 tarih itibari ile bağımsız denetim kuruluşlarının bir müşteriye 5 yıl denetim hizmeti verdikten sonra 2 yıl ara vermeden aynı müşteriye dönmelerini yasaklamıştır (Şavlı, 2016: 48).

SPK tarafından 2006 yılında yayımlanan Seri X, No: 22 Sayılı “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ*” ile yeniden düzenleme yapılmıştır. Bu tebliğ ile bağımsız denetim kuruluşlarının (özel bağımsız denetimlerde dâhil olmak üzere) aynı müşteriye 7 yıl denetim hizmeti verdikten sonra 2 yıl ara vermeden müşteriye tekrar denetim hizmeti vermeleri yasaklanmıştır (SPK, Seri X, No: 22 Sayılı Tebliğ, 2006: 3.kısım, madde 6).

SPK 2009 yılında Seri X No: 25 Sayılı “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ*” ile bağımsız denetimde rotasyona ilişkin tekrar bir düzenleme yapmıştır. Bu düzenleme ile aşağıda belirtilen koşullar sağlandığında denetim firmasının değil sorumlu ortak baş denetçinin rotasyonuna izin verilmiştir;

- Denetçi ve üzeri unvana sahip denetim kadrosunun 25’inin sorumlu ortak baş denetçi olması kaydıyla asgari 75 kişiden oluşması ve bu sayının denetim faaliyeti süresince korunması,

- Kalite kontrol sisteminin gözetiminden sorumlu, kalite kontrol güvence komitesinin tam zamanlı görev alacak asgari 2 sorumlu ortak baş denetçi ile 2 baş denetçiden ve tam ve yarı zamanlı görev alacak yeterli sayıda denetçiden oluşturulması,
- Belirtilen sayıdaki denetim kadrosu ile kalite kontrol güvence komitesi üyelerinin ve kalite kontrol sisteminin işleyiş ve gözetimine ilişkin esasların, denetim sözleşme tarihinin 9 ay öncesine kadar SPK' ya bildirilmiş olması.

Yukarıdaki şartları taşıyan denetim kuruluşundaki sorumlu ortak baş denetçi aynı müşteriyi en fazla 7 yıl denetleyebilmektedir. Sorumlu ortak baş denetçinin en az 2 hesap dönemi geçmeden yeniden aynı müşteriye denetim hizmeti vermesi yasaklanmıştır (Umut, 2017: 673-674).

2013 yılında yayımlanan Seri: X, No: 28 “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ*” ile bağımsız denetim kuruluşlarının müşterisine vereceği denetim hizmet süresi ile kısıtlamalarına ilişkin hususlarda 6102 Sayılı TTK ve KGK düzenlemelerinde yer alan hükümlerin geçerli olacağı belirtilmiştir (SPK, Seri: X, No: 28 Sayılı Tebliğ, 2013: 3. kısım, madde 6).

3.3.3.2. BDDK Düzenlemeleri

BDDK bağımsız denetimde rotasyona yönelik ilk düzenlemeyi 2002 yılında yapmış ve rotasyon süresini bağımsız denetim kuruluşları için 4 yıl olarak belirlemiştir. 2006’da “*Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik*” düzenlemesi ile 2002 yılından itibaren geçerli olmak üzere rotasyon süresini 8 yıla çıkarmış ve bağımsız denetçiler için 5 yıllık rotasyonu zorunlu hale getirmiştir (Yaşar, 2016: 210).

3.3.3.3. Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri

Hazine müsteşarlığının rotasyona ilişkin düzenlemesi 2008 yılında yayımladığı “*Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik*” hükümlerinde yer almaktadır. Buna göre bağımsız denetim

kuruluşları aynı müşteriyi birbirini izleyen en çok 7 hesap dönemi için hizmet verebilmektedir. Aynı müşteriye tekrar denetim hizmeti verebilmesi için asgari 2 hesap döneminin geçmesi zorunlu kılınmıştır. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşundaki bağımsız denetçilerde dâhil sorumlu ortak baş denetçilerinde aynı müşteriyi birbirini izleyen azami 5 hesap dönemi için denetleyebilecekleri ve aynı müşteriye tekrar denetim hizmeti verebilmeleri için 2 sene ara vermeleri zorunlu kılınmıştır (Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik, 2008: madde 15).

3.3.3.4. EPDK Düzenlemeleri

Bağımsız denetimde rotasyon ile ilgili bir başka düzenleme EPDK tarafından 2003 yılında yapılmıştır. EPDK 2003 yılında yayımlanmış olduğu yönetmelikte, enerji piyasasında faaliyette bulunan şirketlerin bağımsız denetimini yapan denetim kuruluşlarının rotasyon süresi birbirini izleyen azami 5 hesap dönemidir. Ayrıca aynı müşteriye tekrar sözleşme imzalanabilmesi için asgari 2 hesap döneminin geçmesi zorunlu kılınmıştır (Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, 2003: madde 8). EPDK 2008 yılında yapmış olduğu bir düzenleme ile denetim kuruluşlarının rotasyon süresini 5 hesap döneminden 7 hesap dönemine çıkartmıştır. Ara verme süresiyle ilgili herhangi bir değişiklik yapılmamıştır (Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”, 2008: madde 1). EPDK daha sonra 2011 yılında yapmış olduğu bir düzenleme ile bağımsız denetim kuruluşlarının hizmet sürelerine ilişkin 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile bu kanuna dayalı ilgili mevzuat kurallarına uyulacağını belirtmiştir. Son olarak TTK'nın rotasyona ilişkin hükümlerinin 2013 yılında yürürlüğe girmesi ile 2003 yılında yayımlanan “*Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik*” EPDK tarafından 2015 yılında yayımlanan yönetmelikle yürürlükten kaldırılmıştır (Yaşar, 2016: 211).

3.3.3.5. TTK ve KGK Düzenlemeleri

TTK'nın rotasyona ilişkin ilk düzenlemesi denetim firması rotasyonu olarak değil denetçi rotasyonu şeklinde olmuştur. TTK' nın 400. maddesinin 2. fıkrasına göre denetim kuruluşunun bir şirket için görevlendirdiği denetçilerin aynı şirketi 7 yıl arka arkaya denetledikten sonra en az 2 yıl ara vermeleri zorunlu kılınmıştır (Şavlı, 2016: 50). 2012 yılında yapılan bir düzenleme ile 10 yıllık süre bazında aynı şirket için toplam da 7 yıl denetçi olarak görevlendirilen denetçinin 3 yıl ara vermedikçe yeniden denetçi olarak görevlendirilmesi yasaklanmıştır (Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2012: madde 400). Yine 2013 yılında yapılan bir düzenleme ile KGK söz konusu fıkranın uygulanmasına ilişkin yöntem ve esasları belirlemekle ve belirtilen süreleri kısaltmakla yükümlü olmuştur (Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2013: madde 81).

SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı ve EPDK'nın bağımsız denetime yönelik görev ve yetkileri 2011 yılında KGK' ya devredilmiştir. KGK 2012 yılında “ Bağımsız Denetim Yönetmeliği” yayımlamıştır. Bu yönetmelikle bağımsız denetim kuruluşlarının son 10 yılda 7 yıl, denetimi yüklenen bağımsız denetçiler ile bunların yanında çalışan denetçiler ve denetim kuruluşunda çalışan denetçilerin son 7 yılda 5 yıl denetim hizmeti verdikleri işletmelere 3 yıl geçmedikçe yeniden denetim hizmeti vermeleri yasaklanmıştır (Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2017: madde 26).

KGK 2014 yılında yayımladığı duyuruda bağımsız denetim kuruluşlarının 01.01.2013 tarihinden önceki denetim süreleri de dikkate alınarak 10 yıl içinde aynı müşteriyi toplamda 7 yıl denetledikten sonra 3 yıl ara vermeden yeniden aynı müşteriyi denetlemesi yasaklanmıştır (Şavlı, 2016: 50).

Son olarak KGK'nın 2017 yılında yayımladığı kurul kararı aşağıdaki hükümleri içermektedir;

- Bağımsız denetim firmasının son 10 yıl içinde bir müşteriyi 7 yıl denetledikten hemen sonra 3 yıl kesintisiz ara vermesi gerekmektedir. Sonraki rotasyon süresinin hesaplanırken ara ve ara öncesi denetim süresi

hesaplamaya katılmamakta ve kesintisiz 3 yıllık arayı takip eden 10 yıl içinde 7 yıl denetim yapabilme süresi tekrar başlatılmaktadır.

- Art arda 7 yıl aynı müşteriye denetim hizmeti verilmesi durumunda 7 yıllık sürenin hemen ardından denetime kesintisiz 3 yıl ara verilmesi zorunludur.
- 2013 yılı öncesindeki mevzuatta belirtilen süre kadar kesintisiz ara verilmesi durumunda verilen ara ve aradan önceki hizmet süresi rotasyon süresinin hesaplanmasına dâhil edilmemekte, arayı takiben 10 yıl içinde 7 yıl denetim yapabilme süresi tekrar başlamaktadır.
- Eğer aralar kesintisiz değilse geriye dönük 10 yıl için toplamda 7 yıl aynı müşteriye denetim hizmeti verilmiş ise 3 yıl kesintisiz ara verilmelidir.
- 2013 ve sonrası yıllarda ihtiyari denetimlerde geçen süreler rotasyon süresinin hesaplanmasında dikkate alınmalıdır (KGK Kurul Kararı, 2017).

3.4. Rotasyon ile Denetçi Bağımsızlığı İlişkisi

Bağımsızlık denetim mesleğinin en temel taşıdır. Denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığında üçüncü kişiler tarafından oluşabilecek en ufak bir şüphe finansal tablolara olan güveni zedeleyecektir. Dünyada yaşanan finansal skandallar denetçinin bağımsızlığında önemli şüpheler yaratmıştır. Bu nedenle denetçi bağımsızlığına yönelik oluşabilecek tehditleri önlemek veya minimize etmek amacıyla çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır (Ercan, 2017: 261-262). Yapılan bu düzenlemelerden biriside denetimde rotasyon uygulamasıdır.

Rotasyon uygulaması ile denetçi müşteri arasındaki uzun süreli iş ilişkisinden meydana gelebilecek denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler önlenerek bağımsızlığın güçlendirilmesi amacıyla denetçinin müşterisine vermiş olduğu denetim hizmet süresine bir sınırlama getirilmiştir.

Denetçi-müşteri arasında ki ilişkinin uzun süreli iş ilişkisine dönüşmesi ile bu ilişkiden doğan arkadaşlık ve güven ilişkileri denetçilerin bağımsızlığını ve müşteri

hesaplarına şüpheli yaklaşımlarını olumsuz etkilemektedir. Rotasyon uygulaması ile bu uzun süreli iş ilişkisinden doğan arkadaşlık ve güven ilişkileri önlenerek denetçinin finansal tablolara daha şüpheli bir yaklaşım sergilemesi sağlanacaktır (Zeytinoglu ve Şenyigit: 2014: 80).

3.5. Rotasyon ile Denetim Kalitesi İlişkisi

Bağımsız denetim, bilgi kullanıcılarına finansal tablolara ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sağlamada vazgeçilmez bir unsurdur. Bu unsur, denetçinin bağımsızlığının artırılması ve denetim kalitesi ile doğrudan ilişkilidir (Tuan, 2015: 291-302).

Denetim kalitesi, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların tespiti ve bu yanlışlıkların raporlanması ile ilgilidir. Yani burada söz konusu olan denetçinin yetkinliği ve bağımsızlığıdır. Denetimde zorunlu rotasyon uygulaması ile denetçinin yetkinliği ve bağımsızlığının artırılarak denetim hizmetlerinin kaliteli bir denetimle sonuçlanması ile bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duyulan bilgilerin sağlanması amaçlanmıştır.

Rotasyonun denetim kalitesine etkisi denetçi bağımsızlığı ve denetime getirilecek yeni bir bakış açısı ile ilişkilendirilebilir.

Denetçinin aynı müşteriye vermiş olduğu denetim hizmet süresinin uzun olması, denetçi ile müşterisi arasında yakınlık oluşmasına neden olarak finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları tespit etme olasılığını azaltacak ya da çıkar ilişkisinden dolayı müşteri lehine raporlamayı teşvik edecektir. Buda kaliteli denetimin gerekliliği olan önemli yanlışlıkların tespiti ve bu yanlışlıkların raporlanmasını olumsuz etkileyecektir. Rotasyon sistemi ile denetçi-müşterisi arasındaki yakınlık önlenerek denetçinin hizmetlerinde daha bağımsız olması sağlanacaktır. Böylece denetçi denetim sonucunda daha nitelikli raporlar çıkarabilecektir.

Denetim hizmet süresinin uzunluğu denetçinin sürekli tekrarlanan rutin çalışmalar nedeniyle olayları doğru görememe ya da değerlendirememeye riskini ortaya çıkarabilmektedir. Gözden kaçırılarak tespit edilemeyen önemli bir yanlışlık denetim

kalitesinin düşmesine neden olacaktır. Denetimde rotasyon ile bu riskler ortadan kaldırılarak daha objektif bir değerlendirme yapılması sağlanacaktır (Şavlı, 2016: 41).

Denetim sözleşmesinin ilk yıllarda denetçi denetim sürecinde göstermiş olduğu dikkat ve özeni sonraki yıllarda göstermeyebilir. Denetimde rotasyon uygulaması ile denetime getirilecek olan yeni bir bakış açısı finansal tablolarda önceden tespit edilemeyen veya göz ardı edilen yanlışlıkların tespit edilmesini sağlayabilecektir (Barton, 2002: 8).

3.6. Denetimde Zorunlu Rotasyonun Olumlu ve Olumsuz Yönleri

Denetimde zorunlu rotasyonun olumlu ve olumsuz yönleri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (Tuan, 2015: 302-303).

Denetimde zorunlu rotasyonun olumlu yönleri;

- Denetim firması ile müşteri firma arasındaki dostluk ve samimiyetin gelişmesini engelleyerek gerçekte bağımsızlığı güçlendirmektedir.
- Müşteri yönetiminin aykırı uygulamaların kabul edilmesinde denetçilere uygulayacağı baskıyı azaltmaktadır.
- Denetçinin bağımsızlığına ilişkin kamu algısını (görünüşte bağımsızlığı) arttırmaktadır.
- Müşteri yönetiminin kesin olmayan uygulamalarına karşı denetim firmasının direnme potansiyelini arttırmaktadır.
- Denetim firmalarının farklı sektörlerde verdikleri denetim hizmetleri mesleki uzmanlıklarını geliştirmektedir.
- Zorunlu denetim rotasyonu ile rekabet düzeyi artmakta ve böylece denetim ücretlerinin düşme olasılığı artmaktadır.
- Sürekli tekrarlanan çalışmalara yeni bir bakış açısı getirilerek denetim hatası riskini azaltmaktadır. Böylece denetim kalitesi artmaktadır.
- Denetim firması yürüttüğü denetim çalışmalarının kendinden sonraki denetim firması tarafından inceleneceğini bildiğinden daha verimli ve özenli çalışacaktır. Böylece denetim kalitesi artacaktır.

Denetimde zorunlu rotasyonun olumsuz yönleri;

- Denetim firması rotasyonu birikmiş bilgilerin kaybolmasına neden olabileceğinden denetim riskini arttırmaktadır.
- Denetim firmasının yeni müşteri uygulamalarına alışincaya kadar yeni maliyetlere katlanması gerekebileceğinden toplam maliyeti arttırmaktadır.
- Müşteri işletmeye yüklenen destek maliyetlerin artmasıyla, şirketin kârlılığı azalacaktır. Buda şirketin hisse değerlerinin düşmesine neden olacaktır.
- Birbirini tanımayan denetim firması ve müşteri firma çalışanları arasındaki iletişim düzeyi azalmaktadır.
- Yeterli büyüklükte olan ve mesleki tecrübeye sahip sınırlı sayıda bulunan denetim firması, rekabet eksikliğine neden olarak müşteri firma için yüksek denetim ücretine yol açmaktadır.
- Müşteri firma için denetim dışı hizmetleri gerçekleştirecek yeterli sayıda denetçi bulunamayabilmektedir.
- Denetim firması rotasyon tarihinin yaklaşmasıyla deneyimli denetim ekibini yeni müşterisine kaydırabilmektedir.
- Yeni denetçiler daha önce yapılmış olan denetim çalışmalarına aşırı güven duyarak kendi denetim çalışmalarında gerekli özeni göstermeyebilmektedir.

Sonuç olarak denetimde zorunlu rotasyon denetçi bağımsızlığını arttırarak denetim kalitesini olumlu yönde etkilemekle birlikte en önemli problemlerden biri denetim maliyetlerinin artmasıdır. Ayrıca rotasyon zamanında denetim firmasının müşterisine gerekli özeni göstermemesi de bir diğer önemli problemlerdendir (Gönen ve Rasgen, 2016: 1815).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMA BÖLÜMÜ

Bu bölüm iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısım, denetimde zorunlu rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi üzerine etkisini inceleyen uluslararası ampirik çalışmalardan elde edilen bulguların değerlendirilmesine yönelik literatür taramasını içermektedir. İkinci kısım ise, denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisini belirlemek amacıyla KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin algılarına yönelik yapılan araştırmadan elde edilen bulgular ve değerlendirilmesi yer almaktadır.

4.1. Literatür Taraması

Denetimde zorunlu rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığını sağlayarak, denetim kalitesini arttıracığı fikri bağımsız denetim literatüründe geniş bir şekilde yer almaktadır. Ancak Avrupa ülkelerinde ve ABD’de 2000 yıllarda yaşanan finansal skandallar zorunlu rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığını sağlamada etkili olup olmadığı konusunda tartışmaları arttırmış ve rotasyon uygulanma şekli ile ilgili ülkelerin farklı yasal düzenlemelere gidilmesine yol açmıştır (Yaşar, 2016: 201-202). Bazı ülkelerin rotasyon uygulama şekli Tablo 7’de yer almaktadır¹.

¹Tablo 7’ de yer alan veriler mümkün olduğu ölçüde güncel durum göstermekle birlikte bazı ülkeler güncel durumu göstermeyebilir.

Tablo 7: Ülkeler İtibari ile Rotasyon Uygulaması

Ülkeler	Denetim Firması Rotasyonu	Sorumlu Denetçi Rotasyonu
ABD	Yok	Borsada işlem gören şirketler için 5 yıl
Almanya	Yok	7 yıl
Avustralya	Yok	Borsada işlem gören şirketler, mevduat kabul yetkisi ve kayıtlı yatırım fonları olan kuruluşlar için: 5 yıl ya da 7 yıl içinde 5 yıl - 2 yıl bekleme süresi vardır. (1 Ekim 2006'dan itibaren)
Avusturya	Yok (2004 yılından itibaren uygulamadan kaldırılmıştır).	Yok
Bahreyn	Yok	Finansal kuruluşlar için 5 yıl
Bangladeş	Borsada işlem gören şirketler için 3 yıl	Yok
Belçika	3 yıl	6 yıl
Birleşik Krallık	10 yıl	5 yıl
Bosna Hersek	5 yıl (Yeni sorumlu denetçi atanması durumunda 2 yıl uzatılabilir)	Yok
Brezilya	Borsada işlem gören şirketler (bankalar hariç) için 5 yıl, yasal denetim komitesi olan şirketler için 10 yıl.	Yok
Bulgaristan	Yok	Var
Çek Cumhuriyeti	1992-1995 yılları arasında uygulandıktan sonra kaldırıldı.	7 yıl
Çin	Kamu sermayeli kuruluşlar için 5 yıl	Borsada işlem gören şirketler için 5 yıl
Ekvator	Finansal kuruluşlar için 5 yıl, Sigorta şirketleri için 6 yıl	Yok
Filipinler	Var	Yok
Fransa	Yok	Kredi kuruluşları, sigorta şirketleri ve borsada işlem gören şirketler için 6 yıl
Hollanda	AB borsalarında işlem gören şirketler ve Hollanda'da kurulmuş KAYİK'ler için 8 yıl (1 Ocak 2016'dan itibaren)	7 yıl
İspanya	Yok	7 yıl
İsveç	Yok	Kredi kuruluşları, sigorta şirketleri ve borsada işlem gören şirketler için 7 yıl
İtalya	Borsada işlem gören şirketler ve	Yok

	KAYİK'ler için: 9 yıl	
İzlanda	Sigorta şirketleri ve finansal kuruluşlar için 5 yıl	Yok
Japonya	Yok	Borsada işlem gören şirketler için 7 yıl (Nisan 2004 yılından itibaren)
Kanada	Sorumlu denetçi rotasyonu benimsenerek kaldırılmıştır.	Var
Kıbrıs Rum Kesimi	Yok	7 yıl
Malezya	Yok	Yok
Özbekistan	Denetime tabi tüm şirketler için 6 yıl	Yok
Polonya	Sigorta şirketleri için 5 yıl (Bekleme süresi 3 yıl)	KAYİK'ler için 5 yıl
Romanya	Yok	KAYİK'ler için 7 yıl
Sırbistan	Banka ve sigorta şirketleri için 5 yıl (Sorumlu denetçi rotasyonu ile birlikte uygulanırsa 10 yıl)	Var
Slovakya	Yok	5 yıl
Türkiye	Bağımsız denetime tabi tüm şirketler için: son 10 yılda 7 yıl	Bağımsız denetime tabi tüm şirketlerde sorumlu denetçi ve denetçiler için son 7 yılda 5 yıl
Ukrayna	Bankalar için 7 yıl, Ulusal bankalar için 5 yıl	Var
Venezuela	Bankalar için 3 yıl	Yok
Yeni Zelanda	Yok	Borsada işlem gören şirketler için 5 yıl
Yunanistan	Yok	7 yıl

Kaynak: Doğan 2016: 17-20.

Bağımsızlık, denetim faaliyetinin en önemli fonksiyonlarından birisidir. Denetçi bağımsızlığı, denetçinin mesleki faaliyetini dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütmesi olarak tanımlanabilmektedir. Ayrıca denetçinin tarafsız ve dürüst olmasının yanı sıra bağımsızlığını zedeleyecek fiili durumlardan ve çıkar çatışmalarından uzak olması gerekmektedir (Aktaş ve Güler, 2011: 107-108). Bu durumun sağlanması amacıyla getirilen önemli düzenlemelerden biriside zorunlu rotasyon uygulamasıdır.

Denetim kalitesi ise, denetçinin finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkarabilme ve denetim bulguları sonucunda uygun görüşün raporlanabilmesi ile ilgilidir. Denetim kalitesinin artması, denetçinin finansal tablolardaki önemli

yanlılıkları tespit edebilmesi (denetçinin yetkinliği) ve denetim bulgularını raporlayabilmesi (denetçi bağımsızlığı) ile paralellik göstermektedir.

Denetimde rotasyon uygulaması ile denetçi bağımsızlığının zedelenmesi engellenerek denetim kalitesinin artırılması amaçlanmaktadır. Ancak, denetimde rotasyon uygulamasının gerekliliği ile ilgili yapılmış birçok çalışma olmakla beraber, literatürde ortak bir kanıya ulaşılamamaktadır. Yapılan bazı çalışmalar rotasyonun denetim kalitesini arttırdığını desteklerken; bazı çalışmalarda ise, rotasyonun denetim kalitesiyle doğrudan ilişkisi bulanmadığı ve denetim kalitesini negatif yönde etkilediği bulgularına ulaşılmaktadır (Şavlı, 2016: 40). Rotasyon uygulamasını savunan ve savunmayanların argümanları aşağıdaki gibi özetlenebilir.

DeAngelo (1981), Casterella ve Johnston (2013) göre; rotasyon denetçinin gerçekte bağımsızlığını arttıracaktır. Uzun süredir devam eden iş ilişkisinin denetçi ile müşteri arasında aşırı yakınlığa ve samimiyete neden olabileceği, ayrıca bu durumun aynı denetim prosedürlerinin tekrarlanmasına ve denetçinin önceki yıl sonuçlarına aşırı güvenmesinden dolayı denetim hatası riskinin artmasına yol açacaktır (Akt. Tuan, 2015: 296).

Salleh ve Jasmani (2014), denetçi ile müşteri arasında devam eden uzun süreli iş ilişkisinin denetçi bağımsızlığını zedeleyeceğini; denetçinin profesyonel bakış açısının yok olmasına, küçük yanlılıkları görmezden gelmesine ve müşteri baskısına direnme eğilimini azaltmasına neden alacağını ileri sürmektedir. Bu açıdan, denetçinin denetim hizmetinin ilk yıllarında denetim prosedürlerine ve ayrıntılara daha fazla önem vereceği ve rotasyon uygulayan firmaların daha nitelikli raporlar çıkardığını ileri sürmektedir (Salleh ve Jasmani, 2014: 40-49).

Denetimde zorunlu rotasyon uygulamasını destekleyenlerin bir diğer iddiaları denetçinin gerçekte bağımsızlığının yanı sıra görünüşte bağımsızlığı da olumlu yönde etkilemesidir. Yani finansal tablo kullanıcıları zorunlu rotasyondan sonra denetçinin daha bağımsız olabileceğini düşünmektedirler (Doğan, 2016: 5).

Denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığına etkisini inceleyen diğer bazı ampirik çalışmalara Tablo 8'de yer verilmiştir.

Tablo 8: Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığına Etkisi

İlgili Literatür	Amaç	Ülke	Sonuç	Zorunlu Rotasyon Destekleniyor mu?
Dopuch vd. (2001)	Denetim firması sözleşme süresi ile hatalı finansal raporlama arasındaki ilişkinin incelenmesi.	ABD	Maliyetlerin daha hassas düzenlenmesi şartı ile zorunlu rotasyon uygulaması denetçi bağımsızlığını olumlu etkilemektedir.	EVET
Arel vd. (2006)	Denetim firması rotasyonu ile düzeltilmiş finansal tablolar arasındaki ilişkinin incelenmesi.	ABD	Rotasyon yılı yaklaştıkça denetçi daha bağımsız olacaktır.	EVET
Barbadillo vd. (2009)	Denetim de rotasyonun denetçi bağımsızlığı üzerinde etkisinin incelenmesi.	İspanya	Denetçi bağımsızlığı açısından, rotasyonun finansal raporlar üzerine bir etkisi yoktur.	HAYIR
Daniels ve Booker (2011)	Kredi yetkililerinin denetim firması rotasyonu kapsamında, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi algılarının incelenmesi.	Kore	Rotasyon politikası ile denetçi görev süresi kredi yetkililerin bağımsızlık algılarını önemli ölçüde değiştirmemektedir.	HAYIR
Said ve Khasharmes (2014)	Zorunlu denetim firma rotasyonunun etkileri üzerine denetçilerin algılarının incelenmesi.	Bahreyn	Zorunlu denetim firma rotasyonu algılanan denetçi bağımsızlığına katkı sağlamaktadır.	EVET

Kaynak: Yalçın 2018: 7-17; Şenyiğit ve Zeytinoğlu 2014: 89, Barbadillo vd., 2009: 2-26.

Firth vd. (2012) rotasyon uygulamasının, müşteri hesaplarının değerlendirilmesinde yeni bir bakış açısı sağlayarak, denetim hatası riskini azaltacağından denetim kalitesini arttıracığını ileri sürmektedir (Firth vd., 2012: 110). Simmons vd. (2009)' nin çalışmalarından elde edilen bulgulara göre; rotasyon yapıldığı ilk yılda, denetim bulgularında artış gözlenmiştir ve hazırlanan raporlarda kalitenin arttığı belirlenmiştir (Simmons vd., 2009: 123-132).

Denetim kalitesinin, denetçinin bilgi birikimiyle ilgili olduğu ileri sürülmektedir. Denetçi, müşterisi ile ilgili bilgi ve tecrübeye belli bir zaman sonra ulaşabilmektedir. Rotasyon uygulaması ile denetçi müşterisine ait bilgi birikiminin kaybına sebep olmak

suretiyle, ilk yıllarda yapılan denetim kalitesi düşmektedir. Müşteri işletme ile ilgili daha etkin bir planlama yapılabilmesi, denetim hatalarının azaltılarak denetim kalitesinin artırılması, denetim hizmet süresinin arttırılmasıyla mümkün kılınacağı ileri sürülmektedir (Tuan, 2015: 298). Arel vd., (2005) çalışmasında rotasyon uygulamasının ilk yıllarında yapılan denetimlerin kalitesinin düşük olduğu sonucuna ulaşmıştır (Arel vd., 2005: 39).

Daugherty vd. (2012) çalışmasında, rotasyonun denetçilerin iş yükünü arttırdığını, denetim kalitesine dolaylı, olumsuz etkilere ve istenmeyen sonuçlara neden olacağını ileri sürmektedir. Denetim hizmet süresinin kısa olmasının denetçi bağımsızlığını arttırmasının yanı sıra, rotasyon ve aynı müşteriye geri dönme süresinin uzun olmasının, denetçinin müşterisine özgü bilgi kayıplarına neden olacağını belirtmektedir. Denetçinin, müşteri işletmenin kilit yöneticileri ile ilişki kurmanın birkaç yıl alacağını, bu ilişkilerin müşteri işletmeyi tanıma ve müşteri risklerini tanımlayarak bu riskleri ele almak amacıyla denetim yaklaşımlarını belirleyebilmesi açısından önemini vurgulamakta ve uzun süreli denetim hizmetlerinin denetim kalitesini arttırdığını belirtmektedir (Daugherty vd., 2012: 97-111). Siregar vd. (2012) çalışmasında, rotasyonun denetim kalitesini arttırdığı savını desteklememektedir. Uzun süreli denetimlerin denetim kalitesini arttırdığı ileri sürülmektedir (Siregar vd., 2012: 70).

Magolis vd. (2011) denetim firmalarının rotasyon süresi yaklaştıkça performanslarını azaltacakları ve ücretlerini arttıracaklarını düşünmektedir (Magolis vd., 2011: 17-18). Buda denetim kalitesinde önemli düşüşler olacağını göstermektedir

Zorunlu denetim rotasyonunun denetim kalitesine etkini inceleyen diğer ampirik çalışmalara Tablo 9’da yer verilmiştir.

Tablo 9: Rotasyonun Denetim Kalitesine Etkisi

İlgili Literatür	Amaç	Ülke	Sonuç	Zorunlu Rotasyon Destekleniyor mu?
Jackson vd. (2008)	Rotasyonun denetim kalitesine etkisinin incelenmesi.	Avustralya	Denetim firması rotasyonunun, denetim kalitesi üzerinde önemli derecede etkileri bulunmamaktadır.	HAYIR
Kwon vd. (2011)	Zorunlu denetim firması rotasyonunun denetim kalitesine ve denetim maliyetlerine etkisinin incelenmesi.	Güney Kore	Zorunlu rotasyon, işletme ve denetim maliyetlerini arttırmakta ve rotasyonun denetim kalitesi üzerinde bir etkisi bulunmamaktadır.	HAYIR
Jenkins ve Vermeer (2013)	Denetim firması görev süresi ile denetim kalitesi arasındaki ilişkinin incelenmesi.		Zorunlu rotasyon uygulaması denetim kalitesini düşürmektedir.	HAYIR
Monroe ve Hossain (2013)	Zorunlu denetim rotasyonunun etkilerinin incelenmesi.	Avustralya	Denetim hizmet süresinin 5 yıldan uzun süredir devam etmesi denetim kalitesinin olumsuz yönde etkilemektedir.	EVET
Said ve Khasharmes (2014)	Zorunlu denetim firması rotasyonunun, denetim kalitesi üzerinde etkilerinin incelenmesi.	Bahreyn	Denetim firması rotasyonu denetim kalitesini olumlu etkilemektedir. Ayrıca denetim hizmet süresinin uzunluğu denetçinin performansını düşürmektedir.	EVET
Litt vd. (2014)	Denetime rotasyonun finansal tablolar üzerine etkisinin incelenmesi.		Özellikle rotasyonun yapıldığı ilk iki yıl finansal tablo kalitesi düşmektedir.	HAYIR
Corbella (2015)	Rotasyonun 4 büyük denetim firmaları ve diğer denetim firmaları tarafından denetlenen işletmeler açısından denetim kalitesinde ve denetim ücretlerinde fark olup olmadığının incelenmesi.	İtalya	Denetim firması 4 büyüklerden olan işletmelerde denetim kalitesi değişmemekte ancak diğer şirketler tarafından denetlenen işletmelerde rotasyondan sonra denetim kalitesinde	EVET

			artış olmaktadır.	
Choi vd. (2017)	Zorunlu denetim firması rotasyonu uygulayan firmaların, gönüllü rotasyon uygulayan firmalara göre denetim kalitesinde farklılaşma olup olmadığının incelenmesi.	Kore	Zorunlu denetim firması rotasyonu sonrası bulgular denetim kalitesinde azalmaya işaret etmektedir.	HAYIR

Kaynak: Yalçın 2018: 7-17; Gönen ve Rasgen 2016: 1817; Khasharmeh ve Said 2014b: 438.

Diğer yandan zorunlu rotasyonun piyasa rekabetini arttırarak küçük denetim firmalarının piyasaya girmelerini sağladığı da ileri sürülmektedir. Ancak, buna rağmen zorunlu rotasyona karşı olanlar, büyük şirketlerin denetim firmasını değiştirirken 4 büyük denetim firmalarından birine yönelmesi sonucunda, yüksek piyasa yoğunlaşmasına neden olacağı ileri sürmektedir. Denetim komitelerinin, küçük denetim firmalarının sık rotasyonlarla veya müşterinin karmaşıklığındaki büyük farklılıklarla başa çıkabilecek yeterli uzmanlık ve kaynağa sahip olmadıkları algısı küçük denetim firmalarını olumsuz etkileyebileceği düşünülmektedir (Doğan, 2016: 5-7).

4.2. Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı Ve Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetçilerin Algısına Yönelik Bir Araştırma

Bu bölümde, denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisini belirlemek amacıyla KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin algılarına yönelik yapılan araştırmadan elde edilen bulgular ve değerlendirilmesi yer almaktadır.

4.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bağımsız denetim, finansal tablolara ilişkin bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgi sağlamada vazgeçilmez bir unsurdur. Ancak dünyada yaşanan finansal skandallar,

bilgi kullanıcıların bağımsız denetime olan güvenini sarsmış, bu güveni tekrar sağlamak ve piyasalara olan güveni arttırmak amacıyla mevcut düzenlemelerde yenilikler yapılmasına yol açmıştır. Yapılan bu düzenlemelerden biriside denetimde zorunlu rotasyon uygulamasıdır. Denetimde rotasyon uygulamasıyla denetçi bağımsızlığını sağlamak ve bu sayede denetim kalitesini arttırmak amaçlanmıştır. Ancak, denetimde zorunlu rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesini etkilemesi yönünde çeşitli iddiaların varlığı, rotasyonun uygulanma şeklinde ülkeler arasında farklılıkları ortaya çıkarmıştır. Bu doğrultuda bu çalışmada temel amaç; denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisinin olup olmadığı ve rotasyon ile denetim kalitesi arasında denetçi bağımsızlığının olası aracılık etkisini tespit etmek amacıyla bağımsız denetçilerin algılarını araştırmaktır.

4.2.2. Araştırmanın Modeli ve Hipotezler

Literatür taraması ve edinilen bilgiler doğrultusunda model ve modele ait hipotezler oluşturulmuştur. Araştırma modeli Şekil 2’de gösterilmektedir.

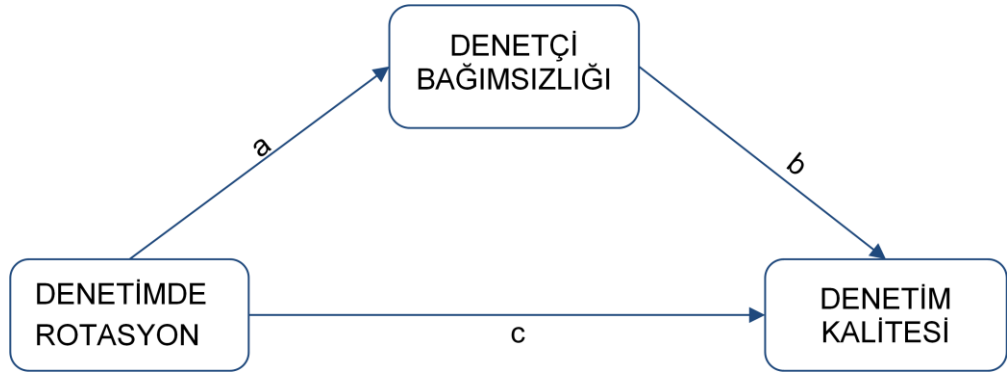
Şekil 1’ de gösterilen model;

- Denetimde rotasyon algısı, denetçi bağımsızlığı algısı ve denetim kalitesi algısı arasındaki ilişkiyi,
- Denetimde rotasyon algısının, denetçi bağımsızlığı algısına ve denetim kalitesi algısına etkisini ve
- Denetimde rotasyon algısının denetim kalitesi algısına etkisinde denetçi bağımsızlığı algısının aracı etkisini² belirtmektedir.

Şekil 2’deki model incelendiğinde c yolu doğrudan etkiyi a*b yolu ise dolaylı etkiyi göstermektedir.

² Aracı Değişken Etkisi; bağımsız değişkenin (denetimde rotasyon algısı) bağımlı değişkene (denetimde kalite algısı) etkisini ileten değişkene aracı değişken (denetçi bağımsızlığı algısı) denmektedir. Müdahaleci değişken olarak da adlandırılmaktadır. Aracı değişken bağımlı değişkenin bağımsız değişken üzerindeki etkisini açıklamaya yardımcı olmaktadır. Aracı değişken, bağımlı ve bağımsız değişken arasında bağlantı mekanizması gibi çalışmaktadır. Bağımsız değişken aracı değişkeni etkilemekte, aracı değişkende bu etkiyle bağımlı değişkeni etkilemektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 81).

Şekil 2: Araştırma Modeli



Araştırma Modeline ait hipotezler şu şekildedir;

H₁: Denetimde rotasyon algısı ile denetçi bağımsızlığı algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₂: Denetimde rotasyon algısı ile denetim kalitesi algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₃: Denetçi bağımsızlığı algısı ile denetim kalitesi algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₄: Denetimde rotasyon algısının denetçi bağımsızlığı algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H₅: Denetçi bağımsızlığı algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H₆: Denetimde rotasyon algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H₇:Denetimde rotasyon algısı ile denetim kalitesi algısı arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığı algısının aracılık etkisi vardır.

4.2.3. Araştırma Yöntemi

Araştırma saha araştırması şeklinde olup, nicel araştırma deseni çerçevesinde gerçekleştirilmiştir.

4.2.3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi

Araştırma evreni, KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarındaki bağımsız denetçilerden oluşmaktadır. KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarının sayısı, illere göre dağılımı ve firmalardaki denetçi sayıları Tablo 10’da yer almaktadır³. Örneklem büyüklüğünün tespitinde Tablo 10’dan yararlanılmıştır.

Tablo 10: KGK Tarafından Yetkilendirilen Bağımsız Denetim Firmalarının İllere Göre Dağılımı Ve Firmalardaki Toplam Denetçi Sayısı

İller	Denetim Firma Sayısı	Bağımsız Denetçi Sayısı
Adana	2	12
Ankara	48	655
Antalya	8	100
Bursa	14	106
Çanakkale	1	7
Denizli	1	13
Elazığ	1	7
Eskişehir	1	5
Gaziantep	11	103
İstanbul	146	2.367
İzmir	19	184
Kayseri	3	25
Kocaeli	1	10
Kütahya	1	8
Malatya	1	7
Manisa	1	6
Mersin	1	5
Sakarya	1	7
Samsun	3	46
Sivas	1	10
Şanlıurfa	2	11
Tekirdağ	1	6
Zonguldak	1	7
TOPAM	269	3.707

Kaynak: *denkur.kgk.gov.tr, 2018.*

³ Tablo 10’da yer alan bilgilere <http://denkur.kgk.gov.tr/> adresine 16.12.2018 tarihinde erişilerek ulaşılmıştır. Bu tarihten sonra bilgilerde değişiklik olması muhtemeldir.

KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarında 16.12.2018 tarihi itibarıyla toplamda 3.707 bağımsız denetçi tespit edilmiş ve araştırma evrenini 3.707 kişinin oluşturduğu varsayılmıştır. 4.000 ana kütle için Tablo 11’de belirtilen %95 güven sınırlarında ve 0,21 (0,3x0,7) varyansta örneklem büyüklüğü Kurtuluş (2016)’a göre 299; Yazıcıoğlu ve Erdoğan (2004)’a göre ise 303 kabul edilmektedir (Kurtuluş, 2016: 192; Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004: 50).

Tablo 11: Ana Kütle Büyüklüklerine Göre Örneklem Sayısı

Büyüklük	± 1 %	± 2 %	± 3 %	± 5 %
1.000	-		437	244
2.000	-		619	278
3.000	-	1.206	690	291
4.000	-	1.341	732	299
5.000	-	1.437	760	303
10.000	4.465	1.678	823	313
20.000	5.749	1.832	858	318
50.000	6.946	1.939	881	321
100.000	7.465	1.977	888	321
500.000 ve +	7.939	2.009	895	322

Kaynak: Kurtuluş, 2016:192.

4.2.3.2. Anket Formunun Hazırlanması

Sosyal bilimlerde yapılan araştırmalarda en yaygın veri toplama yöntemi soru sormaktır. Katılımcıların bir konu hakkında düşünce, tutum ve davranışlarını önceden belirlenen sıra ve yapıda oluşturulan sorularla elde etmeyi sağlayan araçlardan biride ankettir. (Gürbüz ve Şahin, 2016: 179-191) Anket formu, bu çalışmada veri toplama aracı olarak kullanılmıştır. Anket yoluyla edinilen verilerin istatistiksel analizlerden geçirilmesinin kolaylığı ve çok sayıda kişilere uygulamanın gerekli olduğu durumlarda ideal ve kolay bir araç olmasından dolayı bu araç tercih edilmiştir.

Araştırmanın amaçları doğrultusunda, literatür taraması yapıp ilgili çalışmalarda ölçeklerden yararlanılarak anket formu hazırlanmıştır. Ankette yer alan soruların hazırlanmasında Olowookere & Adebisi (2013), Said & Khasharmeh (2014a), Said & Khasharmeh (2014b), Jian, Shi, Ying, Li, & Chiang, (2012) çalışmalarından yararlanılmıştır. Hazırlanan anket formu iki bölümden oluşmaktadır (EK 1).

Birinci bölüm, denetçilerin cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, unvan, aylık gelir, deneyim ve firmada çalışan denetçi sayısını tespit etmek amaçlı demografik bilgileri içermektedir.

İkinci bölüm, katılımcıların denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarını belirlemeye yönelik üç değişkenli, 5'li likert tipi sorulardan oluşmaktadır. 5'li likert tipi sorular katılım düzeylerini belirlemek amacıyla 1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5= Kesinlikle Katılıyorum şeklinde ifade edilmiştir. Bu bölümünde yer alan; denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi ölçekleri Türkçeye uyarlanmıştır. Anket soruları alanında uzman akademisyen ve bağımsız denetçilere inceletilerek gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Pilot bir uygulama yapıldıktan sonra ankette yer alan soruların düzeltilmesi yapılarak ankete son şekli verilmiştir (EK 1).

Araştırmada kullanılan ölçek ve kodları şu şekilde belirtilebilir;

- Denetçilerin denetimde rotasyon algılarını belirlemek amacıyla Jian, Shi, Ying, Li, & Chiang, (2012) çalışmasındaki Daugherty, B., Dickins, D., & Higgs, J. (2009) çalışmasından uyarlayarak oluşturmuş olduğu 5 ifadeden oluşan ölçekten yararlanılmıştır. Bu ifadeler; r24, r25, r26, r27, r28 kodlu değişkenlerdir (Jian vd., 2012: 77).
- Denetçilerin denetçi bağımsızlığı algılarını belirlemek amacıyla Said & Khasharmeh (2014a)'nın çalışmasındaki 11 ifadeden oluşan ölçekten yararlanılmıştır. Bu ifadeler; b29, b30, b31, b32, b33, b34, b35, b26, b37, b38, b39 kodlu değişkenlerdir (Said ve Khasharmeh, 2014a: 12).
- Denetçilerin denetim kalitesi algılarını belirlemek amacıyla Olowookere & Adebisi (2013)'nin çalışmasındaki 8 maddelik ifadeden ve Said & Khasharmeh (2014b)'in çalışmasındaki 16 maddelik ifadeden yararlanılmıştır. Bu ifadeler; k1, k2, k3, k4, k5, k6, k7, k8, k9, k10, k11, k12, k13, k14, k15, k16, k17, k18, k19, k20, k21, k22, k23, kodlu değişkenlerdir (Olowookere ve Adebisi, (2013); Said ve Khasharmeh, 2014b).

İkinci bölümün sonunda denetçilere rotasyona ilişkin genel düşüncelerini belirlemek amacı ile açık uçlu bir soru yöneltilmiştir. Bu bölüm denetçilerin rotasyon,

denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi ile ilgili uygulamada karşılaştıkları sorunları ve önerileri kapsadığı için önem arz etmektedir. Çalışmalar sonucunda son şekli verilen anket formu EK 1’de sunulmuştur.

4.2.3.3. Araştırmanın Kısıtları

Bu çalışmada veri toplama aracı olarak anket formu kullanılmıştır. Her anket çalışmasında olduğu gibi bu çalışmada da katılımcıların anket sorularına eksik veya hatalı cevap verebilecekleri ihtimali, bu araştırmanın da muhtemel kısıtlarındandır. Ayrıca, rotasyon uygulamasının denetim firması-denetim ekibi düzeyi ayrımı yapılmaması çalışmanın bir diğer kısıtlarındandır.

4.2.3.4. Veri Toplama Yöntemi

Anket formunun hazırlanmasından sonra Ankara, Mersin, Kayseri ilindeki denetim firmalarına anket formu dağıtılmış ve doldurulan anketler geri toplanmıştır. Antalya ve İzmir ilinde bulunan denetim firmalarındaki bağımsız denetçilere, illerin SMMM odalarında ve YMM odalarında denetçilerin sürekli eğitim programları ve diğer kurslara katılanlara ulaşılarak anket formu dağıtılmış ve doldurulan anketler toplanmıştır. İstanbul, Bursa, Gaziantep, Şanlıurfa, Manisa, Kocaeli, Samsun, Sivas, Çanakkale, Elazığ, Tekirdağ illerinde bulunan denetim firmalarındaki bağımsız denetçilere tek tek ulaşılarak online olarak hazırlanmış olan anket formu mail veya cep numaralarına ulaştırılmıştır. Toplamda 500 kişiye ulaşılmış 311 dönüş alınmıştır. Ankete en çok katılım denetim firmalarının fazla olmasından dolayı İstanbul, Ankara, İzmir ve Antalya illerinden sağlanmıştır. Eksik ve boş bırakılan 5 anket değerlendirmeye alınmayarak toplamda 306 anket değerlendirmeye alınmıştır.

4.2.3.5. Araştırmada Uygulanılan İstatistikî Yöntemler

Anket yoluyla elde edilen veriler SPSS 22 programıyla analiz edilmiştir. Bu doğrultuda, yabancı kaynaklardan yararlanılarak oluşturulan üç ölçeğin yapı geçerliliğinin tespiti için Açıklayıcı Faktör Analizi, değişkenler (denetimde rotasyon algısı, denetçi bağımsızlığı algısı ve denetim kalitesi algısı) arasındaki ilişkiyi tespit etmek amacıyla Çoklu Korelasyon Analizi uygulanmıştır. Denetçilerin algılarına göre rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisini belirlemek amacıyla Basit

(Linear) Regresyon Analizi uygulanmış ve denetimde rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının aracılık etkisini belirlemek amacıyla PROCESS 2.15 makro kod kullanılmıştır. Ayrıca denetçilerin demografik değişkenlere göre tutum farklılıklarını belirlemeye yönelik ANOVA ve Bağımsız Örneklem t Testi uygulanmıştır.

4.2.4. Araştırma Bulguları

Verilerin analizlerine başlamadan önce ilk olarak ölçeklerin normal dağılım gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla değişkenler çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleri açısından değerlendirilmiştir. Çarpıklık ve basıklık değerinin çarpıklık ve basıklık standart hatasına bölünmesiyle elde edilen değerlerin -1,96 ve 1,96 arasında kalması dağılımın normal olduğunu göstermektedir (Can, 2013: 84-85). Tablo 12’de denetimde rotasyon algısını ölçmeye yönelik değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır.

Tablo 12: Denetimde Rotasyon Algısı Ölçeğine İlişkin Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Kod	Ort.	Std. Sapma	Çarpıklık (Skewness)	Basıklık (Kurtosis)
r24	3,25	1,094	-,417	-,724
r25	3,06	1,087	-,223	-,984
r26	3,21	1,064	-,318	-,797
r27	2,88	1,080	-,014	-,927
r28	2,79	1,016	,136	-,876

Denetimde rotasyon algısı ölçeğini oluşturan maddelerin istatistiki değerlerine bakıldığında çarpıklık ve basıklık değerlerinin -1,96 ve 1, 96 arasında olduğu görülmektedir. Buna göre, rotasyon algısı ölçeğine ait maddeler arasında normal dağılımı bozan maddelerin olmadığı sonucuna varılmaktadır.

Tablo 13’te denetçi bağımsızlığı algısını ölçmeye yönelik değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır.

Tablo 13: Denetçi Bağımsızlığı Algısı Ölçeğine İlişkin Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Kod	Ort.	Std. Sapma	Çarpıklık (Skewness)	Basıklık (Kurtosis)
b29	3,91	,985	-1,259	1,511
b30	3,49	1,134	-,708	-,403
b31	3,00	1,101	0,000	-1,098
b32	3,12	1,169	-,200	-1,030
b33	2,97	1,086	-,056	-1,049
b34	3,19	1,109	-,337	-,874
b35	3,46	1,107	-,756	-,283
b36	3,30	1,054	-,551	-,573
b37	3,30	1,092	-,478	-,719
b38	2,80	1,078	,266	-,860
b39	3,32	1,059	-,484	-,830

Denetçi bağımsızlığı algısını ölçmek amacıyla oluşturulan maddelerin istatistiki değerlerine bakıldığında çarpıklık ve basıklık değerlerinin -1,96 ve 1,96 değerleri arasında olduğu görülmektedir. Bu da denetçi bağımsızlığı algısını ölçen her bir maddenin normal dağıldığını göstermektedir.

Tablo 14'te denetim kalitesi algısını ölçmeye yönelik değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır.

Tablo 14: Denetim Kalitesi Algısı Ölçeğine İlişkin Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Kod	Ort.	Std. Sapma	Çarpıklık (Skewness)	Basıklık (Kurtosis)
k1	3,22	1,294	-,231	-1,217
k2	2,90	1,228	,150	-1,194
k3	2,86	1,194	,111	-1,232
k4	2,83	1,142	,198	-1,188
k5	2,80	1,124	,197	-1,172
k6	2,63	1,110	,385	-,989
k7	2,69	1,112	,270	-1,079
k8	2,84	1,138	,117	-1,158
k9	2,57	1,123	,469	-,804
k10	3,42	1,091	-,539	-,611
k11	3,24	1,153	-,298	-1,019
k12	3,52	1,009	-,807	,134
k13	3,13	1,068	-,240	-1,201
k14	2,56	1,070	,488	-,746
k15	2,67	1,043	,387	-,844
k16	3,20	1,082	-,288	-,958
k17	3,28	1,125	-,460	-,790
k18	2,90	1,152	,038	-1,105
k19	3,35	,974	-,509	-,136
k20	3,01	1,065	-,079	-,882
k21	3,07	1,141	-,188	-1,155
k22	3,43	1,003	-,723	-,263
k23	3,36	1,012	-,646	-,360

Denetim kalitesi algısı ölçeğine ait maddelerin istatistiki değerlerinde bakıldığında her bir maddenin çarpıklık ve basıklık değerlerinin -1,96 ve 1,96 değerleri arasında olduğu görülmektedir. Buna göre denetim kalitesi algısını ölçen maddeler arasında normal dağılımı bozan maddelerin olmadığı sonucuna varılmaktadır.

Tablo 15'te ölçeklere ait istatistiki bilgiler yer almaktadır.

Tablo 15: Ölçeklere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Ort.	Std. Sapma	Çarpıklık (Skewness)	Basıklık (Kurtosis)
Denetimde Rotasyon Algısı	3,04	,786	-,299	,216
Denetçi Bağımsızlığı Algısı	3,26	,575	-,590	1,444
Denetim Kalitesi Algısı	3,02	,584	-,050	,577

Ölçeklere ilişkin istatistiki değerlere bakıldığında; denetimde rotasyon algısı ölçeğinin çarpıklık ve basıklık değerlerinin sırasıyla -,299 ve ,216 denetçi bağımsızlığı algısı ölçeğinin çarpıklık ve basıklık değerlerinin sırasıyla -,590 ve 1,444 ve denetim kalitesi algısı ölçeğinin çarpıklık ve basıklık değerlerinin sırasıyla -,050 ve ,577 olduğu görülmektedir. Bu değerlerin -1,96 ve 1,96 arasında olması denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi algısı ölçeklerinin normal dağıldığını göstermektedir.

Bu sonuçlar, denetçilerin denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarını belirlemek amacıyla geliştirilen ölçeklerin normal dağıldığını ve buna göre parametrik testlerin uygulanabileceğini göstermektedir.

4.2.4.1. Demografik Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistiki Bulgular

Denetçilerin demografik değişkenlere ilişkin frekans ve yüzdeleri Tablo 16'da yer almaktadır.

Tablo 16: Demografik Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Özellik	Kategori	Frekans (N)	Yüzde %
Cinsiyet	Kadın	41	13,4
	Erkek	265	86,6
Yaş	30 ve altı	27	8,8
	31-40	48	15,7
	41-50	105	34,3
	51-60	89	29,1
	61 ve üstü	37	12,1
	Öğrenim Durumu	Lisans	226
	Yüksek Lisans	73	23,9
	Doktora	7	2,3
Unvan	Denetçi	235	76,8
	Sorumlu Denetçi	71	23,2
Aylık Gelir	5000 ve altı	70	22,9
	5001-7000	61	19,9
	7001-9000	38	12,4
	9001-11000	38	12,4
	11000 üzeri	99	32,4
	Deneyim	5 yıldan az	88
	5-10	41	13,4
	10-15	45	14,7
	15-20	38	12,4
	20 yıldan fazla	94	30,7
Kurumda Çalışan Denetçi Sayısı	5 ve altı	81	26,5
	6-10	106	34,6
	11-16	42	13,7
	17-21	36	11,8
	22 ve üzeri	41	13,4
Toplam		306	100

Denetçilerin demografik özelliklerine ilişkin veriler incelendiğinde; araştırmaya katılanların %13,4 (41)'ünü kadınlar, %86,6 (265)'sını erkeklerin oluşturduğu görülmektedir. Araştırmaya katılanların çoğunluğunu 265 katılımcıyla erkekler oluşturmaktadır. Bağımsız denetçilerin genel geçer çoğunluğunun erkeklerden oluşması katılımcıların çoğunluğunun erkeklerden oluşmasında etken olarak düşünülmektedir.

Araştırmaya katılan denetçilerin yaş aralığına bakıldığında, %8,8 (27)'i 30 ve altı, %15,7 (48)'si 31-40, %34,3 (105)'ü 41-50, %29,1 (89)'i 51-60, %12,1 (37)'i 61 ve üstü yaşlarda olduğu bulgularına ulaşılmıştır. Katılımcıların çoğunluğunun %75,5 (231)'nin 40 yaş üstü olduğu görülmektedir

Araştırmaya katılan denetçilerin %73,9 (226)' unun lisans; %23,9 (73)'unun yüksek lisans ve %2,3 (7)'ünün doktora mezunu olduğu bulgularına ulaşılmıştır. Katılımcılarının çoğunluğunun yaklaşık %73,9'unun lisans mezunu; %76,8 (235)'inin denetçi, %23,9 (71)'unun sorumlu denetçi olduğu bulgularına ulaşılmıştır.

Aylık gelir dağılımına bakıldığında, araştırmaya katılan denetçilerden %22,9 (70)'u 5.000 ve altı, %19,9 (61)'u 5.001-7.000 arası, %12,4 (38)'ü 7001-9000 arası, %12,4 (38)'ü 9.001-11.000 arası, %32,4 (99)'ü 11.000 üzeri gelir sağlamaktadır.

Araştırmaya katılanların %28,8 (88)'i 5 yıldan az, %13,4 (41)'ü 5-10 yıldır, %14,7 (45)'si 10-15 yıldır, %12,4 (38)'ü 15-20 yıldır, %30,7 (94)'si 20 yıldan fazladır mesleki deneyime sahip olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan denetçilerin bağlı olduğu denetim firmasında çalışan denetçi sayılarına bakıldığında, %13,4 (81)'ünün bulunduğu firmada 22 ve üzeri denetçinin mevcut olduğu ve çoğunluğunun %86,6 (265)'sının bulunduğu firmada mevcut olan denetçi sayısının 22'in altında olduğu görülmektedir.

4.2.4.2. Ölçeklerin Güvenirlilik Testleri ve Bulgular

Güvenirlilik bir ölçme aracının tutarlılığı ile ilgilidir. Farklı güvenirlilik analiz yöntemleri olmakla birlikte sosyal bilimlerde ölçeğin iç tutarlılık güvenirliliği konusu üzerinde durulmaktadır. İç tutarlılık güvenirliliği, kullanılan ölçme aracında yer alan değişkenlerin kendi aralarında tutarlı olup olmadığını belirlemek amacıyla uygulanmaktadır. İç tutarlılık analizleri farklı yöntemlerle yapılabilmektedir. Bu yöntemlerden biri de Cronbach alfa katsayısı yöntemidir. Cronbach alfa katsayısının en az 0,70 olması gerekmektedir. Bu değer ölçek geliştirme çalışmalarında 0,60'a kadar çekilebilmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 323-325).

Bu araştırmada iç tutarlılığı ölçmek amacıyla Cronbach alfa katsayısı yöntemi kullanılmıştır. Ölçeklerin güvenirlilik analizi bulguları Tablo 17' de yer almaktadır.

Tablo 17: Ölçeğin Güvenilirlik Analizi Bulguları

Ölçek	Soru Sayısı	Güvenilirlik (Cronbach's Alpha)
Denetimde Rotasyon Algısı	5	,788
Denetçi Bağımsızlığı Algısı	11	,741
Denetim Kalitesi Algısı	23	,881

Güvenilirlik analizi test sonuçlarına göre 5 maddeden oluşan denetimde rotasyon algısı ölçeğinin güvenilirlik katsayısının ,788, 11 maddeden oluşan denetçi bağımsızlığı algısı ölçeğinin güvenilirlik kat sayısının ,741 ve 23 maddeden oluşan denetim kalitesi algısı ölçeğinin güvenilirlik kat sayısının ,881 olduğu tespit edilmiştir. Bu değerler, ölçekleri oluşturan maddeler arasında iç tutarlılığın sağlandığını göstermektedir.

Bu bulgulara göre; denetçilerin denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarını belirlemek amacıyla oluşturulan ölçeklerin güvenilir olduğu söylenebilir.

4.2.4.3. Ölçeklere İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi ve Bulgular

Ölçek geliştirme veya literatürde var olan ölçeklerde madde ekleme çıkarma işlemlerinin yapılması durumunda açımlayıcı faktör analizinin yapılması uygun görülmektedir. Açımlayıcı faktör analizi, birbiri ile ilişkili çok sayıda değişkenlerin birlikte açıklayabildikleri daha az sayıda değişkenlerle anlamlı faktöre ulaşmayı hedeflemektedir (Büyüköztürk, 2010: 123). Faktör analizini uygulayabilmek için maddeler arasındaki korelasyonların oldukça yüksek olması önerilmektedir. Verilerin faktör analizine uygunluğunu tespit etmek amacıyla KMO (Kaiser-Meyer-Olkin Measure) ve Barlett Küresellik testi uygulanmalıdır. KMO verilerin yapısının faktör analizi için yeterliliği (ilişkiler anlamında örneklem yeterliliği)'ni göstermektedir. KMO katsayısı 0,70 üzeri iyi, 0,50 ile 0,70 arasında yeterli ve 0,50'nin altında olması ise yeterli ilişkiyi sağlayacak örneklem ihtiyacını belirtmektedir. Barlett Küresellik testi ise, korelasyon matrisindeki ilişkilerin faktör analizi için yeterli ölçüde olup olmadığını belirtmektedir. Faktör analizi için değişkenler arası ilişkinin oluşturmuş olduğu korelasyon matrisin anlamlı olması gerekmektedir. Barlett Küresellik testinin p

katsayısının 0,05'in altında olması bu matrisin anlamlı olduğunu göstermektedir (Can, 2013: 277; Gürbüz, 2016: 312-319).

Araştırma kapsamında literatürde yer alan 4 ölçekten faydalanılarak 3 ölçek geliştirilmiştir. Geliştirilen ölçeklerin yapısal geçerlilikleri açımlayıcı faktör analizi ile test edilmiştir. Denetimde rotasyon algısı ölçeğinin açımlayıcı faktör analizi bulguları Tablo 18'de yer almaktadır.

Tablo 18: Denetimde Rotasyon Algısı Ölçeğine İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi İstatistikî Bulgular

Maddeler	Faktör Yükleri	Açıklanan Toplam Varyans (%)	Güvenilirlik (Cronbach's Alpha)
r24	,776		
r25	,768		
r26	,755	54,200	,788
r27	,700		
r28	,677		
KMO: ,727	Barlett Testi: p= 0,000		

Açımlayıcı faktör analizi sonucu elde edilen bulgulara göre, KMO ,727 olması örneklem büyüklüğünün yeterli ve verilerin faktör analizi yapmak için uygun olduğunu göstermektedir. Barlett testi sonucunun ($p= 0,000$) anlamlı olduğu ($p < 0,05$) bulgularına ulaşılmaktadır. Bu da faktör analizi için değişkenler arası korelasyon ilişkisinin yeterli olduğunu göstermektedir.

Maddelerin faktör yüklerine bakıldığında her bir maddenin faktör yükünün 0,60'ın üstünde olduğu bulgularına ulaşılmaktadır. Örneklem sayısının 150'den büyük olduğu durumlarda faktör yük değeri 0,40 üzeri kabul edilebilmektedir (Field, 2013: 684).

Ölçme aracındaki 5 maddenin toplam varyansın %54'ünü açıkladığı görülmektedir. Bu oran; Tavşancıl (2010)'a göre %40 üzeri, Büyüköztürk (2010)'e göre tek faktörlü ölçeklerde %30 ve üzeri kabul edilebilmektedir (Tavşancıl, 2010: 48; Büyüköztürk, 2010: 125).

Bu bulgulara göre; denetçilerin denetimde rotasyona ilişkin algılarını belirlemek amacıyla literatürden faydalanılarak geliştirilen 5 maddeden oluşan denetimde rotasyon

algısı ölçeğinin yapısının geçerli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle ölçekte yer alan 5 maddenin denetçilerin rotasyona ilişkin algılarını belirlemek için yeterli ve uygun olduğu söylenebilir.

Denetçi bağımsızlığı algısı ölçeğinin açımlayıcı faktör analizi bulguları Tablo 19'da yer almaktadır.

Tablo 19: Denetçi Bağımsızlığı Algısı Ölçeğine İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi İstatistikî Bulgular

Maddeler	Faktör Yükleri	Açıklanan Toplam Varyans (%)	Güvenilirlik (Cronbach's Alpha)
b30	,654		
b31	,671		
b32	,771	49,629	,796
b33	,739		
b34	,692		
b36	,693		
KMO: ,788	Barlett Testi: p= 0,000		

Elde edilen bulgulara göre, KMO katsayısının ,788 ve Barlett testi sonucunun ($p= 0,000$) anlamlı ($p < 0,05$) olduğu ve bu doğrultuda örneklem büyüklüğünün ve değişkenler arası ilişkinin oluşturduğu korelasyon matrisinin faktör analizi için uygun olduğu belirlenmiştir.

Açımlayıcı faktör analizi sonucu, 11 maddelik geliştirilen ölçekten b29, b35, b37, b38, b39 kodlu maddelerin açıklanan varyansa katkılarının ve faktör yüklerinin düşük olmasından dolayı ölçekten çıkarılmasına karar verilmiştir. Yeniden yapılan açımlayıcı faktör analizi sonucunda, her bir maddenin faktör yükünün 0,60 üzerinde olduğu ve 6 maddenin toplam varyansın yaklaşık %50'sini açıkladığı tespit edilmiştir. Açıklanan toplam varyansın tek faktörlü ölçeklerde kabul edilebilir değer olan % 30'un üzerinde olduğu görülmektedir (Büyüköztürk, 2010: 125). Ayrıca ölçekten çıkarılan maddelerden sonra 6 maddelik ölçeğin güvenilirlik katsayısının ,741'den ,796'ya yükseldiği tespit edilmiştir.

Bu bulgulara göre, denetçilerin denetçi bağımsızlığına ilişkin algılarını belirlemek amacıyla literatürden faydalanılarak geliştirilen 6 maddelik denetçi

bağımsızlığı algısı ölçeğinin yapısının geçerli olduğu sonucuna varılmaktadır. Başka bir ifadeyle literatürden faydalanılarak geliştirilen ölçekte yer alan 6 maddenin denetçilerin denetçi bağımsızlığına ilişkin algılarını belirlemek amacıyla yeterli ve uygun olduğu söylenebilir.

Denetim kalitesi algısı ölçeğinin açımlayıcı faktör analizi bulguları Tablo 20’de yer almaktadır.

Tablo 20: Denetim Kalitesi Algısı Ölçeğine İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi İstatistikî Bulgular

Maddeler	Faktör Yükleri	Açıklanan Toplam Varyans (%)	Güvenilirlik (Cronbach’s Alpha)
k1	,677		
k2	,784		
k3	,812		
k4	,830		
k5	,828		
k6	,804		
k7	,802		
k8	,833	51,775	,925
k9	,799		
k15	,549		
k18	,600		
k20	,518		
k21	,604		
k22	,478		
KMO: ,925		Barlett Testi: p= 0,000	

Elde edilen bulgulara göre, KMO katsayısının ,925 ve Barlett testi sonucunun ($p= 0,000$) anlamlı ($p < 0,05$) olduğu ve bu doğrultuda örneklem büyüklüğünün ve değişkenler arası ilişkinin oluşturduğu korelasyon matrisinin faktör analizi için uygun olduğu belirlenmiştir.

Açımlayıcı faktör analizi sonucu, 23 maddelik geliştirilen ölçekten k10, k11, k12, k13, k14, k16, k17, k19, k23 kodlu maddelerin açıklanan varyansa katkılarının ve faktör yüklerinin düşük olmasından dolayı ölçekten çıkarılmasına karar verilmiştir. Yeniden yapılan açımlayıcı faktör analizi sonucunda, her bir maddenin faktör yükünün 0,47 üzerinde olduğu, bu oranın kabul edilebilir değer olan 0,40’ın üzerinde olduğu

görülmektedir (Tavşancıl, 2010: 48). Yine ölçeğe ait 14 maddenin toplam varyansın %52'sini açıkladığı tespit edilmiştir. Ayrıca ölçekten çıkarılan maddelerden sonra 14 maddelik ölçeğin güvenilirlik katsayısının ,881'den ,925'e yükseldiği tespit edilmiştir.

Bu bulgulara göre, denetçilerin denetim kalitesine ilişkin algılarını belirlemek amacıyla geliştirilen 14 maddelik denetim kalitesi algısı ölçeğinin yapısının geçerli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle 14 maddeden oluşan denetim kalitesi algısı ölçeği denetçilerin denetim kalitesine ilişkin algılarını belirlemek için yeterli ve uygun görülmektedir.

4.2.4.4. Hipotez Testleri ve Bulgular

Araştırma kapsamında oluşturulan modelde yer alan değişkenlere ait ölçek puanlarının (ölçümlerin) ortalamaları alınarak aralarındaki ilişki çoklu korelasyon analizi ile test edilmiştir. Değişkenler normal dağılım gösterdiği için aralarındaki ilişki Pearson korelasyon katsayısı hesaplanarak test edilmiştir. Çoklu korelasyon analizi istatistiki bulguları Tablo 21'de yer almaktadır.

Tablo 21: Değişkenler Arasındaki Çoklu Korelasyon Analizi İstatistiki Bulgular

Değişkenler	Denetimde Rotasyon Algısı	Denetçi Bağımsızlığı Algısı	Denetim Kalitesi Algısı
Denetimde Rotasyon Algısı	-		
Denetçi Bağımsızlığı Algısı	,350**	-	
Denetim Kalitesi Algısı	,336**	,552**	-

**p< 0,01

Elde edilen bulgulara göre; denetimde rotasyon algısı ile denetçi bağımsızlığı algısı arasında anlamlı ($p < 0,01$) ve pozitif yönlü ($,350$) bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, **H₁** hipotezi kabul edilmiştir. Denetimde rotasyon algısı ile denetim kalitesi algısı arasında anlamlı ($p < 0,01$) ve pozitif yönlü ($,336$) bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, **H₂** hipotezi kabul edilmiştir. Denetçi bağımsızlığı algısı ile denetim kalitesi algısı arasında anlamlı ($p < 0,01$) ve pozitif yönlü ($,552$) bir

ilişki olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, **H₃** hipotezi kabul edilmiştir. Bu bulgulara göre, değişkenler arasında %1 hata payıyla anlamlı ve güçlü bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Araştırma kapsamında oluşturulan modele ait **H₄** “Denetimde rotasyon algısının denetçi bağımsızlığı algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır”, **H₅** “Denetçi bağımsızlığı algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır”, **H₆** “Denetimde rotasyon algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır” hipotezleri Basit (Linear) Regresyon analizi ile test edilmiştir.

Regresyon analizi, bağımlı değişken üzerinde etkisi olduğu düşünülen bağımsız değişken veya değişkenler arasındaki neden- sonuç ilişkisinin bir modelle açıklanmasını ifade etmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 271).

Modele ait etki hipotezlerinin testi için değişkenlere ait ölçek puanlarının ortalamaları alınarak yapılan regresyon analizi istatistik bulgular Tablo 22’de yer almaktadır.

Tablo 22: Regresyon Analizi İstatistik Bulgular

Model	Regresyon Katsayıları			Model İstatistikleri
	Beta (β)	Std. Hata	P	
Rotasyon Algısının Denetçi Bağımsızlığı Algısına Etkisi	,350	,053	,000	R ² : ,122 Adj. R ² : ,120 F: 42,416 p: ,000 < ,001
Denetçi Bağımsızlığı Algısının Denetim Kalitesi Algısına Etkisi	,552	,050	,000	R ² : ,304 Adj. R ² : ,302 F: 133,031 p: ,000 < ,001
Rotasyon Algısının Denetim Kalitesi Algısına Etkisi	,336	,056	,000	R ² : ,113 Adj. R ² : ,110 F: 38,748 p: ,000 < ,001

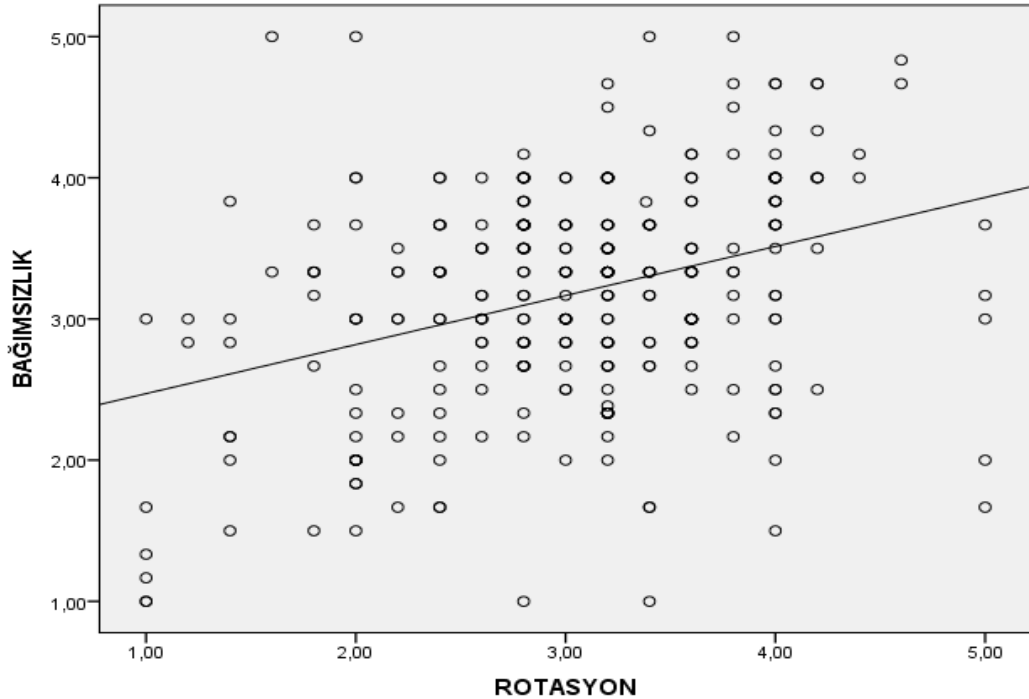
Regresyon modelinde yer alan R² değeri bağımlı değişkendeki değişimlerin ne kadarının bağımsız değişken tarafından açıklandığını göstermektedir. Düzeltilmiş

(Adjusted) R^2 ise; R^2 'nin hatalardan arındırılmış halidir ve daha gerçekçidir. p değeri bağımlı değişkendeki varyansın model tarafından ne kadar iyi açıklandığını göstermektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 279).

Regresyon analizi sonucu; denetçilerin algılarına göre denetimde rotasyonun denetçi bağımsızlığı üzerinde anlamlı ($p < 0,01$) ve pozitif yönlü ($\beta = 0,350$) bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Buna göre; rotasyon algısındaki bir birimlik değişim denetçi bağımsızlığı algısında aynı yönde 0,350 birim değişime neden olacaktır. Ayrıca model istatistiklerine bakıldığında modelin anlamlı ($F: 42,416$, $p < 0,001$) olduğu ve denetçilerin algılarına göre denetçi bağımsızlığındaki %12'lik değişimin denetimde rotasyona bağlı olduğu tespit edilmiştir (Adj. $R^2: 0,120$). Bu sonuçlara göre, H_4 hipotezi kabul edilmiştir.

Denetimde rotasyon algısı ile denetçi bağımsızlığı algısı ölçek puanlarının serpilme grafiği Şekil 3'te gösterilmiştir.

Şekil 3: Denetimde Rotasyon Algısı ile Denetçi Bağımsızlığı Algısı Ölçek Puanlarının Serpilme Grafiği

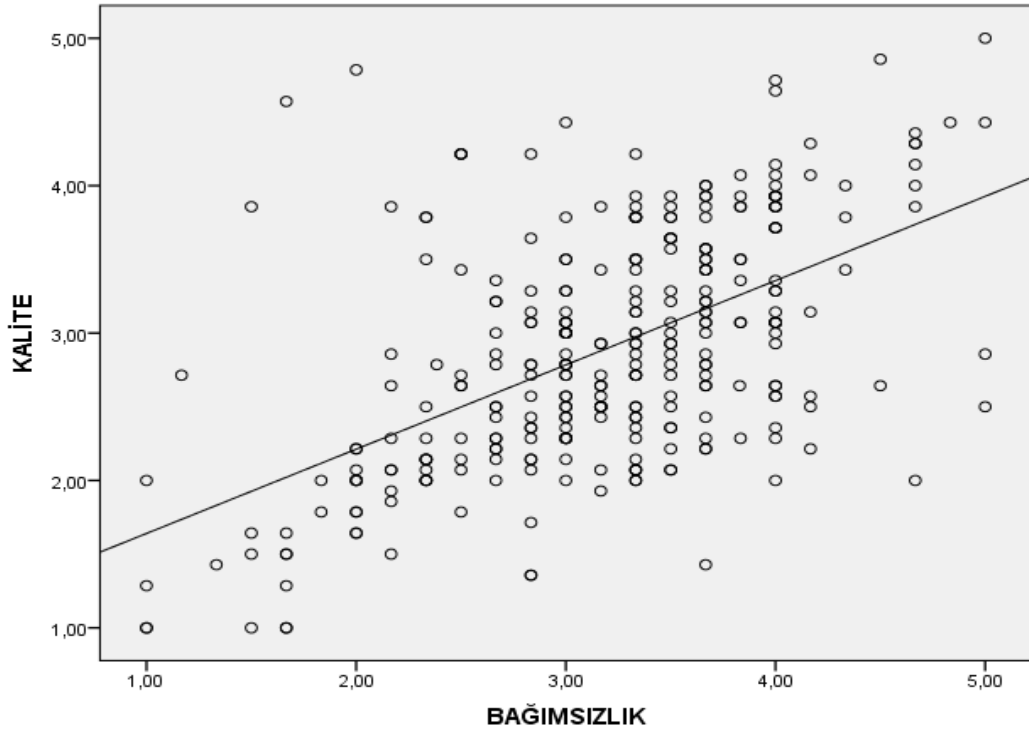


Tablo 22'ye bakıldığında denetçilerin algılarına göre denetçi bağımsızlığının denetim kalitesi üzerinde anlamlı ($p < 0,01$) ve pozitif yönlü ($\beta = 0,552$) bir etkisinin

olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, denetçi bağımsızlığı algısındaki bir birimlik değişimin denetim kalitesi algısında aynı yönde 0,552 birim değişime neden olacağı belirlenmiştir. Ayrıca modelin anlamlı ($F: 133,031$, $p<0,001$) olduğu belirlenmiş ve model istatistiklerine bakıldığında, denetçilerin algılarına göre denetim kalitesindeki %30'luk değişimin denetçi bağımsızlığına bağlı olduğu tespit edilmiştir ($Adj. R^2: ,302$). Bu sonuçlara göre, H_5 hipotezi kabul edilmiştir.

Denetçi bağımsızlığı algısı ile denetim kalitesi algısı ölçek puanlarının serpilme grafiği Şekil 4'te gösterilmiştir.

Şekil 4: Denetçi Bağımsızlığı Algısı ile Denetim Kalitesi Algısı Ölçek Puanlarının Serpilme Grafiği

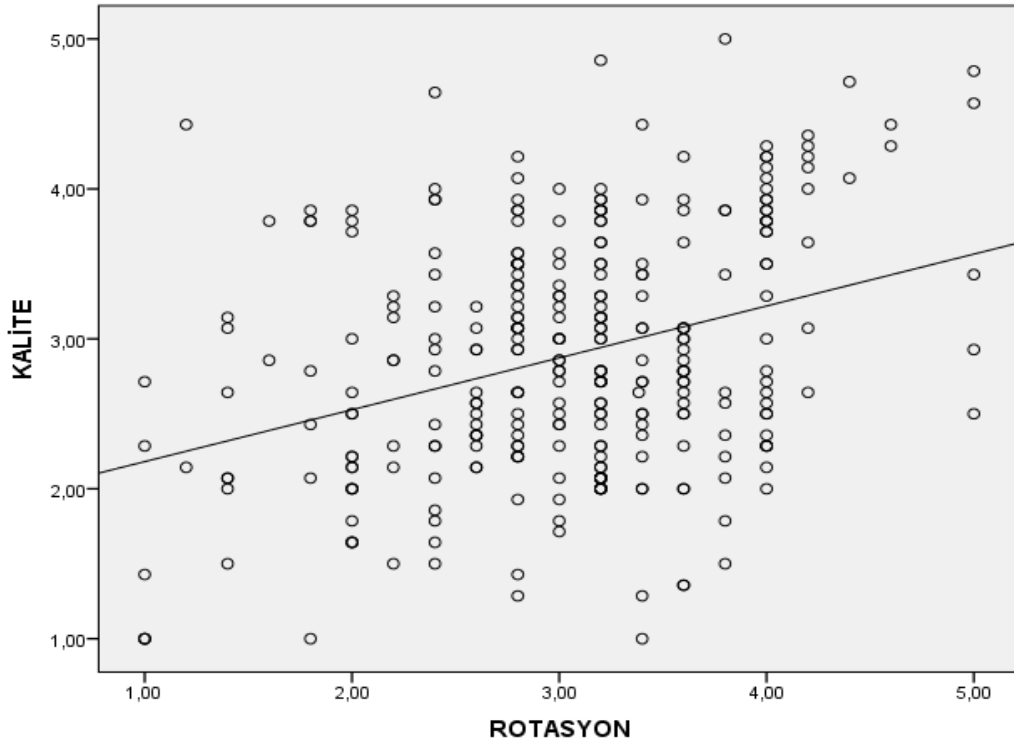


Tablo 22 incelendiğinde denetçilerin algılarına göre denetimde rotasyonun denetim kalitesi üzerinde anlamlı ($p< 0,01$) ve pozitif yönlü ($\beta=,336$) bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Buna göre; denetimde rotasyon algısındaki bir birimlik değişimin denetim kalitesi algısında aynı yönde yaklaşık 0,336 birim değişime neden olacağı ve modelin anlamlı ($F:38,748$, $p<0,001$) olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Model istatistiklerine bakıldığında, denetçilerin algılarına göre denetim kalitesindeki %11'lik

değişimin rotasyona bağlı olduğu görülmektedir (Adj. R²: 110). Bu sonuçlara göre, **H₆** hipotezi kabul edilmiştir.

Denetimde rotasyon algısı ile denetim kalitesi algısı ölçek puanlarının serpilme grafiği Şekil 5'te gösterilmiştir.

Şekil 5: Denetimde Rotasyon Algısı ile Denetim Kalitesi Algısı Ölçek Puanlarının Serpilme Grafiği



Denetimde rotasyon algısı ile denetim kalitesi algısı arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığı algısının aracılık etkisinin olduğuna yönelik geliştirilen **H₇** hipotezinin testi için Hayes (2013) tarafından yazılan ve Baron ve Kenny (1986) yöntemine dayanan makro kod (PROCESS 2.15) kullanılmıştır.

Hayes (2018) göre, PROCESS makro kod ölçümlerinde stabiliteyi kontrol altında tutmak için Bootstrap metodu kullanılmaktadır. Bootstrap güven aralığı olarak da ifade edilen bu metod basit regresyon testlerinden farklı olarak yeniden örnekleme metodu ile anlamlılık değeri için tercih edilen güven derecesinin alt ve üst sınırlarını belirlemekte, ana kitleyi temsil eden az miktardaki örnekleme 1000 kez tekrarlayarak temsil kabiliyetini güçlendirmektedir. Böylece mevcut olan veri setinden çok daha

büyük veri setleri üreterek nispeten daha az miktardaki veri setlerinde anlamsız çıkabilecek analizlerin önüne geçilerek analizlerden daha sağlıklı sonuçlar elde edilecektir (Akt. Taş ve Özmen, 2019: 751-752).

Baron ve Kenny (1986)'ye göre aracılık testinin yapılabilmesi için aşağıdaki kriterlerin sağlanması gerekmektedir (Baron ve Kenny, 1986: 1175-1177).

1. Bağımsız değişkenin, aracı değişken üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olmalıdır.
2. Aracı değişkenin bağımlı değişken üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olmalıdır.
3. Bağımsız değişkenin, bağımlı değişken üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olmalıdır.
4. Aracı değişken ile bağımsız değişken birlikte modele dâhil edildiğinde, bağımsız değişkeninin bağımlı değişken üzerindeki etkisi sıfır olmalı veya azalmalıdır. Bağımlı değişkenin bağımsız değişken üzerindeki etkinin azalması durumunda kısmi aracılık, etkinin sıfır olması durumunda tam aracılıktan söz edilebilir.

Tablo 22'de yer alan regresyon analizi sonuçlarına göre ilk üç kriterin sağlandığı görülmektedir. Aracı değişken ile bağımsız değişken birlikte modele dâhil edildiğinde elde edilen analiz sonuçları ise Tablo 23'te yer almaktadır.

Tablo 23: Denetimde Rotasyon Algısı ile Denetim Kalitesi Algısı Arasındaki İlişkide Denetçi Bağımsızlığı Algısının Aracılık Etkisi İstatistiksel Bulgular

	<i>Beta</i>	<i>Std.Hata</i>	<i>p</i>	Model İstatistikleri	
Bağımsızlık → Kalite	,513	,052	,000	R ² :.328 F:73,865	
Rotasyon	,168	,052	,001	p: ,000 < ,001	
Rotasyon → Bağımsızlık	,347	,053	,000	R ² :.122 F:42,416	
				p: ,000 < ,001	
Denetçi Bağımsızlığının Aracı Etki Olduğu İlişki	Toplam Etki	Doğrudan Etki	Dolaylı Etki	Bootstrap Güven Aralığı (BoLLCI-BoULCI)	Aracı Etki Türü
Rotasyon → Kalite	,346	,168	,178	(,0912) – (,2863)	Kısmi
Sobel Testi: z= 5,411 p= 0 ,000					

Tablo 23' e bakıldığında; rotasyon algısı değişkeni ile denetçi bağımsızlığı algısı değişkeni birlikte modele dâhil edildiğinde rotasyon algısının denetim kalitesi algısına etkisinin anlamlı ($p < 0,01$) ancak etkide bir azalma ($\beta = ,168$) ve modelin anlamlı olduğu ($F: 73,865$, $p < 0,001$) tespit edilmiştir. Başka bir ifadeyle denetçi bağımsızlığı algısı değişkeni modele dâhil edildiğinde rotasyon algısının denetim kalitesi algısına etkisi ,346'dan ,168'e düşmüştür. Bu bulgular doğrultusunda denetçilerin algılarına göre rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının kısmi aracılık⁴ etkisi olduğu söylenebilir. Ancak aracılık etkisinden tam olarak söz edebilmek için Sobel Testi z skorlarına bakılarak aracılık etkisinin anlamlı olup olmadığı belirlenmelidir.

Preacher ve Hayes (2004)'e göre, z skorunun 1,96'dan büyük ve anlamlı olduğu durumlarda aracılık etkisinin anlamlılığından ve varlığından söz edilebilir (Preacher ve Hayes, 2004: 718). Tablo 23' de yer alan bulgulara göre, Sobel testi z skorunun (5,411) 1,96'dan büyük olduğu ve anlamlı olduğu görülmektedir.

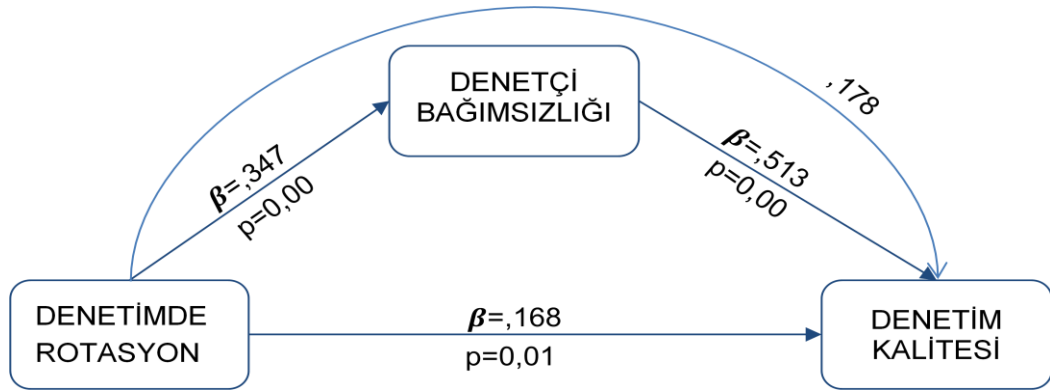
Son olarak aracı (dolaylı) etkinin büyüklüğü tespit edilerek bu etkinin anlamlılığı Bootstrap güven aralığı sonuçlarına göre tespit edilmelidir. Bu anlamlılık Bootstrap güven aralığının (BoLLCI-BoULCI) sıfır değerini içermemesi ile ilgilidir (Preacher ve Hayes, 2008: 883-887).

Tablo 23'te yer alan bulgulara göre, Bootstrap güven aralığının sıfır değerini içermediği görülmektedir. Buda dolaylı etkinin (,178) yani denetçi bağımsızlığı algısının aracılık etkisinin anlamlı olduğunu göstermektedir. Yine etki değerleri incelendiğinde; denetçi bağımsızlığı algısı değişkeni modele dâhil edildiğinde rotasyon algısının denetim kalitesi algısına etkisinin sıfır olmadığı ancak etki değerinin ,346'dan ,168'e düştüğü görülmektedir. Bu bilgiler doğrultusunda H_7 hipotezi kabul edilmiştir.

Araştırma kapsamında geliştirilen model sonucu Şekil 6' da gösterilmiştir.

⁴ Aracı değişken ile bağımsız değişken birlikte modele dâhil edildiğinde, bağımlı değişken ile bağımsız değişken arasındaki ilişkide bir azalma meydana gelmesi durumunda kısmi aracılık etkisi ortaya çıkmaktadır (Gürbüz ve Şahin, 2016: 287).

Şekil 6: Araştırma Modeli Sonucu



Bu sonuçlar denetçilerin algılarına göre, denetimde rotasyonun denetçi bağımsızlığının aracılık etkisiyle denetim kalitesini arttırdığını göstermekte ancak rotasyonun denetim kalitesine doğrudan etkisinin olduğu da göz ardı edilmemelidir. Buna göre; denetçiler, rotasyon sistemi ile uzun süreli denetçi-müşteri ilişkisinden doğan yakınlık tehdidi önlenerek denetçinin denetim hizmetlerinde daha bağımsız ve objektif olacağını düşünmektedirler. Denetçi rotasyon sistemi ile müşteri hesaplarına daha şüpheli bir yaklaşım sergileyecek, müşteri yönetiminin kendi lehine raporlama baskısına direnmesini arttırarak hizmetlerinde daha bağımsız olacak ve bu sayede denetçinin finansal tablolardaki eksik ve yanlışlıkları tespit etme kabiliyeti artacaktır. Hizmetlerinde bağımsız olan bir denetçi tespit etmiş olduğu eksik ve yanlışlıkların düzeltilmesini sağlayacak veya düzeltilmediği takdirde raporunda uygun görüşü verecektir. Bu da denetim kalitesini arttıracaktır. Ayrıca rotasyon sistemiyle denetime getirilecek yeni bir bakış açısı finansal tablolarda önceden tespit edilemeyen yanlışlıkların tespit edilmesini sağlayacak, denetim hatası riskini azaltarak denetim kalitesini arttıracaktır.

Modele ait hipotez sonuçları Tablo 24'te yer almaktadır.

Tablo 24: Hipotez Sonuçları

Hipotezler	Karar
H1: Denetimde rotasyon algısı ile denetçi bağımsızlığı algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H2: Denetimde rotasyon algısı ile denetim kalitesi algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H3: Denetçi bağımsızlığı algısı ile denetim kalitesi algısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.	Kabul
H4: Denetimde rotasyon algısının denetçi bağımsızlığı algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.	Kabul
H5: Denetçi bağımsızlığı algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.	Kabul
H6: Denetimde rotasyon algısının denetim kalitesi algısı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.	Kabul
H7: Denetimde rotasyon algısı ile denetim kalitesi algısı arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığı algısının aracılık etkisi vardır.	Kabul

4.2.4.5. Demografik Değişkenlere İlişkin Fark Analizi İstatistikî Bulgular

Araştırma kapsamında katılımcıların demografik değişkenlere göre denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin görüşlerinde anlamlı fark olup olmadığı incelenmiştir. Bu kapsamda bağımsız iki grubun belirli değişkenlere ilişkin algılarında farklılık olup olmadığı Bağımsız İki Örneklem t Testi ile ikiden fazla gurupların belirli değişkenlere ilişkin tutumlarında fark olup olmadığı ise ANOVA Testi ile analiz edilmiştir.

Denetçilerin cinsiyetlerine göre denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarında fark olup olmadığını belirlemek amacıyla uygulanan t Testi istatistikî bulguları Tablo 25’te yer almaktadır.

Tablo 25: Cinsiyete Göre Bağımsız İki Örneklem t Testi İstatistikî Bulgular

Ölçek	Cinsiyet	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	Anamlılık Değeri (p)
Denetimde Rotasyon Algısı	Kadın	41	2,99	,715	,678
	Erkek	265	3,05	,798	
Denetçi Bağımsızlığı Algısı	Kadın	41	3,17	,685	,897
	Erkek	265	3,18	,796	
Denetim Kalitesi Algısı	Kadın	41	2,83	,721	,603
	Erkek	265	2,90	,826	

Elde edilen bulgular, denetçilerin cinsiyetlerine göre denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarında anlamlı farklılık olmadığını göstermektedir ($p > 0,05$).

Denetçilerin denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarının unvana göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla uygulanan t Testi istatistikî bulguları Tablo 26'da yer almaktadır.

Tablo 26: Unvana Göre Bağımsız İki Örneklem t Testi İstatistikî Bulgular

Ölçek	Unvan	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	Anamlılık Değeri (p)
Denetimde Rotasyon Algısı	Denetçi	235	3,06	,779	,484
	Sorumlu Denetçi	71	2,98	,814	
Denetçi Bağımsızlığı Algısı	Denetçi	235	3,20	,765	,359
	Sorumlu Denetçi	71	3,10	,831	
Denetim Kalitesi Algısı	Denetçi	235	2,93	,789	,072
	Sorumlu Denetçi	71	2,73	,863	

Elde edilen bulgular, denetçilerin unvanlarına göre denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarında anlamlı farklılık olmadığını göstermektedir ($p > 0,05$).

Denetçilerin yaş, öğrenim durumu, aylık gelir, deneyim ve firmada çalışan denetçi sayısı değişkenlerine göre denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarında anlamlı bir farklılaşma olup olmadığı ANOVA Testi ile analiz edilerek belirlenmeye çalışılmıştır.

Denetçilerin yaşlarına ilişkin ANOVA Test sonucu istatistiki bulgular Tablo 27’de yer almaktadır.

Tablo 27: Yaşa Göre ANOVA Testi İstatistiki Bulgular

Ölçek	Yaş	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	Anamlılık Değeri (p)
Denetimde Rotasyon Algısı	30 ve altı	27	3,19	,735	,431
	31-40	48	3,05	,789	
	41-50	105	2,98	,751	
	51-60	89	3,12	,839	
	61 ve üstü	37	2,89	,785	
Denetçi Bağımsızlığı Algısı	30 ve altı	27	3,35	,449	,524
	31-40	48	3,25	,433	
	41-50	105	3,24	,570	
	51-60	89	3,31	,672	
	61 ve üstü	37	3,13	,580	
Denetim Kalitesi Algısı	30 ve altı	27	3,12	,408	,738
	31-40	48	3,09	,532	
	41-50	105	3,01	,571	
	51-60	89	2,98	,674	
	61 ve üstü	37	2,97	,569	

Test sonuçları, denetçilerin yaşlarına göre denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ($p > 0,05$).

Denetçilerin öğrenim durumlarına ilişkin ANOVA Testi istatistiki bulgular Tablo 28’de yer almaktadır.

Tablo 28: Öğrenim Durumuna Göre ANOVA Testi İstatistikî Bulgular

Ölçek	Öğrenim Durumu	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	Anlamlılık Değeri (p)
Denetimde Rotasyon Algısı	Lisans	226	3,00	,765	,182
	Yüksek Lisans	73	3,08	,836	
	Doktora	7	3,54	,862	
Denetçi Bağımsızlığı Algısı	Lisans	226	3,17	,776	,448
	Yüksek Lisans	73	3,17	,820	
	Doktora	7	3,52	,445	
Denetim Kalitesi Algısı	Lisans	226	2,89	,810	,965
	Yüksek Lisans	73	2,89	,843	
	Doktora	7	2,89	,809	

Test sonuçları, denetçilerin öğrenim durumlarına göre denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir ($p > 0,05$).

Denetçilerin aylık gelirlerine ilişkin ANOVA Testi istatistikî bulgular Tablo 29'da yer almaktadır.

Tablo 29: Aylık Gelire Göre ANOVA Testi İstatistikî Bulgular

Ölçek	Aylık Gelir	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	Anlamlılık Değeri (p)
Denetimde Rotasyon Algısı	5.000 ve altı	70	3,13	,644	,830
	5.001-7.000	61	3,07	,853	
	7.001-9.000	38	2,98	,716	
	9.001-11.000	38	3,01	,934	
	11.000 üzeri	99	3,00	,809	
Denetçi Bağımsızlığı Algısı	5.000 ve altı	70	3,37	,578	,489
	5.001-7.000	61	3,24	,483	
	7.001-9.000	38	3,24	,601	
	9.001-11.000	38	3,20	,745	
	11.000 üzeri	99	3,22	,541	
Denetim Kalitesi Algısı	5.000 ve altı	70	3,08	,525	,519
	5.001-7.000	61	3,10	,579	
	7.001-9.000	38	2,99	,610	
	9.001-11.000	38	3,00	,692	
	11.000 üzeri	99	2,95	,572	

Test sonuçlarına göre, denetçilerin aylık gelirlerine göre denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarında anlamlı bir farklılık bulunamamaktadır ($p > 0,05$).

Denetçilerin deneyimlerine göre ANOVA Testi istatistikî bulgular Tablo 30'da yer almaktadır.

Tablo 30: Deneyime Göre ANOVA Testi İstatistikî Bulgular

Ölçek	Deneyim	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	Anamlılık Değeri (p)
Denetimde Rotasyon Algısı	5 yıldan az	88	3,09	,765	,191
	5-10	41	3,22	,822	
	10-15	45	3,06	,889	
	15-20	38	2,81	,659	
	20 yıldan fazla	94	2,99	,776	
Denetçi Bağımsızlığı Algısı	5 yıldan az	88	3,28	,614	,430
	5-10	41	3,33	,532	
	10-15	45	3,27	,598	
	15-20	38	3,34	,435	
	20 yıldan fazla	94	3,17	,593	
Denetim Kalitesi Algısı	5 yıldan az	88	2,97	,596	,100
	5-10	41	3,23	,558	
	10-15	45	2,95	,585	
	15-20	38	3,09	,476	
	20 yıldan fazla	94	2,98	,608	

Test sonuçlarına göre, denetçilerin deneyimlerine göre denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p > 0,05$).

Denetçilerin buldukları kurumdaki denetçi sayılarına ilişkin ANOVA Testi istatistikî bulgular Tablo 31’de yer almaktadır.

Tablo 31: Kurumda Çalışan Denetçi Sayısına Göre ANOVA Testi İstatistikî Bulgular

Ölçek	Kurumda Çalışan Denetçi Sayısı	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	Anamlılık Değeri (p)
Denetimde Rotasyon Algısı	5 ve altı	81	2,99	,808	,223
	6-10	106	3,06	,810	
	11-16	42	3,01	,786	
	17-21	36	3,29	,561	
	22 ve üzeri	41	2,89	,831	
Denetçi Bağımsızlığı Algısı	5 ve altı	81	3,28	,690	,793
	6-10	106	3,29	,510	
	11-16	42	3,27	,549	
	17-21	36	3,17	,500	
	22 ve üzeri	41	3,20	,584	
Denetim Kalitesi Algısı	5 ve altı	81	2,99	,623	,873
	6-10	106	3,02	,544	
	11-16	42	3,11	,654	
	17-21	36	2,99	,548	
	22 ve üzeri	41	3,02	,577	

Test sonuçlarına göre, denetçilerin buldukları firmadaki denetçi sayılarına göre denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p > 0,05$).

4.2.4.6. Denetçilerin Rotasyona İlişkin Genel Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde, denetçilerin zorunlu rotasyonla ilgili anket formunda yer alan açık uçlu soruya verdikleri yanıtlar ve denetçiler ile yüz yüze görüşmelerden elde edilen bilgiler değerlendirilmiştir. Buna göre;

Denetimde zorunlu rotasyon ile bağımsız denetimin daha etkin kılınacağı ve daha verimli raporlar sağlanacağı düşünülmektedir. Rotasyonun denetçinin bağımsızlığına olumlu etkilerinin olduğu düşünülmesine rağmen, rotasyon uygulamasının bağımsız denetçiye olan güvensizliğin belirtisi olarak da değerlendirilmektedir. Denetçinin yetkinliği, sektörü tanması ve müşteri firmanın iç dinamiklerini bilmesi denetim kalitesinin sağlanmasında daha etkili olabileceği düşünülmektedir. Bu da denetçinin müşteri firmayı tanması için belli bir sürenin

geçmesine bağlanmaktadır. Yine denetim kalitesinin ancak kaliteli denetçi ve denetim firmalarıyla mümkün olunabileceği bunda denetçilerin denetçilik unvanı almada daha nitelikli sınavlara tabi tutulması ve sürekli eğitimleri sağlanarak mümkün olacağı düşünülmektedir. Bunların yanı sıra en önemli ve genel bir görüş, denetim ücretlerinin müşteri firmadan sağlanması nedeniyle denetçilerin tam bağımsızlığının sağlanamayacağıdır. Diğer bir önemli görüşte büyük denetim firmalarının rotasyonu aşmasıdır. Bu durumlar aşağıda açıklanmıştır:

Denetim ücretlerinin müşteri firmadan sağlanması; bağımsızlığın artırılması amacıyla denetlenecek şirketlerin büyüklükleri göz önünde bulundurularak, asgari denetim saati ve denetim ücreti KGK tarafından belirlenmelidir. Dolaylı ya da dolaysız kişi/saat kapasitesi göz önünde bulundurularak adil bir dağıtım sistemiyle denetim şirketlerine KGK tarafından işin dağıtılması gerekmektedir. Ayrıca denetim ücretlerinin de müşteri firmadan değil belli bir havuz sistemi oluşturularak yine KGK tarafından ödenmesi sağlanmalıdır. Rotasyon süresi boyunca olumlu görüş alan şirketlerin son senelerinde olumsuz veya şartlı görüş tehditleri ile karşılaşması uygulamada rastlanan önemli problemlerdendir. Bu nedenle denetçi-müşteri arasındaki ücret ilişkisi olduğu sürece rotasyon sisteminden beklenen faydaların sağlanamayacağı düşünülmektedir.

Rotasyonun aşılması; denetimde firma rotasyonunun büyük şirketlerin lehine sonuçlandığı ve bu yüzden yerli ve küçük firmaların büyümesinde bir engel teşkil ettiği düşünülmektedir. Büyük denetim firmalarının kendi bünyelerinde kurmuş oldukları, danışıklı veya yandaş firmalar arasında müşteri değişimlerinin olduğu veya müşteri firmaya rotasyon süresi geldiğinde başka bir firma önerilmesi uygulamada karşılaşılan durumlardandır. Bu durumlar neticesinde rotasyon uygulamasından beklenen faydaların sağlanamayacağı düşünülmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bağımsız denetimin amacı, muhasebenin çıktısı olan finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili bilgi kullanıcılarına makul düzeyde güvence sağlamaktır. Ancak 2000’li yıllarda yaşanan Enron, Worldcom, Parmalat gibi ekonomik skandallar piyasalara ve denetim firmalarına olan güveni sarsmış, bu durumun oluşmasında etkenlerden biri de denetçinin bağımsız hareket etmemesi olarak görülmüştür. Bu durum mevcut düzenlemelerde revize yapılmasını gündeme getirmiştir. 2002 yılında Sarbanes-Oxley yasasının yürürlüğe girmesi ile bağımsız denetim firmaları ile müşteri arasındaki uzun süreli iş ilişkisine bir kısıtlama getirilerek denetimde rotasyon zorunlu kılınmıştır.

Denetimde rotasyon uygulaması ile denetçi bağımsızlığının artırılarak denetim kalitesinin sağlanması ve piyasalara olan kaybolmuş güvenin tekrar sağlanması amaçlanmıştır. Ancak zorunlu rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığını ve dolayısıyla denetim kalitesinin arttırması konusunda çeşitli iddiaların varlığı dünyada rotasyonu tartışmalı bir konu haline getirmiştir. Bu yüzden rotasyon uygulanma şeklinde ülkeler farklı yasal düzenlemelere gitmiştir. Bazı ülkeler rotasyonu hem denetim firması hem de sorumlu denetçi kapsamında uygulamaktayken, bazıları yalnız denetim firması veya sorumlu denetçi kapsamında uygulamaktadır. Bazı ülkelerde ise her ikisi içinde rotasyon zorunluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca rotasyon sürelerinde de ülkeden ülkeye farklılıklar olduğu görülmektedir.

Bu çalışmada, dünyada yaşanan bu rotasyon karmaşası ile ilgili, rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisi ve rotasyonun denetim kalitesini dolaylımı yoksa doğrudan mı etkilediği araştırılmıştır.

Ankete katılan bağımsız denetçilerin algularından elde edilen araştırma sonuçlarına göre;

- ✓ Denetimde rotasyon ile denetçi bağımsızlığı arasında olumlu yönde bir ilişki olduğu,
- ✓ Denetimde rotasyon ile denetim kalitesi arasında olumlu yönde bir ilişki olduğu,

- ✓ Denetçi bağımsızlığı ile denetim kalitesi arasında olumlu yönde bir ilişki olduğu,
- ✓ Denetimde rotasyonun denetçi bağımsızlığını arttırdığı,
- ✓ Denetimde rotasyonun denetim kalitesini arttırdığı,
- ✓ Denetçi bağımsızlığının denetim kalitesini arttırdığı,
- ✓ Denetimde rotasyon ile denetçi bağımsızlığı birlikte modele dâhil edildiğinde rotasyonun denetim kalitesine etkisinin azaldığı,
- ✓ Denetimde rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının kısmi aracılık etkisi olduğu,
- ✓ Denetimde rotasyonun denetçi bağımsızlığını artırarak denetim kalitesini dolaylı olarak arttırdığı,
- ✓ Rotasyonun denetim kalitesine dolaylı etkisinin yanı sıra rotasyonun denetim kalitesini doğrudan da etkilediği, yani rotasyonun denetçi bağımsızlığı aracılığı olmadan da denetim kalitesini arttırdığı,
- ✓ Denetçilerin rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin demografik değişkenlere göre değişmediği,
- ✓ Denetimde rotasyon uygulaması ile denetçinin vermiş olduğu denetim hizmetlerinde daha bağımsız, tarafsız ve objektif olabileceği,
- ✓ Denetimde rotasyon uygulaması ile uzun süreli iş ilişkisinden dolayı ortaya çıkabilecek olan yakınlık nedeniyle oluşan arkadaşlık ve güven ilişkilerinin önlenerek denetçinin hizmetlerinde daha bağımsız olacağı,
- ✓ Denetimde rotasyon uygulaması ile denetçinin müşteri hesaplarına daha şüpheci bir yaklaşım sergileyerek finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi ve tespit edilen yanlışlıkların raporlanmasının sağlanabileceği ve bu sayede denetim kalitesinin artabileceği,
- ✓ Denetimde rotasyon uygulaması ile denetçinin müşteri yönetiminin kendi lehine raporlama baskısına direnme istekliliğini artırarak denetim raporunda uygun görüş vermesinin sağlanabileceği ve bu sayede denetim kalitesinin artabileceği,

- ✓ Denetimde rotasyon uygulaması ile denetime getirilecek yeni bir bakış açısının denetçinin denetim sürecindeki performansını arttırarak daha dikkatli ve titiz bir şekilde davranmasının sağlanabileceği,
- ✓ Uzun süreli iş ilişkisinin denetçinin sürekli tekrarlanan rutin çalışmaları nedeniyle bazı hususlara alışarak değişen koşulları dikkate almadan önemli yanlışlıkları tespit edemeyebileceği veya göz ardı edebileceği, bunda önemli yanlışlıkların raporlanamaması veya düzeltilememesi nedeniyle nitelikli bir raporlamayı olumsuz etkileyerek denetim kalitesinin düşmesine neden olabileceği,
- ✓ Rotasyon uygulaması ile denetime getirilecek yeni bir bakış açısının finansal tablolarda önceden tespit edilemeyen veya göz ardı edilen yanlışlıkların tespit edilmesini sağlayarak denetim hatası riskinin azaltılabileceği ve böylece denetim kalitesinin artabileceği tespit edilmiştir.

Elde edilen tüm bulgular rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesini etkilediği ve rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının aracılık etkisi olduğu tezini desteklemektedir.

Denetimde rotasyon uygulaması, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesini sağlamada önemli bir etkidir. Ancak rotasyondan beklen faydaların sağlanması rotasyonun aşılmadığı durumlarda mümkündür. Büyük denetim firmalarının kendi bünyelerinde kurmuş oldukları, danışıklı veya yandaş firmalar arasında müşteri değişimlerinin önüne geçilmelidir. Ayrıca denetçilerin tam bağımsızlığı da öncelikle ekonomik bağımsızlığın olması ile yani denetçi-müşteri arasındaki ücret ilişkisinin kaldırılması ile sağlanabilir. Bu doğrultuda KGK bünyesinde oluşturulacak bir havuz sistemi ile denetlenecek işletmelerin denetim firmalarına adil bir dağıtımı sağlanarak rotasyonun aşılmasının önüne geçilecektir. Bu sayede küçük denetim firmalarının piyasaya girmeleri kolaylaşacak ve denetçilerin müşterilerine olan ekonomik bağlılığı ortadan kalkacaktır.

Yukarıda açıklanan bilgiler değerlendirildiğinde, rotasyon yalnız sorumlu denetçi düzeyinde değil denetim firması düzeyinde de uygulanmalıdır. Aksi takdirde aynı denetim firması içerisinde yapılan denetçi rotasyonu uygulaması, denetçinin

denetim firmasının çıkarları doğrultusunda hareket edebileceği ihtimalini değiştirmeyecektir.

Diğer taraftan kaliteli denetim, piyasayı doğru şekilde yönlendiren düzenleyici kuruluşlar ile mümkün olacaktır. Dolayısıyla ülkemizde KGK'nın bu doğrultuda etkinliğinin artırılması gerekmektedir.

Bu çalışmada, verilerin anket aracılığıyla toplanmasından dolayı anket sorularına hatalı cevapların verilebileceği her araştırmada olduğu gibi bu araştırmanın da muhtemel kısıtlarındandır. Rotasyon uygulamasının sorumlu denetçi veya denetim firması düzeyi ayrımı yapılmaması çalışmanın bir diğer kısıtlarındandır. Gelecek çalışmalarda bu ayrımın yapılarak ve araştırmaya denetim ücreti ve denetim maliyeti değişkenleri de dâhil edilerek araştırma yapılması tavsiye edilebilir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Balsarı, Ç.K.- Dalkılıç, A.F.- Çakar, U.- Alakavuklar, O.N., (2013), *Etik: Muhasebe Mesleği Yönünden Değerlendirme*, Muhasebe Denetim Basın Yayın A.Ş., Ankara.
- Bozkurt, N., (2006), *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Büyüköztürk, Ş., (2010), *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, Pegem Akademi, Ankara
- Can, A., (2013), *SPSS ile Nicel Veri Analizi*, Pegem Akademi, Ankara.
- Durmuş, C. N. ve Taş, O., (2008), *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetimi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti. İstanbul.
- Erdoğan, M., (2016), “Denetime Giriş ve Denetim Standartları”, Edt. Melih Erdoğan, *Denetim*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir.
- Field, A., (2013), *Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics*, Sage Publications Ltd., London.
- Güçlü, F., (2007), *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Gürbüz, H., (1995), *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, Ekişehir.
- Gürbüz, S. ve Şahin, F., (2016), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Güredin, E., (2010), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Haftacı, V., (2016), *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Karacan, S.- Uygun, R., (2016), *Denetim ve Raporlama*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Kaval, H. – Karapınar, A. – Bayırlı, R. – Altay, A. – Torun, S., (2015), “*Türkiye Denetim Standartları*”, Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti. Ankara.
- Kaval, H., (2008), *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti. Ankara.
- Kepekçi, C., (2004), *Bağımsız Denetim*, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Kurtuluş, K., (2006), *Pazarlama Araştırmaları*, Literatür Yayıncılık, İstanbul.

- LARRY P. Bailey (1979), “*Contemporary Auditing*”, Harper and Row, New York.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2015), *Denetim İlke ve Esasları*, Acar Basım ve Cilt Sanayi Ticaret A.Ş., İstanbul.
- Önder, T., (2001), *Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Russel, J.P., (2007b), “*The Internal Auditing Pocket Guide*”, ASQ Quality Press, Milwaukee.
- Russel, J.P., (2012a), “*The ASQ Auditing Handbook*”, ASQ Quality Press, Milwaukee.
- Selimoğlu, S. K. – Özbirecikli, M. – Uzay, Ş. – Kurt, G. – Alagöz, A. – Yanık, S., (2014), *Muhasebe Denetim*, Edt. S. Kardeş Selimoğlu ve Ş. Uzay, Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti. Ankara.
- Selimoğlu, S.- Özbirecikli, M.- Uzay, Ş., (2017), *Bağımsız Denetim*, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti., Ankara.
- Selimoğlu, S., (2012), “Denetim Gereksinimi ve Kavramı”, Edt. Seval Kardeş Selimoğlu, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir.
- Selimoğlu, S.K. – Özbirecikli, M. – Uzay, Ş. – Kurt, G. – Alagöz, A., - Yanık, S., (2014), “Denetimin Genel Çerçevesi, Türkiye’de Muhasebe Denetimin Gelişimi, Denetim Standartları Meslek Ahlakı ve Yasal Sorumluluklar, Denetim Süreci ve Aşamalar”, Edt. Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzay, *Muhasebe Denetimi* Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti. Ankara.
- Selimoğlu, S.K.- Özbirecikli, M.- Uzay, Ş.- Uyar, S., (2015), *Bağımsız Denetim*, TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- Tavşancıs, E., (2010), *Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi*, Nobel Yayın Dağıtım Tic. Ltd. Şti., Ankara.
- Türedi, H., (2007), *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Uyar, S., (2012), “Denetim Çalışmasının Yürütülmesi”, Edt. Seval Kardeş Selimoğlu, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir.

Uzun, K., (2016), “İç Denetim”, Edt. Melih Erdoğan, *Denetim*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir.

Yavaşoğlu, M., (2001), *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S., (2004), *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Yılancı, M.- Yıldız, B.- Kiracı, M., (2016), *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Makaleler

Acar, D., Senal, S., Ulusoy, H., (2011), “Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (301).

Ada, Ş. ve Yardımcıoğlu, M., (2017), “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Literatür İncelemesi”, *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, Vol.4, No.14, (1734).

Akkılıç, M.E. – Koç, F. – İlban, O. – Dinç, Y. – Onar, H., (2014), “Hizmetin Önemi ile Davranışsal Niyetler Arasındaki İlişkide Otel Niteliklerinin Aracı Etkisi: Termal Turizme Yönelik Bir Uygulama, *Gazi Üniversitesi Turizm Fakültesi Dergisi*, S.1, (18-22).

Aktaş, M.A. ve Güler, E., (2011), “Denetçi Bağımsızlığını Sağlamada Denetçi Rotasyonuna Düşen Roller”, 3. *Ulusal Konya Ereğli Kemal Akman Meslek Yüksek Okulu Tebliğ Günleri*, S.3, No.1. (107-108).

Arel, B.- Brody, R.G.- Pany, K., (2005), “Audit Firm Rotation and Audit Quality” *The CPA Journal*, Vol.75, Issue.1, (39).

Arslan, E., (2010), “Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.99, (202-206).

Aslanoğlu, S. ve Başkan, T.D., (2016), “Denetçilerin Bağımsızlığının Denetim Kalitesine Etkisi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, S.48 (77).

- Balsarı, Ç.K. ve Varan, S., (2014), “Kaliteli Finansal Raporlamada Denetimin Rolü ile İlgili Tartışmalar”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.124 (74-76).
- Barbadillo, E.R.- Aguilar, N.G.- Caerrea, N., (2009), “Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain”, *Auditing A Journal of Practice & Theory*, Vol.28, Issue.1, (2-26).
- Baron, R. M., ve Kenny, D. A. (1986), “The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations”, *Journal of Personality & Social Psychology*, Vol. 51, Issue. 6, (1173-1182).
- Başpınar, A., (2005), “Türkiye’ de ve Dünyada Denetim standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, S.148, (35-62).
- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F., (2011), “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C.11, S.21, (575).
- Cengiz, S. ve Gör, Y., (2016), “Kurumsal Yönetim Uygulamaları ve Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksine Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.136, (79).
- Çalış, Y.E., (2011), “Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri”, *Denetim Dergisi*, C.8, S.8, (31-40).
- Daugherty, B.E.- Dickins, D.- Hatfield, R.C.- Higgs J.L., (2012), “An Examination Of Partner Perceptions Of Partnern Rotation: Direct And İndirect Consequences To Audit Quality”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.31, Issue.1, (106-111).
- DeAngelo, L.E., (1981), “Auditor Size and Audit Quality”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3, Issue.3, (186).
- Demir, E. ve Çiftci, Y., (2016), “Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C.18, S.31, (88).

- Dinç, Y. ve Cengiz, S., (2014), “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilelerin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.5, S.1, (222).
- Doğan, A., (2016), “Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyon”, *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, S.1, (1-20).
- Dönmez, A., Berberoğlu, P.B., Ersoy, A., (2005), “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması”, *Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi*, S.9, (55).
- Durukan, M.B. ve Kapucugil, İ.A., (2007), “Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kkalitesine İlişkin Maddeler: Kavramsal Çerçeve”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.82, (37-41).
- Ercan, C., (2017), “Denetçi Bağımsızlığına Yönelik Tehditler ve Koruma Önlemleri: Yeminli Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.14, S.2, (268-269).
- Erdoğan, M., (2002), “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C.3, S.1, (51-63).
- Erdoğan, N., (2006), “Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.31, (112-189).
- Erken, H., (2009), “Denetimde ‘Bağımsızlık’ Kavramı”, *Denetim Dergisi*, C.1, S.1, (16-17).
- Ertikin, K., (2017), “Bağımsız Denetimde Bir Dönüm Noktası: Enron Olayı ve Sarbanes-Oxley Yasası”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.141, (107-108).
- Esendemirli, E., (2013), “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve YMM'lere Yönelik Bir Uygulama”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C.15, S.2, (112).
- Fırat, A. ve Şahin, M., (2013), “Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi ve Tarihçesi”, *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi* (6).

- Firth, M.- Rui, O.M.- Wu, X., (2012), ‘‘How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China’’, *The International Journal of Accounting*, Vol.47, Issue.1, (110).
- Göçen, C.A., (2010), ‘‘Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası’’, *Mali Çözüm Dergisi*, S.97, (115-123).
- Gönen, S. ve Rasgen, M., (2016), ‘‘Bağımsız Denetimde Zorunlu Denetçi Rotasyonu’’, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, C.5, S.7, (1810-1817).
- Jessup, C.M., ve Nance, H.E., (2011), ‘‘A Fraud Case As Reported through SEC Documents: Revisiting Its Relevance in Today’s Regulatory Environment’’, *Journal of Accounting and Finance*, Vol.11, Issue.2, (155).
- Karakoç, M., (2013), ‘‘Türk Ticaret Kanunu ile Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler’’, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.59, (17-35).
- Karasu, R., (2014), ‘‘Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’’, *Amme İdaresi Dergisi*, C.47, S.1, (79-105).
- Karavardar, A., (2015), ‘‘Denetçi Bağımsızlık Riskinin Belirlenmesinde Kanaat Fonksiyon Yaklaşımının Kullanımı: Bir Uygulama’’, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.33, S.3, (9-10).
- Khasharmeh, H. ve Said, Kousay., (2014a), ‘‘Auditor’s Perceptions on Impact of Mandatory Audit Firm Rotation on Auditor Independence - Evidence From Bahrain’’, *Journal of Accounting and Taxation*, Vol.6, Issue.1, (12).
- Khasharmeh, H. ve Said, Kousay., (2014b), ‘‘Effects of Mandatory Audit Firm Rotation Upon Quality of Audit: The Perception of Audit Firms - Evidence From Bahrain’’, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol.10, Issue.4, (436-437).
- Kır, H., (2010), ‘‘Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık’’, *Denetim Dergisi* C.4, S.4, (47-61).
- Kış, E., (2016), ‘‘Zorunlu Denetim Firması Rotasyonu: Denetim Kalitesi İçin Bir Fırsat Mı Tehdit mi?’’, *KPMG Denetimin Değeri*, Günce Reklam Yayıncılık Matbaa San. ve Tic. Ltd. Şti., İstanbul, (107-112). Edt. B. Koçer,

- Knapp, M., (1985), ‘‘Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure’’, *The Accounting Review*, Vol.60, Issue.2, (202-211).
- Kocameşe, M. ve Güçlü F.C., (2008), ‘‘Denetçi Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemelerin Ülkemiz ve Dünya Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması’’, *Mali Pusula Dergisi*.
- Köse, Y. ve Ertan S., (2016), ‘‘Türkiye’de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu’’, *Uluslararası Yönetim İktisat ve Yönetim Dergisi*, Özel Sayı, (304-305).
- Magolis, D.E. - Staley, A.B. - Usry, M.L.- Leinbach, V.- Shapeero, M.- Luck, H., (2011), ‘‘Toward An Understanding Of Audit Firm Rotation As Public Policy: A Historical And Theoretical Perspective’’, *Journal of the Northeastern Association of Business, Economics and Technology*, Vol.17, Issue.1, (17-18).
- McWALL, D., (2010), ‘‘Materiality and its Practicalities’’, *Certified Public Accountants*, (1-3).
- Odabaşı, C. ve Ergen, H., (2015), ‘‘Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar’’, *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, (2-5).
- Oktay, S., (2013) ‘‘Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri’’, *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, S.100, (45-69).
- Olowookere, J.K. ve Adebisi, W.K., (2013), ‘‘Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality in Nigerian Deposit Money Banks’’, *International Journal of Business and Management Invention*, Vol.2, Issue.9, (69).
- Preacher, K. J. ve Hayes, A. (2004), ‘‘SPSS and SAS Procedures for Estimating Indirect Effect in Simple Mediation Models’’, *Behavior Research Methods, Instruments, & Computers*, Vol. 36, Issue. 4, (717-731).
- Preacher, K. J. ve Hayes, A. (2008), ‘‘Asymptotic and Resampling Strategies for Assessing and Comparing Indirect Effects in Multiple Mediator Models’’, *Behavior Research Methods*, Vol. 40, Issue. 3 (879-891).

- Rahmina, L.Y. ve Agoes, S., (2014), “Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia”, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 164, (329).
- Sağmanlı, M. ve Cömert, Ç.E., (2010), “Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu ile Karşılaştırılması”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.98, (55-57).
- Sakin, T., (2015), “Denetçi Rotasyonu ve Türkiye Uygulaması”, *İÜ Muhasebe Enstitüsü*, C.1, (167-180).
- Salehi, M., Mansoury, A., Azary, Z., (2009), “Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran”, *Internationa Journal of Economics and Finance*, Vol.1, Issue.1, (166).
- Salleh, K. ve Jasmani, H., (2014), “Audit Rotation and Audit Report: Empirical Evidence From Malaysian PLCs over the Period of Ten Years”, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 145, (40-49).
- Simmons, N. T., Michael L. C., Linda M. L., (2009), "Mandatory Audit Firm Rotation: Evidence From Illinois State Universities", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 13, Issue. 3, (123-132).
- Siregar, S.V. – Amarullah, F. – Wibowo, A., (2012), “Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality: The Case of Indonesia”, *Asian Journal of Business and Accounting*, Vol. 5, Issue.1, (70).
- Şavlı, T., (2016), “Türkiye’de Bağımsız Denetimde Rotasyon: Düzenlemeler, Uygulamalar ve Öneriler”, *Mali Çözüm Dergisi*, C.26, S.134, (37-57).
- Şeker, Y. ve Dinç, E., (2016), “Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulama Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir çalışma: Türkiye Örneği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C.18, S.2, (422).
- Şenyiğit, Y.B. ve Zeytinoğlu, E., (2014), “Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması”, *İ.Ü İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi* S.77, (80-90).

- Taş, M.A. ve Özmen, M., (2019), “Meslek Seçiminde Aile Desteği ve Kariyer Uyum Yetenekleri İlişkisi: Olumlu Gelece Beklentisinin Aracılık Rolü”, *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, C.7, S.16, (750-751).
- Temel, H., (2008), “Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, C.45, S.519, (86).
- Toraman, C., (2012), “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.59, (7).
- Tuan, K., (2015), “Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin Artıları – Eksileri Üzerine Tartışmalar”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, S.16, (291-305).
- Umut, İ.E., (2017), “Yatırım Fonlarının Mali Tablolarına İlişkin Denetçi Görüşleri ile Denetçi Rotasyonu Arasındaki İlişki”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C.19, S.3, (671-695).
- Varıcı, İ. ve Karakaş, E., (2017), “Kazanç Temelli Değişkenlerin Denetim Riski Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *KTÜ- Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, C.7, S. 13, (195).
- Vitalis, K., Patrick, Z., Mdoom, I., (2017) “Effect of Auditor Independence on Audit Quality: A Review of Literature”, *International Journal of Business and Management Invention*, Vol. 6, Issue. 3, (57).
- Yalçın, N., (2018), “Zorunlu Rotasyonun Bağımsız Denetim Üzerine Etkisi: Literatür Değerlendirmesi”, *Artibilim: Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.1, S.2, (7-17).
- Yaşar, A., (2016), “Zorunlu Bağımsız Denetim Firması ve Sorumlu Ortak Baş Denetçi Rotasyonu Üzerine Uluslararası Tartışmalar: Literatür Değerlendirmesi”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Vol.2, Issue.3, (201-203).
- Yavuz, M., (2011), “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.107, (150).

İnternet Adresleri

- Avder, E., (2007), Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/>, (04.07.2018).
- Deloitte, (2010), Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Yeni-T%FCrk-Ticaret-Kanunu-ve-Ba%F0%FDms%FDz-Denetim.pdf>, (18.02.2018).
- Enron Skandalı ve Sermaye Piyasaları, http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_skandali_sermaye_piyasalari.html, (23.08.2018).
- Hayes, A.F., (2013), PROCESS Procedure for SPSS Release 2.13. URL: www.guilford.com/p/hayes3.
<http://denkur.kgk.gov.tr/>, (16.12.2018).
<https://cgf.ku.edu.tr/tr/content/kurumsal-yonetim-nedir>, (24.08.2018).
- Hürriyet, (2002), Şimdi de Xerox, <http://www.hurriyet.com.tr/gundem/simdi-de-xerox-38390572>, (24.08.2018).
- Hürriyet, (2002), Worldcom'un İflası İçin Düğmeye Basıldı, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/worldcomun-iflasi-icin-dugmeye-basildi-38390615> (23.08.2018).
- ICAEW, (2003), Reviewing auditor independence, <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit/guidance-for-audit-committees/reviewing-auditor-independence.ashx>, (20.08.2018).
- IFAC, <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>, (03.07.2018).
- Independence Standart Board-ISB, (2000), “*Statement of Independence Concepts A Conceptual Framework for Auditor Independence*”, Exposure Draft: ED 00-2. <https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/C03%20-%20AICPA/C309%20-%20Otras%20entidades/ISB%20-%20ED002%20%20Conceptual%20framework%20auditor%20independence%20-%20Nov%202000.PDF> (18.04.2018).

İSMMMÖ, Denetim Süreci,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>, (10.07.2018).

Kalkan, S., (2012), Yeni Türk Ticaret Kanunu Neler Getirdi?,
<http://www.tepav.org.tr/tr/haberler/s/3010>, (04.07.2018).

Türk Dil Kurumu, <http://tdk.gov.tr/> (10.02.2017/05.06.2018).

Uzay, Ş., (2004), Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı,
www.iibf.erciyes.edu.tr/akademik/suzay/suzay_d1e.pdf, (16.05.2017).

Yasal Düzenlemeler

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Kurul Kararı, 19.01.2017 Tarih ve Karar No: 75935942-050.01.04-(03/06), ‘‘Konu Rotasyon Uygulaması Hakkında’’.

Resmi Gazete, 30.07.1981 Tarih ve 17416 Sayılı, 2499 sayılı ‘‘Sermaye Piyasası Kanunu’’.

Resmi Gazete, 02.12.1987 Tarih ve 28103 Sayılı, 660 sayılı ‘‘Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’’.

Resmi Gazete, 13.12.1987 Tarih ve 19663 Sayılı, ‘‘Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik’’.

Resmi Gazete, 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı, ‘‘3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’’.

Resmi Gazete, 03.10.2003 Tarih ve 24248 Sayılı, ‘‘Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarıncı Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik’’.

Resmi Gazete, 31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı, ‘‘İç Kontrol Ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar’’.

Resmi Gazete, 12.06.2006 Tarih ve 26196 Sayılı, Seri: X, No: 24 sayılı ‘‘Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’’.

Resmi Gazete, 01.11.2006 Tarih ve 26333 Sayılı, ‘‘Bankalarda Bağımsız Denetimi Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik’’.

Resmi Gazete, 12.07.2008 Tarih ve 26934 Sayılı, ‘‘Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik’’.

Resmi Gazete, 06.09.2008 Tarih ve 26989 Sayılı, ‘‘Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik’’.

Resmi Gazete, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı, ‘‘6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’’.

Resmi Gazete, 03.07.2012 Tarih ve 28339 Sayılı, ‘‘6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’’

Resmi Gazete, 26.12.2012 Tarih ve 28509 Sayılı, ‘‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’’.

Resmi Gazete, 28.06.2013 Tarih ve 28691 Satılı, Seri: X, No: 28 sayılı ‘‘Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)’ de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’’.

Resmi Gazete, 11.04.2014 Tarih ve 28615 Sayılı, ‘‘6455 sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’’.

Resmi Gazete, 24.03.2017 Tarih ve 30017 Sayılı, ‘‘BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı’’.

Resmi Gazete, 24.03.2017 Tarih ve 30017 Sayılı, ‘‘BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi’’.

Resmi Gazete, 24.03.2017 Tarih ve 30017 Sayılı, ‘‘BDS 706 ‘‘Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları’’.

Resmi Gazete, 30.11.2017 Tarih ve 30256 Sayılı, ‘‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’’.

Resmi Gazete, 07.12.2017 Tarih ve 30263 Sayılı, ‘‘ BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı’’.

Resmi Gazete, 13.12.2017 Tarih ve 30269 Sayılı, “ BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı”.

Resmi Gazete, 26.12.2017 Tarih ve 30130 Sayılı, “Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik”.

Resmi Gazete, 06.06.2018 Tarih ve 30443 Sayılı, “ KKS-1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı”.

Bildiriler

Ersin, G., (1997), “Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, 3. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMMO Yayını, S. 3.

Süer, A.Z., (2003), “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı Ve Sonrası Gelişmeler”, *Uluslararası Muhasebe Sempozyumu*, S.6.

Uzay, Ş., (2007), “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, 2. *Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, (1-24).

Tezler / Projeler

Atağan, H., (2007), *Uluslar Arası Gelişmeler Çerçevesinde Denetçinin Bağımsızlığı*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Ayrancı, K., (2010), *Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.

Barton, M.T., (2002), *Analysis of the Mandatory Auditor Rotation Debate*, University of Tennessee Honors Thesis Projects, Tennessee-Knoxville-ABD.

Erçiçek, M., (2016), *Türkiye’de Denetimin Gelişimi ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi ve Bir Uygulama*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Aydın.

Göger, T., (2006), *Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Intal, T. and Do, L.T., (2003), *Financial Statement Fraud*, Göteborg University of Business, Economics and Law Masters Thesis, Swedish.
- Jian, K.S.- Shi, K.H.- Ying, L.R.- Kaili, L.- Chiang, Q.V., (2012), “*An Investingation Into Big 4 Auditing Companies in Malaysia: Factors that Affect Auditor Independence*, University Tunku Abdul Rahman, A Research Project Submitted in Partial Fulfilment of The Requirement for the Degree Of, Malaysia.
- Nasution, D., (2013), *Essays on Auditor Independence*, Åbo Akademi University, Finland.
- Oğuz, O., (2015), *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standardının Uygulama Aşşamaları*, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Özyurt, A., (2010), *Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Özyurt, A., (2010), *Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Wood, D.A., (2004), *Increasing Value Through Internal and External Auditor Coordination*, Brihham Young University, Prepared for the IIA Research Foundation, Esther R. Sawyer Scholarship Award, ABD.
- Yurdakul, H., (2005), *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye’deki Uygulamaları*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

EKLER

EK-1: Uygulamada Kullanılan Anket Formu

Sayın Bağımsız Denetçi,

Bu çalışma, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Programı'nda yapılan, denetimde zorunlu rotasyonla ilgili denetçilerin görüşlerini belirlemeye yönelik bir çalışmadır. Anket sorularına vermiş olduğunuz cevaplar tamamen akademik ve bilimsel amaçlara yönelik kullanılacak olup, vermiş olduğunuz cevaplar **kesinlikle gizli tutulacaktır**. Kesinlikle isim belirtmeyiniz. Vereceğiniz samimi cevaplarla çalışmamıza katkıda bulunacağınız için şimdiden teşekkür eder saygılarımızı sunarız.

SEDEN ÖZGER

sedenoazgr92@gmail.com

Tez Danışmanı: Doç. Dr. OSMAN TUĞAY

A- Aşağıdaki demografik özelliklerden size uygun olanı lütfen işaretleyiniz.

Cinsiyet	<input type="checkbox"/> Kadın	<input type="checkbox"/> Erkek			
Yaş	<input type="checkbox"/> 30 ve altı	<input type="checkbox"/> 31-40	<input type="checkbox"/> 41-50	<input type="checkbox"/> 51-60	<input type="checkbox"/> 61 ve üstü
Öğrenim Durumu	<input type="checkbox"/> Lisans	<input type="checkbox"/> Yüksek Lisans	<input type="checkbox"/> Doktora		
Unvan	<input type="checkbox"/> Denetçi	<input type="checkbox"/> Sorumlu Denetçi			
Aylık Gelir	<input type="checkbox"/> 5000 ve altı	<input type="checkbox"/> 5001 - 7000	<input type="checkbox"/> 7001 - 9000	<input type="checkbox"/> 9001 - 11.000	<input type="checkbox"/> 11.000 üzeri
Deneyim	<input type="checkbox"/> 5 yıldan az	<input type="checkbox"/> 5 - 10 yıl	<input type="checkbox"/> 10 - 15 yıl	<input type="checkbox"/> 15 - 20 yıl	<input type="checkbox"/> 20 yıldan fazla
Firmada Çalışan Denetçi Sayısı	<input type="checkbox"/> 5 ve altı	<input type="checkbox"/> 6 - 10	<input type="checkbox"/> 11 - 16	<input type="checkbox"/> 17 - 21	<input type="checkbox"/> 22 ve üzeri

B- Aşağıda rotasyonla ilgili görüşlerinizi öğrenmek adına sorular yer almaktadır. Lütfen soruları düşünceleriniz doğrultusunda ‘1- Kesinlikle katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4- Katılıyorum, 5- Kesinlikle katılıyorum’ seçeneklerinden birini işaretleyiniz.

Denetim Kalitesi Algısı	1	2	3	4	5
1. Uzun süreli iş ilişkisi, denetçinin denetim sürecindeki performansının kalitesini etkilemektedir.					
2. Uzun süreli iş ilişkisi, müşteri hesaplarının incelenmesini yenilenemeyen bir görünüme kavuşturur, buda denetçinin denetleme sürecindeki performansının kalitesinin düşmesine yol açar.					
3. Uzun süreli iş ilişkisi, denetçiyi değişen koşulları dikkate almadan sonuçları önceden tahmin etme eğilimini artırır, buda denetçinin denetleme sürecindeki performansının kalitesinin düşmesine yol açar.					
4. Uzun süreli iş ilişkisi, denetçilerin müşteriler tarafından hazırlanan belge ve kâğıtlara bağlı kalmasından dolayı denetçinin denetim sürecindeki performansının kalitesini azaltır.					
5. Uzun süreli iş ilişkisi, denetçinin karakterize etmesi gereken niteliklerini yani profesyonel denetimini kaybetmesine neden olur. Dolayısıyla denetçinin denetim sürecindeki performansının kalitesi azalır.					

6. Uzun süreli iş ilişkisi, hatalı finansal raporlamayı içerebilir. Bu yüzden denetçinin denetim sürecindeki performansının kalitesi azalır.					
7. Uzun süreli iş ilişkisi, denetçinin çalışmasını özensizleştirir. Buda hataları ortaya çıkaramama durumunu arttıracığından denetçinin denetim sürecindeki performans kalitesini azaltır.					
8. Uzun süreli iş ilişkisi, denetçinin performansını ve objektifliğini kaybetme riskini artırır, buda denetçinin denetim sürecindeki performansının kalitesinin düşmesine yol açar.					
9. Uzun süreli iş ilişkisi, denetçinin nitelikli bir rapor çıkarma olasılığını azaltır.					
10. Uzun süreli iş ilişkisi, denetçinin deneyimini, şirketin operasyonları ve endüstrisi hakkında bilgisini artırır ve böylece denetim faaliyetleri daha yüksek bir denetim kalitesiyle sonuçlanır.					
11. Müşteri ile 5-10 yıllık hizmet süresi olan denetçilerin, 0-5 yıllık hizmet süresi olan denetçilere göre daha fazla hata keşfedebileceği algısı mevcuttur.					
12. Yeni bir denetçi tarafından getirilen yeni bir bakış açısı denetimin kalitesini arttırabilir.					
13. Denetim süresinin ilk yıllarında, denetçi müşterinin işlemleri ve finansal raporlama uygulamaları hakkında derinlemesine bilgi sahibi olmadığından denetim hatası riski artacaktır.					
14. Denetim süresinin ilk yıllarında denetçi, müşteri işletme yönetimi tarafından sağlanan bilgilere aşırı bir şekilde güveneceğinden denetim hatası riski artacaktır.					
15. Aynı müşteriye verilen denetim hizmet süresinin uzun olması müşteri işletme yönetiminin, denetçinin yaklaşımı ve prosedürleri hakkında fazla bilgi sahibi olmasına neden olacağından denetim hatası riskini arttıracaktır.					
16. İstenen niteliklere sahip denetim firmalarının sayısının sınırlı olması uzmanlaşmış endüstriler için denetim hatası riskini arttıracaktır.					
17. Zorunlu denetim rotasyon uygulaması ile denetim kalitesi daha yüksek olacaktır.					
18. Denetçinin görev süresi 5 yıldan fazla olduğunda, denetçi ilk birkaç yılda olduğu kadar bağımsız olmayacak ve denetim kalitesi tekrar düşecektir.					
19. Finansal tablo kullanıcıları, denetimde rotasyon uygulanmışsa finansal tablolara daha fazla güven duyacaktır.					
20. Denetim süresi, bir şirketin daha olumlu bir denetim görüşü alabileceği olasılığını etkiler.					
21. Denetçi, rotasyon sistemi olmadığına çok sık kalitesinden ödün vermeye meyilli olabilir.					
22. Denetimde rotasyon ile denetim kalitesi algısı artırılabilir.					
23. Denetim firması-müşteri arasındaki yakınlık tehdidi firmadan ziyade denetçi-müşteri arasındadır.					
Denetimde Rotasyon Algısı					
24. Gerçekte denetçi bağımsızlığı, denetimde rotasyon yapılarak artırılabilir.					
25. Görünüşte denetçi bağımsızlığı, denetimde rotasyon yapılarak artırılabilir.					
26. Yatırımcı güveni, denetimde rotasyon yapılarak, (örneğin 5 yıldan daha az) artırılabilir.					
27. Gerçekte bağımsızlık, denetçinin bir müşteriye geri dönebilmesi için bekleme süresinin 3 yıldan 5 yıla çıkarılmasıyla artırılabilir.					
28. Görünüşte bağımsızlık, denetçinin bir müşteriye geri dönebilmesi için bekleme süresinin 3 yıldan 5 yıla çıkarılmasıyla artırılabilir.					
Denetçi Bağımsızlığı Algısı					
29. Denetçi bağımsızlığı, yalnız denetçiler için değil yönetim ve yatırımcılar içinde anahtar sözcüktür.					
30. Denetçi zorunlu denetim rotasyonu kapsamında, hizmetlerinde daha bağımsız ve objektif olacaktır.					
31. Denetim hizmet süresinin uzunluğu, denetçinin tarafsızlığını ve mesleki şüpheciliğini olumsuz etkilediğinden görünüşte bağımsızlığı zayıflatabilir.					
32. Uzun süreli bir denetçi-müşteri ilişkisi bir denetçinin müşterisini korumak için bağımsızlığından çok ekonomik çıkarlara önem vermesine neden olabilir.					
33. Zorunlu denetim rotasyonu, denetçinin bağımsızlığından ödün vererek yönetim lehine raporlama teşviklerini azaltabilir.					
34. Zorunlu rotasyon, denetçilerin yönetim baskısına direnme istekliliğini arttıracaktır.					

35. Denetçinin itibarını ve kazancını koruma gibi ihtiyaçlar, denetçinin bağımsızlığını korumasında motive edici faktörlerdendir.					
36. Zorunlu rotasyon, müşterinin finansal tablolarını önemli ölçüde etkileyebilecek hususlarla daha uygun bir şekilde ilgilenilebilmesi için denetçinin potansiyelini arttıracaktır.					
37. Denetçinin görev süresinin 5 yılı aşması, denetçinin bağımsızlığının önemli ölçüde azalması olarak algılanmaz .					
38. Zorunlu denetim firma rotasyonu, denetçinin başlangıç maliyetlerini telafi etmek ve müşteri devamlılığını sağlamak için dürüst davranma eğilimini zayıflatacağından denetçi bağımsızlığını olumsuz etkiler.					
39. Zorunlu denetim rotasyonu, yönetimin denetçiyi etkilemesini azaltabilir.					
Zorunlu denetim rotasyonu ile ilgili eklemek istediğiniz hususlar varsa lütfen belirtiniz;					
.....					
.....					
.....					



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Seden ÖZGER
Doğum Yeri : Tufanbeyli/ADANA
Medeni Hali : Bekâr

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İİBF/ İşletme Bölümü (2012-2016)

Yüksek Lisans Öğrenimi : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü – İşletme Anabilim Dalı (2016-)

Yabancı Dil(ler) : İngilizce