TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

DENETÇİ ROTASYONUNUN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ: BORSA İSTANBUL'DA BİR UYGULAMA

Rümeysa ATICI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2020

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

DENETÇİ ROTASYONUNUN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ: BORSA İSTANBUL'DA BİR UYGULAMA

Rümeysa ATICI

Danışman: **Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ**
Jüri Üyesi: **Doç. Dr. Koray TUAN**
Jüri Üyesi: **Dr. Öğr. Üyesi Ömer Tuğsal DORUK**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2020

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalı / Muhasebe Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ
(Danışman)

Üye: Doç. Dr. Koray TUAN

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Ömer Tuğsal DORUK

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.
…/…/2020

Prof. Dr. Serap ÇABUK
Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ETİK BEYANI

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. …. / …. / 2020

Rümeysa ATICI

ÖZET

DENETÇİ ROTASYONUNUN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ: BORSA İSTANBUL'DA BİR UYGULAMA

Rümeysa ATICI

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı / Muhasebe Bilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ
Ağustos 2020, 133 sayfa

Literatürde yer alan çalışmalar, bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının denetim kalitesi üzerindeki etkisi ile ilgili kesin bir yargıya ulaşılamadığını göstermektedir. Yapılan çalışmaların bir kısmı rotasyon uygulamasının denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisinin olduğuna işaret ederken, çalışmaların bir kısmı ise rotasyon uygulamasının denetim kalitesi üzerinde olumsuz etkisinin olduğuna işaret etmektedir. Bağımsız denetimde rotasyon uygulamasını savunanların temel argümanı, rotasyon uygulaması ile denetçi ve işletme arasında kurulan yakın ilişki nedeniyle bağımsızlığın zedelenmesinin önüne geçileceği olurken diğer taraftan, rotasyon uygulamasını savunmayanların temel argümanı ise yeni denetçinin denetlenen işletmeye özgü bilgisinin eksik olması nedeniyle denetim kalitesinde azalma meydana geleceği öngörülmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye örnekleminde rotasyon uygulamasının denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmaktır. Bağımsız denetimde kalite göstergesi olarak bağımsız denetçinin olumlu görüş dışındaki görüşünün kullanıldığı çalışmada, 2018 yılında Borsa İstanbul'da faaliyette bulunan işletmelerden elde edilen 138 işletme verisi ile cezalandırılmış lojistik regresyon ve lojistik regresyon yöntemleri kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırmaya göre, cezalandırılmış lojistik regresyon ve lojistik regresyon analizlerinde zorunlu ve gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesini arttırdığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Anahtar kelimeler: Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu, denetim kalitesi, cezalandırılmış lojistik regresyon, lojistik regresyon.

ABSTRACT

EFFECT OF AUDITOR ROTATION ON INDEPENDENT AUDIT QUALITY: EVIDENCE FROM BORSA ISTANBUL

Rümeysa ATICI

Master Thesis, Department of Business Administration / Program in Accounting
Supervisor: Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ
August 2020, 133 pages

Studies in the literature show that a definite judgment about the effect of rotation application on audit quality in independent audit has not been reached. While some of the studies conducted indicate that the rotation application has a positive effect on the quality of the audit, some of the studies indicate that the rotation application has a negative effect on the quality of the audit. The main argument of those who advocate rotation practice in the independent audit is to prevent the loss of independence due to the close relationship established between the auditor and the enterprise while the main argument of those who do not advocate rotation application is that the quality of the audit will decrease due to the lack of knowledge of the new auditor regarding the company.

The aim of this study was to investigate the effect of the rotation application in Turkey on audit quality. In the study in which the independent auditor's modified opinion was used as the quality indicator in the independent audit, 138 enterprise data obtained from the companies operating in Borsa Istanbul were analyzed using the penalized logistic regression and logistic regression method in 2018. According to the research, it is concluded that mandatory and voluntary audit partner rotation improves the quality of independent audit in penalized logistic regression and logistic regression analysis.

Keywords: Audit partner rotation, audit quality, penalized logistic regression, logistic regression.

ÖN SÖZ

Bu çalışmada, Türkiye örnekleminde 2018 yılında sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi Borsa İstanbul'a kayıtlı imalat sanayi şirket verileri derlenerek cezalandırılmış lojistik regresyon ve lojistik regresyon yöntemleri ile analiz edilmiştir.

Tez çalışmam süresince değerli görüşleri, katkıları ve olumlu tutumlarından dolayı danışman hocam Sayın Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ'e en içten teşekkürlerimi sunarım. Çalışmam hakkında verdikleri fikirlerden dolayı Sayın Doç. Dr. Koray TUAN'a ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi Ömer Tuğsal DORUK'a çok teşekkür ederim.

Lisansüstü eğitimim boyunca engin bilgi ve tecrübeleriyle her zaman tavsiyelerde bulunup yol gösteren akademik gelişimimde önemli katkıları olan Sayın hocalarım Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ'a ve Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK'e en içten teşekkürlerimi sunarım.

Eğitim hayatım süresince desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen yoğun çalıştığım dönemlerde her zaman sabır ve anlayış gösteren sevgili aileme ve bu süreçte desteğini hissettiğim arkadaşlarıma çok teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET ..... **iv**
ABSTRACT ..... **v**
ÖN SÖZ ..... **vi**
KISALTMALAR ..... **xii**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **xiii**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xiv**

BÖLÜM I
GİRİŞ

1.1. Araştırmanın Problemi 3
1.2. Araştırmanın Amacı 3
1.3. Araştırmanın Önemi 3
1.4. Sınırlılıklar 4
1.5. Tanımlar 5

BÖLÜM II
DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

2.1. Muhasebe ve Denetim 6
2.2. Denetim 7
2.3. Denetimin Tarihsel Gelişimi 10
2.3.1. Denetimin Dünya'daki Tarihsel Gelişimi 10
2.3.2. Denetimin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi 13
2.4. Denetimin Amacı 15
2.5. Denetimin Önemi 16
2.6. Denetime Duyulan Gereksinim 19
2.7. Denetim Türleri 20
2.7.1. Amacına Göre Denetim Türleri 21
2.7.1.1. Finansal Tablolar Denetimi 21
2.7.1.2. Uygunluk Denetimi 22
2.7.1.3. Faaliyet Denetimi 23

2.7.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetçi Türleri 24
2.7.2.1. Bağımsız Denetçi 24
2.7.2.2. İç Denetçi 25
2.7.2.3. Kamu Denetçisi 26
2.8. Finansal Tablolar Denetiminin Süreci 26
2.8.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi Safhası 26
2.8.1.1. Denetlenecek İşletme Hakkında Bilgi Toplama 27
2.8.1.2. Önceki Denetçi İle Görüşme 27
2.8.1.3. Denetim Anlaşma Mektubunun (Denetim Sözleşmesinin) İmzalanması 28
2.8.2. Denetimin Planlanması 29
2.8.3. Denetim Programının Yürütülmesi 32
2.8.4. Bulguların Raporlanması 33
2.9. Denetim Standartları 33
2.9.1. Genel Standartlar 35
2.9.2. Çalışma Alanı Standartları 35
2.9.3. Raporlama Standartları 35

BÖLÜM III
BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KAVRAMI

3.1. Kalite Kavramı 37
3.2. Bağımsız Denetimde Kalite Kavramı 37
3.3. Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi 42
3.4. Denetimde Kalite Çerçevesi 43
3.4.1. Girdi 43
3.4.2. Çıktı 44
3.4.3. Süreç 45
3.4.4. Denetim Kalitesini Etkileyen Finansal Raporlama Tedarik Zinciri İçerisindeki Temel Bileşenlerin Etkileşimleri 45
3.4.5. Bağlamsal (Çevresel) Faktörler 46
3.5. Denetim Kalitesini Sağlayan Ölçütler 47
3.5.1. Uluslararası Denetim Standartları 48
3.5.2. Kalite Kontrol Standartları 48

3.5.2.1. Kalite Kontrol Standartları 1 48
3.5.3. Mesleki Etik Kurallar 49
3.5.3.1. AICPA Mesleki İlke ve Kurallar 50
3.5.3.2. TÜRMOB Mesleki İlke ve Kurallar 50
3.5.3.3. KGK Mesleki İlke ve Kuralları 50
3.5.4. Denetim Firması Büyüklüğü 51
3.5.5. Bağımsızlık 54
3.5.6. Denetim Ücreti 55
3.5.7. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması 57

BÖLÜM IV
DENETÇİ ROTASYONUNUN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ

4.1. Bağımsız Denetimde Rotasyon Kavramı 60
4.2. Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyon ve Gönüllü Rotasyon Kavramları 60
4.3. Denetim Firması Rotasyonu ve Sorumlu Ortak Baş Denetçi Rotasyonu 61
4.4. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulamasının Denetim Kalitesi İle İlişkisi 61
4.5. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Argümanlar 63
4.5.1. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulamasını Destekleyenlerin Argümanları 64
4.5.1.1. Denetçi Bağımsızlığının Artması 64
4.5.1.2. Yeni Bir Bakış Açısı Kazandırması 65
4.5.1.3. Utanç Duygusu Etkisi 65
4.5.1.4. Yakın Kişisel İlişkilerden ve Yersiz Güvenden Sakınma 66
4.5.2. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulamasını Desteklemeyenlerin Argümanları 67
4.5.2.1. Denetlenen İşletmeye Özgü Bilgi Kaybı ve Sektörde Uzmanlaşamama 67
4.5.2.2. Maliyet 68
4.5.2.3. Topal Ördek Etkisi 68
4.5.2.4. Rekabet 69
4.6. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Yapılan Düzenlemeler 69
4.6.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Yapılan Düzenlemeler 70

4.6.2. Avrupa Birliği'nde Yapılan Düzenlemeler 72
4.6.3. Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler 72
4.6.3.1. SPK Tarafından Yapılan Düzenlemeler 72
4.6.3.2. BDDK Tarafından Yapılan Yasal Düzenlemeler 74
4.6.3.3. Türk Ticaret Kanununda Yapılan Yasal Düzenlemeler 74
4.6.3.4. EPDK Tarafından Yapılan Yasal Düzenlemeler 75
4.6.3.5. Hazine Müsteşarlığı Tarafından Yapılan Yasal Düzenleme 76
4.6.3.6. KGK Tarafından Yapılan Yasal Düzenleme 76
4.7. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Yapılan Çalışmalar 76
4.7.1. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Uluslararası Düzeyde Yapılan Çalışmalar 77
4.7.2. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Ulusal Düzeyde Yapılan Çalışmalar 83

BÖLÜM V
YÖNTEM

5.1. Araştırmanın Metodolojisi 88
5.2. Araştırmanın Değişkenleri 88
5.3. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşünün Denetim Kalitesi Göstergesi Olarak Kullanılması 89
5.4. Araştırmada Kullanılan Yöntemler 91
5.5. Araştırmanın Hipotezleri 93
5.6. Örneklem Seçimi ve Araştırma Dönemleri 95

BÖLÜM VI
BULGULAR

6.1. Araştırmanın Bulguları 96
6.1.1. Cezalandırılmış Lojistik Regresyon ve Lojistik Regresyon Modelleri İçin Tanımlayıcı İstatistikler 96
6.1.2. Cezalandırılmış Lojistik Regresyon ve Lojistik Regresyon Modelleri İçin Korelasyon Analizi Sonuçları 99
6.2. Lojistik Regresyon Analizi 100

6.2.1. Lojistik Regresyon Analizi Sonuçları 101
6.3. Cezalandırılmış Lojistik Regresyon Analizi 104
6.3.1. Cezalandırılmış Lojistik Regresyon Analizi Sonuçları 106

BÖLÜM VII
TARTIŞMA VE YORUM

7.1. Çalışma Hakkında Tartışma 109
7.2. Çalışmanın Yorumlanması 109

BÖLÜM VIII
SONUÇ VE ÖNERİLER

8.1. Sonuç 110
8.2. Gelecekte Yapılacak Çalışmalar İçin Öneriler 114

KAYNAKÇA 115
ÖZGEÇMİŞ 133

KISALTMALAR

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

ASB: Auditing Standarts Board

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

BDS: Bağımsız Denetim Standartları

BİST: Borsa İstanbul

EPDK: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

GKGDS: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

IESBA: International Ethics Standards Board For Accountants

IFAC: International Federation of Accountants

ISA: International Standard on Auditing

ISO: International Organization for Standardization

ISQC: International Standard On Quality Control

KAP: Kamuyu Aydınlatma Platformu

KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KKS: Kalite Kontrol Standartları

PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board

SAS: Statements on Auditing Standards

SM: Serbest Muhasebeci

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SOX: Sarbanes-Oxley Yasası

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TMİİAŞ: Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi

TTK: Türk Ticaret Kanunu

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

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

VUK: Vergi Usul Kanunu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1. Çıktı Unsurları 44
Tablo 2. Zorunlu Denetçi Rotasyonunu Savunanların ve Savunmayanların Görüşlerinin Özeti 58
Tablo 3. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Uluslararası Düzeyde Yapılan Çalışmalar 82
Tablo 4. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Ulusal Düzeyde Yapılan Çalışmalar 87
Tablo 5. Değişkenler İle İlgili Açıklamalar 89
Tablo 6. Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler 97
Tablo 7. Rotasyon ve Olumlu Görüş Dışındaki Bağımsız Denetim Görüşlerinin Dağılımları 97
Tablo 8. Kategorik ve Sürekli Değişkenler İçin Tanımlayıcı İstatistikler 98
Tablo 9. Değişkenler İçin Korelasyon Analizi Sonuçları 99
Tablo 10. Değişkenler İçin T İstatistiği Test Sonuçları 100
Tablo 11. Lojistik Regresyon Hosmer-Lemeshow Uyum İyiliği Test Sonuçları 101
Tablo 12. Lojistik Regresyon Analizi Sonuçları 102
Tablo 13. Lojistik Regresyon Analizinin Odds Oranı Sonuçları 103
Tablo 14. Değişkenler İçin T İstatistiği Test Sonuçları 105
Tablo 15. Cezalandırılmış Lojistik Regresyon Analizi Sonuçları 106
Tablo 16. Cezalandırılmış Lojistik Regresyon Analizinin Odds Oranı Sonuçları 107
Tablo 17. Lojistik Regresyon Analizi Hipotez Sonuçları 111
Tablo 18. Cezalandırılmış Lojistik Regresyon Analizi Hipotez Sonuçları 112
Tablo 19. Zorunlu Sorumlu Ortak Baş Denetçi Rotasyonu İçin Cezalandırılmış Lojistik Regresyon ve Lojistik Regresyon Sonuçlarının Kıyaslanması 113
Tablo 20. Gönüllü Sorumlu Ortak Baş Denetçi Rotasyonu İçin Cezalandırılmış Lojistik Regresyon ve Lojistik Regresyon Sonuçlarının Kıyaslanması 113

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1. Denetim Kalitesi 43
Şekil 2. Bağlamsal Faktörler 47

BÖLÜM I

GİRİŞ

Enron, WorldCom ve Parmalat gibi dünya genelinde meydana gelen muhasebe skandallarından dolayı, denetçi bağımsızlığı konusunda işletme ile ilgili finansal bilgi kullanıcılarının endişeleri artmıştır (Chen, C. J. Lin, Y. C. Lin, 2008, s.415). Finansal tabloların kalitesinin güvence altına alınmasında bağımsız denetçi önemli bir rol oynamaktadır. Bilgi kullanıcıları, denetçi tarafından finansal tablolara olumlu görüş verildiğinde tabloların işletmenin mevcut durumunu yansıttığını varsaymaktadırlar. Bununla birlikte, bağımsız denetçiler denetlenen işletmenin finansal tablolarını değerlendirirken işletme ile kurulan ilişki sebebiyle tabloların güvenilirliğinin zedelenmesi durumu ile karşı karşıya kalmaktadır (Blandón ve Bosch, 2013, s.118-119). Bu nedenle, denetçinin bağımsızlığını ve buna bağlı olarak denetim kalitesini arttırmak amacıyla çok sayıda ülkede çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından rotasyon uygulaması yürürlüğe koyulmuştur.

Amerika Birleşik Devletleri'nde halka açık şirketlerin finansal tablolarının kalitesini arttırmak amacıyla Sarbanes Oxley Yasası (SOX) yürürlüğe girmiştir. Sarbanes Oxley Yasası, denetçi bağımsızlığını arttırmak amacıyla bir takım hükümler içermektedir (Blandón ve Bosch, 2013, s.118-119). Sarbanes Oxley Yasası'nın 207. bölümünde zorunlu denetim firması rotasyonuna, 203. bölümünde ise sorumlu ortak baş denetçi rotasyonuna yer verilmiştir. Avrupa Birliği'nde, 2014 yılında Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyi tarafından denetçi rotasyonu uygulaması hakkında yönerge yayımlanmıştır. Ülkemizde ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından ''Bağımsız Denetim Yönetmeliği'' yayımlanarak denetim kuruluşları ve denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler için rotasyon zorunlu hale gelmiştir. Yönetmelik gereğince, denetim kuruluşları aynı işletmeyi geriye dönük olarak son 10 yıl içinde en çok yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler ise aynı işletmeyi son yedi yıl içinde en çok beş yıl denetleyebileceklerdir.

Denetçi rotasyonu uygulaması, denetim firması ya da sorumlu ortak baş denetçi düzeyinde gerçekleşebilmektedir (Chen ve diğerleri, 2008, s.415). Denetçinin görev süresinin uzun olmasının denetçinin bağımsızlığına zarar verebileceği düşüncesinden dolayı zorunlu rotasyon önerilmektedir (J. N. Myers, L. A. Myers ve Omer, 2003, s.780). Zorunlu denetçi rotasyonunu destekleyenler, denetim firmasının ya da sorumlu

ortak baş denetçinin aynı şirketi denetleyebileceği yıl sayısına sınırlama getirilmesinin denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini arttırabileceğini ileri sürmektedirler. Öte yandan, zorunlu denetçi rotasyonunu desteklemeyenler, denetçilerin görev süresinin uzamasına bağlı olarak deneyim kazandıklarını ve işletmenin muhasebe ve raporlama tercihlerinin uygunluğu hakkında daha çok bilgiye sahip olduklarını öne sürmektedirler. Bu argüman, denetçi ve işletme arasındaki ilişki süresinin uzaması ile denetim kalitesinin arttığını göstermektedir (Chen ve diğerleri, 2008, s.415).

J. N. Myers ve diğerleri (2003, s.781-782) zorunlu denetçi rotasyonunu savunanların, denetçinin görev süresinin uzamasına bağlı olarak denetçinin bağımsızlığının dolayısıyla denetim kalitesinin azalmasından endişe duyduklarını ifade etmektedirler. Zorunlu rotasyonu savunmayanlar, artan denetim maliyetlerinin yanı sıra denetim başarısızlığı ihtimalinin zorunlu rotasyondan kaynaklanacağını öne sürmektedirler. Göreve yeni başlayan denetçinin, işletmeye özgü yeterli bilgiye sahip olmadığını ve buna bağlı olarak denetim başarısızlıklarının artabileceğini öne sürmektedirler. Literatürde, uzun denetçi-işletme ilişkisinin denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisi ile ilgili görüş birliği bulunamadığı görülmektedir (Vanstraelen, 2000, s.422).

Bu kapsamda çalışmanın amacı, zorunlu ve gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini ortaya koymaktır. Ancak, denetim kalitesi soyut bir kavram olduğundan dolayı gerçek denetim kalitesi yerine algılanan denetim kalitesi ölçülmektedir. Denetim literatürü incelendiğinde, olumlu görüş dışındaki denetçi görüşünün yaygın bir şekilde denetim kalitesi göstergesi olarak kullanıldığı gözlenmiştir (Firth, Rui ve Wu, 2012; Yaşar, 2016; Carey ve Simnett, 2006; Craswell, Stokes ve Laughton, 2002; Cicovic ve Dhanoa, 2016; Blandón ve Bosch, 2013; García, Gill de Albornoz ve De las Heras, 2016; Dopuch, Holthausen ve Leftwich, 1987; Ireland, 2003; Spathis, 2003; Zdolšek, Jagrič ve Odar, 2015). Bu bağlamda, bu çalışmada denetim kalitesi göstergesi olarak olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü kullanılmıştır.

Zorunlu veya gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi konusunda görüş birliğinin olmaması ve Türkiye'de ampirik çalışmaların sınırlı olması nedeniyle bu çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmüştür. Çalışmanın örneklemini, 2018 yılında Borsa İstanbul'a kayıtlı 138 imalat sanayi şirketleri oluşturmaktadır. Cezalandırılmış lojistik regresyon ve lojistik regresyon yöntemleri kullanılarak çalışma analiz edilmiştir. Çalışmanın analiz

sonuçlarına göre her iki yöntemde zorunlu ve gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonundaki birim değişmenin olumlu görüş dışındaki denetçi görüşünü arttırdığı dolayısıyla denetim kalitesini pozitif olarak etkilediği bulgusuna ulaşılmıştır.

1.1. Araştırmanın Problemi

2000'li yılların başlarında dünya genelinde meydana gelen büyük şirketlerdeki finansal skandallardan dolayı işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarının finansal tablolara olan güvenleri azalmıştır. Finansal bilgilerin güvenilirliği, finans ve sermaye piyasaları açısından oldukça önem arz etmektedir. Şirketlerde yaşanan finansal skandallardan dolayı, denetçinin bağımsızlığı zedelenmiş ve denetim kalitesi algısı azalmıştır. Bu bağlamda, denetçinin bağımsızlığını ve beraberinde denetim kalitesini arttırmak amacıyla düzenleyici kurum ve kuruluşlar tarafından rotasyon uygulaması getirilmiştir. Fakat, rotasyon uygulaması ile ilgili tartışmalar günümüzde de devam etmektedir. Rotasyon uygulaması hakkında tartışmaların temel nedeni, uzun süreli denetçi-işletme ilişkisinin denetim kalitesine olan etkisi ile ilgili olmaktadır. Bu çalışmada, Türkiye'de sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerinde nasıl bir etkiye neden olduğu incelenmek istenmiş ve bu da araştırmanın problemini oluşturmuştur. Bu kapsamda, Türkiye örnekleminde rotasyon uygulamalarından biri olan sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun denetim kalitesine olan etkisi incelenmiştir.

1.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini test etmektir. Çalışmanın örneklemi, 2018 yılında faaliyette bulunan Borsa İstanbul'a kayıtlı 138 imalat şirketinden oluşmaktadır. Bu kapsamda, araştırma sorusu aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.

Araştırma sorusu: Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu bağımsız denetim kalitesini arttırır mı?

1.3. Araştırmanın Önemi

2000'li yılların başlarında yaşanan muhasebe skandalları, finansal bilginin güvenilirliği ve denetçinin bağımsızlığı konusunda ciddi endişelere neden olmuştur. İşletmede üretilen finansal bilgiler, işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarının alacakları kararları etkilemesi açısından önem taşımaktadır. Bağımsız denetim, finansal bilgilerin

doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanmasında önemli bir mekanizmadır. Ancak, muhasebe skandallarının gerçekleşmesi ile denetçinin bağımsızlığından ve denetimin kalitesinden kuşku duyulmuştur. Bu sebeple, denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini arttırmak amacıyla rotasyon uygulamasına gidilmiştir. Rotasyon uygulaması ile denetçinin bağımsızlığının korunmasını sağlamak ve buna bağlı olarak denetim kalitesini arttırmak hedeflenmiştir. Fakat, denetim firması veya sorumlu ortak baş denetçi düzeyindeki rotasyon uygulamasının denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik tartışmalar hala devam etmektedir.

Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi ile ilgili uluslararası literatürde kapsamlı çalışmalar bulunmakla birlikte, Türkiye'de sınırlı sayıda çalışmalar vardır ve çalışmaların çoğunluğu literatür araştırmasından oluşmaktadır. Bu çalışmada, Türkiye örnekleminde sorumlu ortak baş denetçi rotasyonun denetim kalitesine olan etkisi istatistiksel analiz yapılarak test edildiğinden dolayı çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca, çalışmada denetim kalitesi göstergesi olarak olumlu görüş dışındaki denetim görüşünün kullanılması ve yöntem olarak cezalandırılmış lojistik regresyon yöntemi ile bulguların analizinin yapılması denetim literatürüne zenginlik katmaktadır.

1.4. Sınırlılıklar

Denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini ölçmek için çalışmanın kapsamına Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin tamamı dahil edilmemiş, imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketler dahil edilmiştir. Aktiflerinin önemli bir kısmı nakit ve nakit benzeri varlıklardan oluşması ve muhasebe uygulamalarındaki farklılıklardan dolayı finans kuruluşları çalışma kapsamı dışında tutulmuştur. Çalışmaya sadece imalat sektöründe faaliyette bulunan şirketlerin dahil edilmesi diğer sektörlerde faaliyette bulunan şirketlerin dahil edilememesi çalışmanın kısıtlarından birini oluşturmaktadır.

Bağımsız denetim kalitesi, soyut bir kavramdır ve gözlemlenemez. Bu nedenle, literatürde denetim kalitesini ölçmek amacıyla birden fazla denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır. Uluslararası literatürde denetim kalitesi göstergesi olarak çok sayıda çalışmalarda olumlu görüş dışındaki görüşler kullanılmıştır. Buna paralel olarak bu çalışmada, denetim kalitesi göstergesi olarak olumlu görüş dışındaki görüşler kullanılmıştır. Fakat, bazı çalışmalarda denetim kalitesi göstergesi olarak ihtiyari

tahakkuklar, işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik içeren görüş, denetim ücretleri ve denetim firması büyüklüğü de kullanılmaktadır. Denetim kalitesi göstergesi olarak olumlu görüş dışındaki görüş yerine farklı bir değişken kullanıldığında sonuç farklılık gösterebilir. Ayrıca çalışma için ayrılan zaman da olabilecek diğer kısıtlar arasındadır.

1.5. Tanımlar

Bağımsız denetim: İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2014, s.11).

Denetim kalitesi: Bağımsız denetçinin denetime tabi tutulan işletmenin muhasebe sistemindeki düzensizlikleri tespit etmesi ve tespit edilen düzensizlikleri raporlamasıdır (DeAngelo, 1981).

Rotasyon: Denetim firmasının veya sorumlu ortak baş denetçinin denetledikleri işletmeyi denetleyebilecekleri süreye sınırlama getirilmesidir.

BÖLÜM II

DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Çalışmanın bu bölümünde, muhasebe ve denetim arasında ilişki kurulduktan sonra denetim kavramı, denetimin tarihsel gelişim süreci, denetimin amacı ve önemi, denetime duyulan gereksinim, denetim türleri, denetim süreci ve denetim standartlarına yer verilmiştir.

2.1. Muhasebe ve Denetim

Muhasebe, bir işletmede meydana gelen iktisadi olayları tespit etme, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı bir şekilde özetleme işlevleri ile finansal bilgi kullanıcılarına amaçlarına uygun ve faydalı bilgiler sağlayan bir süreçtir. Muhasebenin amacı, işletmede meydana gelen ekonomik olayların belgelendirilmesi, kaydedilmesi ve dönem sonunda finansal tablolar halinde özetlenmesidir (Gürbüz, 1995, s.32-33).

Denetim, bir örgütün iktisadi faaliyetlerine ilişkin sunduğu bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla tarafsızca kanıtların toplanması, değerlenmesi ve bilgi kullanıcılarına raporlanması süreci olarak tanımlanmıştır (Kepekçi, 2004, s.1). Dolayısıyla denetimin amacı, ilgili dönemde kaydedilen muhasebe bilgilerinin ve muhasebe sürecinde üretilen finansal tabloların muhasebe ilkelerine ve yasalara uygun bir biçimde tam, doğru ve dürüst olarak sunulup sunulmadığının teyit edilmesidir (Gürbüz, 1995, s.32). Finansal bilginin doğru ve güvenilir olarak raporlanabilmesi için işletme tarafından iç kontrol sisteminin kurulması, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yönetim tarafından belirlenmiş politika ve kurallara uyulması gerekmektedir. Finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması ise yönetimin sorumluluğundadır (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017, s.7).

Denetimin konusunu, muhasebenin ürünü olan finansal tablolar ve bu tabloların ayrılmaz parçası olan dipnotlar oluşturmaktadır. Finansal tabloların ve dipnotların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamaya yarayan muhasebe ilkeleri de denetimin ölçütlerini oluşturmaktadır. Bu bağlamda denetim, işletmenin hazırlamış olduğu finansal tablolar ile ilgilenmektedir. İşletmede üretilen finansal bilgiler muhasebe bilgi sisteminde işlenerek hesap dönemi sonunda finansal tablolar ve dipnotlar olarak üretilen bilgiler haline dönüşmektedir. Finansal tabloların ve dipnotların güvenilirliği

arttırılarak, işletme içi ve işletme dışı finansal bilgi kullanıcılarına denetlenmiş finansal tablolar ve dipnotlar olarak sunulmaktadır. Böylece, bilgi kullanıcılarının daha doğru, güvenilir ve tutarlı kararlar almaları sağlanmış olmaktadır (Selimoğlu ve diğerleri, 2017, s.7-8).

Bu kapsamda muhasebe, işletmede meydana gelen iktisadi faaliyetler ile ilgili işlemlerin kayıt altına alınması sürecidir. Öte yandan denetim, işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların ve dipnotların tam, doğru ve dürüst olarak sunulup sunulmadığı hakkında güvence sağlama sürecidir.

2.2. Denetim

Ulusal literatüre muhasebe denetimi ve bağımsız denetim olarak çevrilen denetim kavramının Anglosakson ülkelerindeki karşılığı ‘‘auditing’’dir. Auditing kavramının kökeni ise Latince ‘‘işitme veya dinleme’’ anlamına gelen ‘‘audire’’ kelimesinden gelmektedir. Audire kelimesinin anlamı, eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, yetkili kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek doğruları bulmaya çalışmalarından gelmektedir (Bozkurt, 2018, s.23). Bu bağlamda genel anlamda yapılan denetim tanımları ise aşağıdaki gibidir:

Türk Dil Kurumu denetimi, ‘‘kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci’’ olarak tanımlamıştır (http://www.tdk.gov.tr/ Erişim Tarihi: 08.10.2018).

Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi’nin raporuna göre denetim, iktisadi faaliyet ve olaylar ile ilgili varolan ölçütler ve iddialar arasındaki benzerliğin derecesini belirlemek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıtları toplayan, değerlendiren ve sonuçları çıkar gruplarına bildiren sistematik bir süreç olarak tanımlanmıştır (Silvoso, 1972, s.18).

Denetim, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanan finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu hakkında güvence sağlama sürecidir. Finansal tablolar en başta işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Buna ilave olarak, bağımsız denetçi de finansal raporlamada önemli bir rol oynamaktadır. Bundan dolayı finansal tablo kullanıcıları, bağımsız denetçilerin raporlama sürecine teknik yeterlilik, dürüstlük, bağımsızlık ve tarafsızlık getirmesini beklemektedirler (Soltani, 2007, s.4).

Finansal tablolar denetimi, iktisadi olaylar ve eylemler hakkında işletmenin sunmuş olduğu iddiaları doğrulama sürecidir. Bu nedenle denetim, çoğunlukla tasdik etme hizmeti olarak ifade edilmektedir. Böylece daha geniş anlamda denetim, iddiaların doğruluğunu araştırmak için kanıt toplama süreci olup, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ) gibi objektif kriterleri dikkate alarak iddiaların değerlendirildiği ve denetimin sonucunun ilgili taraflara bildirildiği süreçtir. Finansal tablolar, işletmeye yatırım yapmış veya yatırım yapabilecek işletme ile ilgili menfaati bulunan üçüncü taraflara sunulmaktadır. Denetçiler, finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu değildir. Denetçi, finansal tabloların adil bir şekilde sunulup sunulmadığının tespit edilmesi ve işletmenin iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığının belirlenmesinden sorumludur (Rittenberg, Schwieger ve Johnstone, 2008, s.3-6).

Aslında denetim, birey ya da örgütün ekonomik faaliyetleri ile ilgili yapılan iddiaları eleştirel olarak inceleyen ve sonuçları rapor halinde kullanıcılara ileten bağımsız bir fonksiyondur. Denetçilerin, kanıt türlerini ve miktarlarını tespit edebilmesi için kullanılan kriterleri anlama yetkinliğine sahip olması, sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirmesi ve bağımsız bir tutuma sahip olması gerekmektedir (Salehi, 2011, s.8377).

Son yıllarda ekonomik faaliyetlerin artması sonucu işlemlerin daha karmaşık hale gelmesi ile işletmelerin sunduğu bilgilerin güvenilirliği daha fazla sorgulanmakta ve bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyacı artmaktadır (Selimoğlu ve diğerleri, 2017, s.2). Günümüzde özellikle işletme ile ilgili çıkar grupları ve bunlar arasındaki çıkar çatışmaları denetimin işletme dışından bağımsız davranabilen uzman kişiler tarafından yürütülmesini gerekli kılmıştır. Denetim faaliyetinin yapılmasını gerektiren en önemli neden ise, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile ilgilenenlerin doğru ve güvenilir bilgiye ulaşma isteğidir (Durmuş ve Taş, 2008, s.6). Yukarıda yapılan tanımlardan yola çıkarak denetimin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- **Denetim sistematik bir süreçtir:** Denetim faaliyeti birbirini takip eden çeşitli evreler halinde gerçekleştirilen bir süreçtir. Birbirini izleyen bu evreler arasındaki faaliyetler belirli bir plan dahilinde yürütülmektedir (Çetinoğlu ve Kurnaz, 2010, s.12). Bu evreler, denetim faaliyeti için gerekli kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların değerlendirilmesi ve değerlendirme sonuçlarına göre denetçinin denetim faaliyeti ile ilgili bir görüşe ulaşması ve

denetim raporunu hazırlamasıdır (Güredin, 2014, s. 11). Denetim sürecinde muhasebe kayıtları çeşitli teknikler kullanılarak denetçiler tarafından analiz edilmektedir. Denetim süreci, denetçilerin tüm önemli kanıtları tam olarak inceleyip, analiz edebileceği şekilde planlanmalı ve yapılandırılmalıdır (Hayes, Dassen, Schilder ve Wallage, 2005, s.11).

- **İktisadi faaliyet ve olaylar ile ilgili iddialar ile ilgilenir:** İşletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili hazırlamış olduğu finansal tablolarda yer alan bilgiler işletme açısından iddia niteliğindedir. Söz konusu iddialar işletme tarafından hazırlanmış ve finansal tablo kullanıcılarına sunulmuştur. Bu kapsamda denetimin amacı, işletmenin sunduğu iddiaların güvenilirliğini araştırmaktır (Çetinoğlu ve Kurnaz, 2010, s.12; Çalış, 2013, s.15).
- **Önceden belirlenmiş ölçütler vardır:** Denetçi, işletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili hazırladığı finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloların bu ölçütlere göre doğruluk ve güvenilirliği hakkında karar vermektedir. Söz konusu ölçütler; kanunlar, sözleşmeler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, işletmenin belirlemiş olduğu politika ve usuller olabilmektedir (Çalış, 2013, s.15).
- **Kanıtlar tarafsız bir şekilde toplanır ve değerlendirilir:** Denetçi tarafından elde edilen ve değerlendirilen kanıtlar, iktisadi faaliyet ve olaylar hakkındaki iddialar ile ilgilidir. İddialar, yönetim tarafından sunulmaktadır. Yönetimin iktisadi faaliyetler ile ilgili iddiası, bilanço tarihinde bilançoda var olan tüm varlıkların ve bu varlıkların finansmanında kullanılan kaynakların raporlanmasıdır. Yönetim, işletmenin tüm bu varlıklara ve kaynaklara sahip olduğunu ileri sürmektedir (Hayes ve diğerleri, 2005, s.11). Denetçi işletmenin iddialarının doğruluğunu araştırmak için işletme içinden ve işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlardan tarafsız bir şekilde yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamalı ve değerlendirmelidir (Çalış, 2013, s.16). Denetçinin tarafsız bir şekilde kanıtları toplaması ile finansal tablolarda hata, düzensizlik veya hileden dolayı önemli bir yanlışlık olup olmadığı hakkında makul bir güvence sağlanmaktadır (https://www.ifac.org/ Erişim Tarihi: 19.10.2018). Böylece denetçi tarafsız olarak topladığı delillere dayandırarak elde ettiği sonuçları bilgi kullanıcılarına sunmaktadır (Erdoğan, 2002, s.56).

- **Denetçi bağımsız olmalıdır:** Bağımsızlık, denetimin temel taşı olarak ilişkilendirilmektedir. Denetçiler, denetim faaliyetini yürütürken gerçekte bağımsız olmalıdır. Aynı zamanda denetlenen işletmeden bağımsız olarak algılanmalıdır. Bağımsızlık önyargıdan uzak ve tarafsız olmayı gerektirmektedir. Denetçinin, denetim faaliyetini yürütürken kanıtların toplanmasında ve finansal tabloların dürüstlüğünün değerlendirilmesinde denetlenen işletmeye ve üçüncü taraflara karşı bağımsız olması gerekmektedir (Rittenberg ve diğerleri, 2008, s.45).

Yapılan açıklamalar doğrultusunda denetim süreci, işletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçinin yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplaması, değerlendirmesi ve sonuçları finansal bilgi kullanıcılarına rapor halinde bildirmesi aşamalarından oluşmaktadır.

Çalışmanın ilerleyen kısımlarında denetim kelimesi; muhasebe denetimi, finansal tablolar denetimi, dış denetim ve bağımsız denetim olarak isimlendirilecektir.

2.3. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe denetiminin ilk kez ne zaman, nerede ve nasıl başlamış olduğu konusunda kesin kanıtlar bulunmamakla birlikte denetimin tarihsel gelişiminin iktisadi olayların tarihsel gelişimi ile yakından ilgili olduğu söylenebilmektedir (Toroslu, 2014, s.4). Diğer tüm mesleklerde olduğu gibi denetim mesleği de, çevresinde meydana gelen önemli değişikliklere uyum sağlamak maksadıyla zaman içerisinde evrilmiş ve değişimler göstermiştir (Güredin, 2014, s.14). Denetimin, Dünya'daki ve Türkiye'deki tarihsel gelişim süreci aşağıda detaylı bir biçimde incelenmiştir.

2.3.1. Denetimin Dünya'daki Tarihsel Gelişimi

İnsanlar denetime her zaman ihtiyaç duymuştur ve denetim yeni bir fikir olmayıp, kökeni çok eski tarihlere kadar dayanmaktadır (Andren ve Ysander, 2014, s.11). Anderson'a (1977) göre denetimin tarihi Orta Çağ'a kadar uzanmaktadır. Rönesans döneminde, çift kayıtlı defter tutma sistemi, Fra Luca Pacioli tarafından geliştirilmiş ve bu dönemde, iç kontrole de önem verilmiştir. Yaklaşık 500 yıl önce

Mısırlılar, Yunanlılar ve Romalılar tarafından kamuya ait hesapların kontrol edildiği denetleme sistemleri kullanılmıştır (Garach, 2001, s.21).

Denetim 1800'lü yılların ortası ve 1900'lerin başlangıcında çoğunlukla hile ve hatayı belirlemek ve hesapların doğruluğunu sağlamak amacıyla yapılmıştır (Lee ve Azham, 2008, s.7).

Sanayi Devrimi öncesi dönemde denetim, resmi olarak kabul edilen meslekler arasında sayılmamıştır. Bununla birlikte çok eski zamanlardan beri denetim faaliyeti farklı biçimlerde de olsa yürütülmüştür. Bu dönemlerde yapılan her işlem tek tek denetlendiğinden dolayı denetimde %100'lük bir inceleme ve doğrulama söz konusu olmuştur (Güredin, 2014, s.14).

Şirket denetiminin başlangıcının 1800'lü yılların ortasında Sanayi Devrimi ile ilişkilendirildiği söylenebilir. Başlangıçta şirket denetimleri diğer hissedarlar tarafından temsilci olarak belirlenen ve şirket çalışanı olmayan bir ya da daha fazla hissedar tarafından yapılmıştır. Denetim mesleği, piyasanın ihtiyacını karşılamak amacıyla hızlı bir şekilde ortaya çıkmıştır ve hissedarlar dışındaki kişilerin de denetimleri gerçekleştirmesine izin verilmiştir (Boynton ve Johnson, 2005, s.18).

Birleşik Krallık'ta 18. yüzyılın sonlarında ve 19. yüzyılın başlarında Sanayi Devrimi'nin ortaya çıkışı, sanayi ve ticarette büyük çapta genişlemeye ve çeşitli iş örgütlerinin oluşmasına neden olmuştur (Olagunji ve Leyira, 2012, s.197). Sanayi Devrimi'yle birlikte işletmelerin üretim kapasitelerinin artması ve cirolarının, buna bağlı olarak muhasebe kayıtlarının sayıca artması ve bu kayıtlarının doğruluklarının güvence altına alınması ihtiyacını doğurmuştur. Bu kayıtların, kayıtları yapanların dışındaki kimseler tarafından onaylanmasını üçüncü kişiler açısından gerekli kılmıştır. İşte bu gereklilik sonucunda modern anlamda bağımsız denetim ilk defa 19. yüzyılın başlarında İngiltere'de uygulanmaya başlanmıştır (Toroslu, 2014, s.5).

Sanayi Devrimi'nden sonra işletme faaliyetlerinde meydana gelen artış denetimin geniş çapta benimsenmesini sağlamıştır. Özellikle, işletmeler hileyi tespit etme, yatırımcılar ise giderek artan bir şekilde finansal raporlara güvenme ihtiyacı duymuşlardır (https://www.aicpa.org/ Erişim Tarihi: 16.10.2018).

Porter'a (1997) göre, Ajao, Olamide ve Temitope'nin (2016, s.32) çalışmalarında belirttikleri üzere; 20. yüzyılın öncesinde, denetçilerin amaçlarından biri hileyi tespit etmek diğeri ise finansal tabloların içeriğinin dürüstlüğüne etki eden bütün eylemleri hissedarlara raporlamak olmuştur.

Whittington ve diğerleri (1992) ve Bailey'in (1979) ifade ettikleri üzere, Garach'ın (2001, s.30) belirttiği gibi 20. yüzyılın başlarında ise şirketler boyut olarak büyümüş ve 20. yüzyıl boyunca denetim alanında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu periyot boyunca bilgi kullanıcılarının sayısının artmasıyla birlikte denetimin amacında değişiklik meydana gelmiştir. Finansal tablolarda ve diğer muhasebe verilerinde hilelerin tespit edilmesi, hissedarları ve işletmenin finansal durumu ve karlılığı ile daha fazla ilgilenen diğer kişileri artık memnun etmemeye başlamıştır. Menfaat grupları, denetçilerin finansal tabloların doğruluğunu onaylamasını talep etmiştir. Denetçiler, denetlenen işletmenin finansal tablolarının dürüstlüğü hakkında onay veremedikleri durumda, denetlenen işletme, denetçisini bunu yapmak isteyen bir başka denetçi ile değiştirmiştir.

1920 ve 1960 yılları arasında ise denetim fonksiyonunun amacı, hissedarlar için şirket yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolara güvenilirlik sağlamak olmuştur (Ajao ve diğerleri, 2016, s.35). Anderson'a (1977) göre, ancak 1929 yılında yaşanan büyük buhran ile birlikte, denetimin şablonu aniden değişmiştir. Denetlenen işletmeler denetçilerin başarısızlığından dolayı denetçilerini değiştirmiş ve buna ilave olarak zorunlu denetimin gelişi ile birlikte işletmeler tarafından uzman denetim firmalarına doğru yönelme eğilimi başlamıştır (Garach, 2001, s.32).

Porter ve diğerleri (2005) ele aldıkları çalışmalarında, dünya ekonomisinin 1960 ve 1990 yılları arasında büyümeye devam etmesi ile birlikte bu dönemde teknolojik ilerlemelerde önemli gelişmeler yaşanmıştır. 1970'li yıllara gelindiğinde, denetçiler finansal bilginin güvenilirliğini ve etkin sermaye piyasasının faaliyetlerini arttırmada önemli bir rol oynamışlardır. Böylece denetçilerin rolü finansal tabloların güvenilirliğini teyit etmek olmuştur (Kumar ve Mohan, 2015, s.45). Denetim mesleğinde, 1990'lardan bu yana dünya ekonomisinin hızlı büyümesinin bir sonucu olarak kayda değer ve hızlı bir değişim yaşanmıştır. (Lee ve Azham, 2008, s.5).

Son 30 yıl içerisinde denetçi, finansal bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırarak işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına kuruma yönelik güven duygusunun sağlanmasında önemli bir rol oynamıştır. Denetimin tarihsel süreci incelendiğinde denetim faaliyeti, Sanayi Devrimi'nden önce, yapılan işlemlerin tek tek denetlenmesi ile gerçekleştirilmiştir. Sanayi Devrimi'nin ortaya çıkmasıyla işletmelerin üretim kapasitelerinin ve cirolarının buna bağlı olarak muhasebe kayıtlarının sayıca artması ve bu kayıtların güvence altına alınması ihtiyacını doğurmuştur. Bu nedenle denetim, işletme dışından üçüncü kişiler tarafından yapılmaya başlanmıştır. 20. yüzyıl

öncesinde denetimin asıl amacı, hata ve hileyi tespit etmek olmuştur (Lee ve Azham, 2008, s.7).

Fakat bilimde ve teknolojide yaşanan gelişmeler ile birlikte işlem hacminin artmasından dolayı, denetçiler denetim faaliyetini yürütürken hesapları birer birer doğrulamak yerine örnekleme teknikleri kullanmışlardır (Ajao ve diğerleri, 2016, s.33). Bu nedenle 20. yüzyılda denetçilerden finansal tabloların dürüstlüğü hakkında makul güvence sağlamaları beklenmiştir. Cosserat'ın (2004) ifade ettiği gibi, günümüzde denetçilerden beklenen sadece finansal tabloların güvenilirliğini arttırmak değil, aynı zamanda usulsüzlükler hakkında rapor verme, iş riskini belirleme ve iç kontrol ile ilgili yönetime önerilerde bulunma gibi katma değer hizmetler sağlanmasıdır (Lee ve Azham, 2008, s.7).

Denetimin Dünya'daki tarihsel gelişim süreci incelendiğinde, bağımsız denetimin yapılma amacı zaman içerisinde değişiklik göstermiştir. Sanayi Devrimi'nden önce denetimde %100'lük inceleme ve doğrulama söz konusu iken, Sanayi Devrimi'nden sonra işletmelerin iş hacminin gelişmesi ile birlikte hesapların doğruluğu örneklem yöntemi ile incelenmiştir. 20. yüzyılda denetçiler, finansal tablolarda oluşan hata ve hileyi belirlemenin yanı sıra finansal tabloların doğruluğu hakkındaki görüşlerini ifade etmişlerdir. Son yıllarda ise denetçilerden finansal tabloların güvenilirliğini sağlamalarının yanı sıra işletme ile ilgili yönetime önerilerde bulunmaları da beklenmektedir.

2.3.2. Denetimin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi

Türkiye'de, muhasebecilik alanı ile ilgili ilk kanun, Mustafa Kemal ATATÜRK döneminde çıkarılan 26.05.1927 tarihli 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'dur (Kurtcebe, 2008, s.21).

Türkiye'de 1923'den 1929 yılına kadar liberal ekonomi politikası uygulanmıştır. Milli Mücadelenin olduğu yıllarda Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi (TMİİAŞ) kurulmuştur. Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi, dönemin bütün memurlarından kesilen parayla, çok büyük ithalat ve ihracat yapabilecek kapasiteye sahip şirket özelliği taşımıştır. Fakat, şirket denetim eksikliğinden ve yönetim ile ilgili usuller geliştiremediğinden dolayı faaliyetine 1938 yılında son vermiştir. Yaşanan bu gelişme ile tasarruf sahiplerinin mağduriyetini tespit etmek amacıyla denetime ihtiyaç duyulmuştur. Aşar'ın (Osmanlı'da tarım ürünleri üzerinden alınan vergi) kaldırılmasını

takiben, 1926 ve 1934 yılları arasında defterdarlar Kazanç Vergisi Kanunu'nun verdiği yetki ile muhasebecilere mükellefleri denetleme yetkisi vermiştir. Böylece, kamu adına ilk denetim örneğine rastlanmıştır (http://www.tmud.org.tr/ Erişim Tarihi: 17.10.2018).

Ülkemizde geçmişi 1930'lu yıllara dayanan muhasebe mesleği yasal statüye 1 Haziran 1989 yılında yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kavuşmuştur. Söz konusu kanun ile meslek mensupları Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak üç gruba ayrılmıştır (Ayboğa, 2003, s.334).

Kocamaz'ın (2012, s.111) çalışmasında muhasebe ve denetim alanında yapılan başlıca düzenlemeler aşağıda kronolojik sıra halinde sunulmuştur:

- 1937 tarihli Türk Ticaret Kanunu'nun 1956 yılında gözden geçirilmesi ile muhasebe uygulamaları açısından yeni bir dönemin başlangıcı olmuştur.
- 1972 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri için Tekdüzen Muhasebe Sistemi geliştirilmiş, fakat özel sektörde uygulama imkanı bulunmadığından dolayı zaman içerisinde kendini yenileyememiştir.
- 1981 yılında Sermaye Piyasası oluşturulmuş ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuştur.
- Muhasebe mesleğinin örgütlenmesi bakımından önemli bir düzenleme olan 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur. Bu durum muhasebe mesleğinin örgütlenmesi bakımından önemli bir gelişme olmuştur.
- 1993 yılında Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır.
- 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği bünyesinde 60 üyeli Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu oluşturulmuştur ve kurul 19 adet uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartları yayınlamıştır.
- 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na ilave edilen bir madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulması kabul edilmiştir ve 7 Mart 2002 tarihinde faaliyete geçmiştir.

Denetimin Türkiye'deki tarihsel gelişim süreci incelendiğinde, Cumhuriyet döneminden itibaren muhasebe ve denetim alanında düzenlemelerin yoğunlaştığı görülmüştür.

2.4. Denetimin Amacı

İngiltere'de Sanayi Devrimi'nin başlangıcı ile birlikte denetim zaman içerisinde gelişmiştir. Başlangıçta denetimin birincil amacı hatayı, hileyi ve düzensizlikleri tespit etmek ve önlemek olmuştur. 20. yüzyılın yarısına gelindiğinde denetimin amacında önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bu dönemde temel amaç, hata ve hileyi tespit etmek değil, bilgi kullanıcıları için bilginin doğruluğu hususunda makul bir güvence sağlamak olmuştur (Luliana, 2012, s.271-272).

Denetimin temel amacı, var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmaktır. Böylece denetlenen kurum veya kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki yasa, kural ve yönetmelikler doğrultusunda işlevlerini yerine getirip getirmediklerinin tespit edilmesidir (Durmuş, Otlu ve Özkan, 2018, s.68).

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafından yayınlanan AU-C Section 200'ün dördüncü maddesine göre, denetimin amacı, finansal tablo kullanıcılarına finansal tabloların tüm önemli yönleriyle uygun finansal raporlama çerçevesine göre adil bir şekilde sunulup sunulmadığı hakkında denetçi tarafından görüş bildirmektir. Genel kabul görmüş denetim standartları ve ilgili etik gerekliliklere uygun olarak yürütülen bir denetim süreci, denetçinin görüş oluşturmasını sağlamaktadır (https://www.aicpa.org/ Erişim Tarihi: 19.11.2018).

Finansal tabloların denetimi yapılırken denetçinin genel amaçları, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği hususunda makul bir güvence sağlamak üzere finansal tabloların doğru hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda denetçinin görüşünü ifade etmesidir (http://www.ifac.org/ Erişim Tarihi: 22.10.2018).

Soltani'ye (2007, s.4) göre finansal tabloların denetlenmesi ile, denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, tanımlanmış bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmesini sağlamaktır. Genellikle bu çerçeve Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri olarak tanımlanabilir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) da bu amaç için dikkate alınabilir. En sık kullanılan finansal tablolar

dipnotlar dahil olmak üzere; finansal durum tablosu, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu şeklindedir.

Iddrisu'ya (2015, s.14) göre, denetçinin finansal tablolar hakkında bağımsız bir görüş oluşturmasını sağlamak denetimin temel amacıdır. Görüş, genellikle denetçi tarafından bir işletmenin mali durumunu doğru bir şekilde finansal tablolarda belirtip belirtmediğinin ifade edilmesidir.

Finansal tablo kullanıcılarının denetçilerden beklentileri ise şunlardır (https://www.coso.org/ Erişim Tarihi: 22.10.2018):

- Denetimin teknik yeterlilik, dürüstlük, bağımsızlık ve objektif bir şekilde gerçekleştirilmesi,
- Kasıtlı olsun veya olmasın önemli yanlışlıkların tespit edilmesi,
- Yanıltıcı finansal tabloların yayımlanmasının engellenmesidir.

Bu bağlamda denetimin amacı, finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkındaki görüşün yer aldığı bir rapor hazırlanmasıdır. Bu nedenle bağımsız denetim finansal tablo kullanıcılarına, finansal tablolarda yer alan bilgileri net bir şekilde anlama fırsatı sunmaktadır (Olagunji ve Leyira, 2012, s.198). Dolayısıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların doğru ve dürüst olarak sunulup sunulmadığının tespit edilmesinde bağımsız denetimin rolü önemli olmaktadır.

2.5. Denetimin Önemi

Finansal tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından, işletme dışındaki finansal bilgi kullanıcıları için hazırlanmakta ve sunulmaktadır (http://www.kgk.gov.tr/ Erişim Tarihi: 25.10.2018). İşletmeler dış paydaşları ile ilişkilerini finansal tablolar vasıtası ile kurduklarından dolayı finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanması ve sunulması gerekmektedir. Finansal tabloların kalitesinin ve içerdiği bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ise son derece önemli olmaktadır (Memiş, 2016, s.41).

Denetlenen finansal tablolar farklı bilgi kullanıcıları tarafından çeşitli amaçlar için kullanıldığından dolayı denetçiler, muhasebe dünyasında önemli bir rol oynamaktadır (Salehi, 2011, s.8376). Finansal tabloları hazırlamak yönetimin temel sorumluluğudur. Fakat, bazen yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolar hatalı

bilgiler içerebilir ve finansal tablo kullanıcılarına yanlış bilgi aktarılabilir. Bu nedenle finansal tabloları hazırlayanlar için en önemli sorumluluk hazırlanan finansal tabloların önemli hatalar içermemesidir (Olagunji ve Leyira, 2012, s.201). Dolayısıyla finansal tabloların gerçeği yansıtması işletme içi ve dışı finansal bilgi kullanıcıları açısından önemli olmaktadır.

İşletme faaliyetleri ile ilgilenen pek çok kişi ve kuruluş bulunmaktadır. Yaşanan ekonomik gelişmeler ile bu kişi ve kuruluşlar gün geçtikçe artmaktadır. Bunlar; ortaklar, işletmeye borç verenler, profesyonel yöneticiler, devlet, yatırımcılar ve işçiler gibi gruplardır. Bu kişi ve kuruluşların işletmenin faaliyetleri ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilgileri bulunmaktadır. Bu bakımdan işletmenin faaliyetleri ile ilgilenen kişi veya kuruluşlar menfaat grupları olarak adlandırılmaktadır. Menfaat gruplarının, işletme ile ilgili temel bilgi kaynakları işletmenin hazırlamış olduğu finansal tablolardır. Menfaat grupları, söz konusu finansal tabloları kullanarak çeşitli kararlar vermek durumundadırlar. Fakat işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların hatalı veya yanlış bilgiler içerme olasılığı da bulunmaktadır ve buna bağlı olarak söz konusu finansal tablolara olan güven de azalmaktadır. Dolayısıyla işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolara olan güvenin sağlanması finansal tablolarda sunulan bilgilerin denetimi ile mümkün olabilmektedir (Başpınar, 2005, s.37-38). Finansal bilgilerin denetimi, şirketlerin mevcut ve potansiyel sahiplerine fayda sağlamaktadır. Denetim ayrıca finansal bilginin kalitesinin korunmasına da yardımcı olmaktadır (Bagshaw, 2013, s.6-7).

Finansal tablolar denetiminin mikro ve makro düzeyde ekonomiye sağladığı faydalar var olup denetimin mikro düzeyde ekonomiye sağladığı faydalar aşağıda yer almaktadır:

- **Kontrol ve operasyonel gelişmeler:** Finansal tablolar denetimi sırasında yapılan gözlemlere dayanarak bağımsız denetçi, iç kontrolün iyileştirilmesi için organizasyon içinde daha büyük operasyonel verimlilik sağlamak amacıyla önerilerde bulunmaktadır (Boynton ve Johnson, 2005, s.22).
- **Finansal tabloların güvenilirliğini arttırmak:** Finansal bilgilerin denetlenmesi ile mevcut ve potansiyel yatırımcıların aldıkları risk azalmaktadır. Finansal bilgilerin denetlenmesi; çalışanlara, vergi otoritelerine, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, tedarikçilere, borç verenlere, sendikalara ve hükümete güvence sağlamaktadır (Bagshaw, 2013,

s.6). Dolayısıyla bağımsız denetim, denetlenen işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini ve dolayısıyla finansal bilgilerin kalitesini arttırarak işletmeye ve işletmeyle ilgili gruplara önemli katkılarda bulunmaktadır. Denetim, sadece mikro düzeyde değil makro düzeyde de ekonomiye önemli katkılar sağlamaktadır (Sakin, 2018, s.2462).

Denetimin ekonomiye makro düzeyde sağladığı katkılar ise aşağıdaki gibidir:

- **Daha düşük sermaye maliyeti:** Küçük şirketler genellikle daha uygun borçlanma koşullarında banka kredisi almak için finansal tablolarını denetime tabi tutarlar. Denetlenen finansal tablolar ile bilgi riski azaldığından dolayı kredi veren kurum finansal tabloları denetlenmiş olan işletmeye daha düşük faiz oranlı krediler sunabilmektedir (Boynton ve Johnson, 2005, s.21).
- **Hile için caydırıcılık:** Çalışanların, bağımsız denetimin yapılacağını bildikleri zaman muhasebe işlemlerini yürütürken daha az hata yaptıkları ve şirket varlıklarını kötüye kullanma olasılıklarının daha düşük olduğu tespit edilmiştir (Boynton ve Johnson, 2005, s.21).
- **Finansal piyasaların etkinliğinin sağlanması:** Doğru ve güvenilir finansal bilgi, finansal piyasaların etkin bir şekilde işlemesini sağlamaktadır. Finansal piyasaların etkinliğinin sağlanmasında bağımsız denetimin rolü oldukça önemli olmaktadır. Ekonomisi güçlü olan ülkelerin aynı zamanda güçlü bağımsız denetim fonksiyonunun bulunması, finansal piyasaların gelişmesine olanak sağlamaktadır (Sakin, 2018, s.2462). Daha da önemlisi, şirket yönetiminde yüksek kalitede muhasebe ve denetime sahip ülkeler daha gelişmiş finansal piyasalara sahiptir (Francis, Khurana ve Pereira, 2003, s.26).

Denetim faaliyetinin sonucunda hissedarlar, yatırımcılar, ortaklar ve düzenleyici otoriteler işletmenin finansal bilgilerinin önemli bir hata içermediği hususunda görüşe varmış olurlar. Böylelikle yapılan denetim sayesinde işletmelerin finansal bilgilerinin doğruluğu objektif bir biçimde değerlendirilmektedir (Durmuş ve diğerleri, 2018, s.69).

2.6. Denetime Duyulan Gereksinim

Sanayi Devrimi'nden (18. yüzyılın sonlarından) bu yana, az sayıda çalışanı olan ve birçoğu aile üyesi olan kişiler tarafından yönetilen işletmeler, binlerce çalışanı olan çok uluslu şirketlere evrilmişlerdir. Şirketler boyut olarak büyüdükçe, şirketin yönetimi hissedarlardan profesyonel yöneticilere geçmiştir. Sonuç olarak şirket yöneticilerinin şirket sahiplerine, bankalar ve diğer borç verenler gibi fon sağlayıcılarına faaliyetlerinin mali sonuçları hakkında rapor verme ihtiyacı doğmuştur (Porter, Simon ve Hatherly, 2014, s.8-9).

İşletmelerde finansal tabloların bağımsız denetimi, iç ve dış bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgi sunabilmek amacıyla yapılmaktadır. İç bilgi kullanıcıları; yöneticiler, genel müdür, yönetim kurulu üyeleri ve hissedarlardan oluşurken; dış bilgi kullanıcıları arasında mevcut ve potansiyel yatırımcılar, kredi kuruluşları, vergi idaresi ve tedarikçiler yer almaktadır (Esendemir, 2011, s.3898). Bu bağlamda iç ve dış bilgi kullanıcılarına sunulan finansal tabloların güvenilirliğinin sağlanması amacıyla denetime ihtiyaç duyulmaktadır.

Boynton ve Johnson'a göre (2005, s.20-21) finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu konusunda güven duymak amacıyla bağımsız denetim raporlarına bakmaktadırlar. Finansal tabloların bağımsız denetimine duyulan ihtiyaç ise aşağıdaki gibi dört duruma bağlanabilmektedir:

- **Çıkar çatışması:** Birçok finansal tablo kullanıcısı, kendi aralarında çıkar çatışması olan işletme yönetimi hakkında endişe duymaktadır. Bu endişe, yönetim tarafından finansal tabloların önemli ölçüde yönetimin lehine hazırlanmış olma olasılığından kaynaklanmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolara bağımsız denetçiler tarafından güvence verilmesini istemektedirler.
- **Sonuç:** Yayınlanan finansal tablolar bazı durumlarda kredilendirme, yatırım ve diğer kararların alınmasında başlıca bilgi kaynağını temsil etmektedir. Bundan dolayı bilgi kullanıcıları, finansal tabloların güvenilir bilgi içermesini isterler. Finansal tablo kullanıcıları, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu olarak hazırlandığına dair denetçiye güven duymaktadırlar.

- **Karmaşıklık:** Muhasebenin kapsamı ve finansal tablo hazırlama süreci giderek karmaşık hale gelmektedir. Duran varlıkların veya şerefiyenin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi ve kira sözleşmesi, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesi bu karmaşıklığın örnekleridir. Karmaşıklık düzeyi arttıkça, yanlış yorumlama ve kasıt ya da kasıt olmaksızın yanlış beyan etme riski de artmaktadır.
- **Bilgiye uzaklık:** Zaman, maliyet ve bilgiye uzaklık finansal tablo kullanıcılarının muhasebe kayıtlarına doğrudan erişim sağlamalarını elverişsiz kılmaktadır. Bu yüzden finansal tabloları hazırlayanlar ile bu bilgileri kullanmak durumunda olanlar arasında bilgi asimetrisi ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda belirtilen dört durum finansal tabloların yanlış, eksik veya taraflı olma riski olan bilgi riskinin artmasına neden olmaktadır. İşletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların, işletme dışından bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi ile bilgi riski azaltılarak finansal tabloların güvenilirliğinin arttırıldığı söylenebilmektedir (Boynton ve Johnson, 2005, s.21).

Denetime duyulan gereksinim, finans piyasalarının güven ve istikrara olan ihtiyacı çerçevesinde değerlendirilmektedir. Kamunun aydınlatılması kavramı çerçevesinde finansal piyasaların temeli doğru ve gerçeğe uygun bilgiyi yansıtmak ise, güvenilir olmayan bilgilerin piyasalara aktarılması, piyasaları kararsız bir hale getirip işlemez kılacaktır. Dolayısıyla, piyasaya sunulan bilginin doğruluğu ve dürüstlüğü konusunda bağımsız denetim mekanizmasına önemli bir görev düşmektedir. Bunun yanında, muhasebe sisteminin karmaşıklaşması ile birlikte finansal tablolardaki hata ve hile olasılığı artmakta, iç denetim sistemlerinin yetersizliği ise olası hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesinde yetersiz kalabilmektedir. Bu çerçevede, bağımsız denetim faaliyeti, finans ve sermaye piyasalarının güven ve istikrar içerisinde işlemesinde büyük öneme sahiptir (http://www.spk.gov.tr/ Erişim Tarihi: 19.11.2018).

2.7. Denetim Türleri

Denetim farklı türlere ayrılmak ile birlikte çalışmada, amacına göre ve denetçinin statüsüne göre olmak üzere iki farklı açıdan ele alınmıştır.

2.7.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Denetimin amacına göre,

- Finansal tablolar denetimi,
- Uygunluk denetimi ve
- Faaliyet denetimi

olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

2.7.1.1. Finansal Tablolar Denetimi

Bilindiği üzere finansal tablolar, temel mali tablolar ve ek mali tablolar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Denetim açısından, özellikle bilanço ve gelir tablosunu kapsayan temel mali tabloların önemi büyüktür. Bilanço, belirli bir tarihte işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını gösteren mali tablodur. Gelir tablosu ise, belirli bir hesap dönemi içerisinde elde edilen gelirler ile aynı dönemde katlanılan giderlerin ve bunun sonucunda oluşan dönem karı ya da zararının gösterildiği tablodur (Tuan ve Sağlar, 2015, s.21-22).

Finansal tablolar denetimi, finansal tabloların bir bütün olarak gerçeği yansıtıp yansıtmadığının incelenmesidir. Finansal tabloların gerçek durumu yansıtması, sadece iktisadi faaliyetler sonucu oluşan rakamsal bilgilerin gerçek değerleriyle yansıtılması anlamına gelmemektedir. Finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının tespit edilmesi sürecini kapsamaktadır (Çalış, 2013, s.16). Finansal tablolar denetimi çoğunlukla bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır.

Denetçi, finansal tabloların belirlenen kriterlere uygun olarak beyan edilip edilmediğini tespit etmek amacıyla finansal tablolar denetimi yapmaktadır. Fakat işletmenin ticari faaliyetlerinin karmaşıklığı arttıkça, denetçilerin sadece muhasebe işlemlerine odaklanması yetersiz kalmaktadır. Denetçilerin, işletme ve çevresi hakkında yeterli bir bilgiye sahip olması gerekmektedir. Ayrıca, işletmelerin iş stratejilerini, süreçlerini ve bu stratejilerle ilgili kritik başarı faktörlerini de dikkate almaları gerekmektedir. Bu analiz, işletmenin finansal tablolarının adil bir şekilde sunumunu etkileyebilecek iş risklerinin belirlenmesine yardımcı olmaktadır (Arens, Elder ve Beasley, 2012, s.14-15).

Bozkurt'a göre (2018, s.34) finansal tablolar denetiminin içerdiği genel özellikler aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Finansal tablolar denetiminin amacı, işletme tarafından hazırlanan finansal tablolara güvenilirlik kazandırmaktır.
- Finansal tabloların denetimini gerçekleştiren denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Finansal tablolar denetimi ile amaç, finansal tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır.
- Var olan hatalar üzerinde tek tek durmaksızın, denetçi tarafından finansal tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır.
- Denetçi finansal tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Fakat bu finansal tabloların %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

Özetle, finansal tablolar denetimi hissedarlar ve işletme dışındaki diğer taraflar için yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların incelenmesidir. Bir başka ifadeyle, işletmeden bağımsız olan bir uzman tarafından finansal tabloların doğruluğu hakkında araştırma yapılmasıdır (Porter ve diğerleri, 2014, s.4).

2.7.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletmenin finansal tablolarının belirli koşullara, kurallara ve yönetmeliklere uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla kanıtların toplanması ve değerlendirilmesidir (Boynton ve Johnson, 2005, s.8).

Uygunluk denetiminin amacı, işletme personelinin yaptığı işlemlerin yetkili organlarca belirlenmiş usul, ölçüt, politika ve kurallara uygun olup olmadığını araştırmaktır. Finansal tablolar denetiminde ölçüt, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri iken, uygunluk denetiminde ölçüt yasalar, mevzuat ve işletme politikalarıdır. Uygunluk denetimi genellikle iç denetçiler tarafından yapılmaktadır (Çetinoğlu ve Kurnaz, 2010, s.14-15).

İşletmelerin iktisadi faaliyetlerinin, işletme yönetimi veya diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuatlara uygun olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan denetim uygunluk denetimi olarak adlandırılmaktadır.

Vergi revizyonunda işletmelerin uymak zorunda oldukları belge düzenine ya da diğer usule ilişkin düzenlemelerin yer aldığı Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine uyulup uyulmadığına ilişkin yapılan denetim de uygunluk denetimidir. Yapılan açıklamalar neticesinde uygunluk denetiminde belirli bir otorite bulunmaktadır ve bu otorite devlet veya tepe yönetimi olabilmektedir (Çalış, 2013, s.17).

Kısaca ifade etmek gerekirse uygunluk denetimi, denetlenen kurumun yönetimi ya da düzenleyici kuruluşlar tarafından belirlenen usullere, politikalara ya da yönetmeliklere uygun hareket edip etmediğini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen bir denetim türüdür (Porter ve diğerleri, 2014, s.6).

2.7.1.3. Faaliyet Denetimi

İşletmenin veya işletme içindeki bir bölümün belirli bir hesap dönemi içerisinde faaliyetlerinin sistematik olarak gözden geçirilmesidir. Kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen faaliyet denetiminde amaç, işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığının ve kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığının tespit edilmesidir (Gücenme, 2004, s.2-3).

Faaliyet denetimi, işletmenin organizasyon yapısını, iş akışlarını ve yönetim performansını tespit etmeye yönelik yapılan geniş kapsamlı bir inceleme faaliyetidir ve işletme politika ve hedeflerine ne ölçüde uyulduğu ile ilgilidir. Faaliyet denetimi, işletme yönetiminin etkinliğini ve performansını değerlendirmede önemli bir denetim türüdür. Bu çerçevede faaliyet denetimi, işletmenin önceden belirlemiş olduğu hedeflere ulaşıp ulaşmadığının tespiti ve daha çok işletme yönetiminin başarısını ölçmeye yarayan bir denetim türü olarak tanımlanabilir (Durmuş ve Taş, 2008, s.15).

Gantz'a (2014, s.87-89) göre faaliyet denetimi, işletmelerin hedeflerini ne kadar etkin veya verimli bir şekilde gerçekleştirdiklerini tespit etmek amacıyla işletme ile ilgili süreçlerin, prosedürlerin ve işletme yönetiminin uygulamalarının incelenmesidir. İşletme ile ilgili politikalar, prosedürler faaliyet denetiminin temel odak noktasını oluşturmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda amaçlarına göre sıralanan denetim türlerinde, ortak nokta sunulan mevcut durum ile önceden saptanan ölçütlerin karşılaştırılması ve elde edilen sonuçların raporlanması olarak belirlenmektedir. Denetim türleri karşılaştırıldığında, finansal tablolar denetiminde işletmenin mevcut durumu ile üçüncü kişilere karşı sunulan bilgilerin doğruluğunun incelendiği, uygunluk

denetiminde yerine getirilen faaliyetlerin belirlenen kanun ve yönetmeliklere uygun olup olmadığının tespit edildiği ve faaliyet denetiminde ise tamamen işletme içindeki faaliyetlerin belirlenen amaçlara uygunluğunun denetlendiği görülmektedir (Tuan ve Sağlar, 2015, s.24-25).

2.7.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetçi Türleri

Denetçi türleri; denetçinin statüsüne göre bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

2.7.2.1. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim firmasına (işletmesine) bağlı olarak çalışan kişilerdir. Bağımsız denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim faaliyetlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir. Bağımsız denetçiler, finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yaparlar ve çeşitli kuruluşlara hizmet verirler. Bu kuruluşlar arasında, kar amacı güden işletmeler, kar amacı gütmeyen işletmeler, resmi kuruluşlar ve kişiler bulunmaktadır (Güredin, 2014, s.19).

Bozkurt'a göre (2018, s.38) bağımsız denetçilerin, finansal tablolar denetiminde üstlendikleri birtakım sorumluluklar aşağıda irdelenmiştir:

- Finansal tabloların denetiminde bağımsız denetçilerden beklenen, işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin temelde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi hakkında görüş belirtmesidir. Bu açıdan bakıldığında, işletmelerde olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi, finansal tabloların doğru ve dürüst bir biçimde hazırlanması yönetimin sorumluluğundadır.
- Bağımsız denetçilerden, dönemde oluşan bütün muhasebe hareketlerini %100 incelemeleri beklenemez. Denetçi, kendisinin belirleyeceği bir sayıda ve önemlilikte belge ve kayıtları inceleyerek genel bir görüşe ulaşmaktadır.
- Denetim raporunda varılan sonuç, denetçinin görüşünü yansıtmaktadır. Fakat bu hiçbir zaman finansal tabloları kullananlar tarafından %100

güvenilirlik anlamında algılanamaz. Denetçi garanti veren kişi konumunda değildir ve her zaman yanılma ve yanıltma ihtimali vardır.

- Denetçinin işletme politikaları ve bunların değerlendirilmesiyle ilgili bir sorumluluğu yoktur ve işletmenin sonradan karşılaşabileceği olumsuz durumlar denetçiyi bağlamaz.
- Denetçi, bir denetim çalışmasını yürütürken yapması gerekenleri yapmakla sorumludur. Buna karşın ortaya çıkan aksaklıklardan ve işletme ilgililerinin karşılaşacakları zararlardan işletme yönetimi sorumludur.

Bu çerçevede bağımsız denetçi, hesap döneminde oluşan muhasebe hareketlerinin tamamını incelemeden, işletme yönetimi tarafından sunulan finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesi hakkında genel bir kanıya varmaktadır.

2.7.2.2. İç Denetçi

İç denetim, örgütün faaliyetlerini geliştirmek ve örgüte değer katmak amacıyla tasarlanmış olan danışmanlık faaliyetidir. İç denetçiler; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek örgütün amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olmaktadırlar. Dolayısıyla denetçilerin odak noktası, operasyonel risk yönetimi, iç kontrol ve örgütün yönetim süreçlerini değerlendirmektir (https://www.iiasa.org. Erişim Tarihi: 31.10.2018).

İç denetçilerin başlıca üstlendiği sorumluluklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Toroslu, 2014, s.34):

- İşletmenin sahip olduğu varlıkların yeterince korunup korunmadığını incelemek,
- Muhasebe belge ve bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını belirlemek,
- İşletme yönetimi tarafından belirlenen politika ve prosedürlere uyulma derecesini izlemek,
- İşletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığına dair görüş oluşturmak ve

- Bağımsız denetçiler ile iş birliği yapmaktır.

Bu bağlamda iç denetçi, örgütün faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla örgüt bünyesinde çalışan kişilerdir.

2.7.2.3. Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri, kamu adına denetim yetkisi kullanan ve kamudan maaşını alan denetim çalışanlarıdır (Güçlü, 2013, s.9).

Çeşitli kamu kurumlarının denetim biriminde devlet adına denetim yapan ve denetim raporunu bağlı olduğu kamu birimine sunan denetçilerdir (Selimoğlu ve diğerleri, 2017, s.17).

Kısaca ifade etmek gerekirse, bağımsız denetçi çoğunlukla finansal tablolar denetimi yapmaktadır. İç denetçi, faaliyet denetimine yoğunlaşmaktadır. Kamu denetçisi ise uygunluk denetimi yapmaktadır. Fakat bilgi teknolojisinde yaşanan gelişmeler dikkate alındığında farklı süreçlerin gittikçe daha entegre hale gelmesi ile birlikte sonuç olarak denetim türlerinde yapılan ayrımlar teorik düzeyde kalabilmektedir (Hayes ve diğerleri, 2005, s.16).

2.8. Finansal Tablolar Denetiminin Süreci

Denetim süreci birbirini takip eden çeşitli safhalardan oluşmaktadır. Denetim süreci, denetçinin müşteri seçimi ve işi kabul etmesi ile başlar, denetim çalışmalarını yürütmesi ile devam eder ve yapılan denetim sonucunda görüşünü raporda açıklaması ile sona erer (Güredin, 2014, s.177). Denetim sürecinde muhasebe kayıtları denetçiler tarafından çeşitli teknikler kullanılarak analiz edilir. Denetim, denetimi yapanların tüm kanıtları tam olarak inceleyip analiz edebilecekleri şekilde planlanmalıdır (Hayes ve diğerleri, 2005, s.11). Denetim süreci sırasıyla; müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesi, denetimin planlanması, denetimin yürütülmesi ve denetim programının hazırlanması şeklinde temel olarak dört aşamadan oluşmaktadır (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016, s.71).

2.8.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi Safhası

Müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi safhasında bağımsız denetçi ilk olarak denetim talebinde bulunan işletme ile ilgili araştırma yapmaktadır. Daha sonra önceki

denetçi ile görüşerek işletme hakkında bilgi edinir ve denetçinin denetim talebini kabul etmesi durumunda denetim sözleşmesi imzalanarak denetim işi kabul edilir.

2.8.1.1. Denetlenecek İşletme Hakkında Bilgi Toplama

Denetim firması, denetim talebinde bulunan işletmenin teklifini kabul etmeden önce işletme ve işletmenin faaliyette bulunduğu sektör hakkında yeterli düzeyde araştırma yapmaktadır. Denetim kuruluşu; işletmenin finansal durumu, hisse yapısı, müşteri sadakati, organizasyon yapısı, stratejik hedefleri, kilit personelin durumu, işletmenin risk potansiyeli, yönetimin karakteristik özellikleri ve işletme ile paydaşlarının ilişki durumu gibi konular hakkında bilgi toplamaktadır (Usul, 2015, s.54). Bu sayede denetçi, iyi bir denetim hizmeti sunabilme noktasında bir değerlendirme yapmaktadır.

2.8.1.2. Önceki Denetçi İle Görüşme

Denetim işinin kabul edilmesi aşamasında işletme ile ilgili bilgi toplamak amacıyla önceki denetçi ile görüşmek, denetlenecek işletmeyi tanımanın en etkin yoludur. Ancak bir denetçinin denetim esnasında elde ettiği tüm bilgiler meslek ahlakı açısından sır kapsamında korunması gereken bilgilerdir. Denetim kuruluşunun işletme hakkında edindiği bilgileri, işletmenin bilgisi dışında başkalarıyla paylaşması mesleki açıdan uygun olmadığı gibi denetçinin suçlu duruma düşmesine sebep olabilir ve denetçi çeşitli cezalar ile karşı karşıya kalabilir. Bu nedenle denetçi, önceki denetçi ile görüşmek için denetim talebinde bulunan işletmeden yazılı bir onay alır ve bu onayı önceki denetçiye sunar. Denetlenecek işletmenin böyle bir izin vermemesi, denetçinin işletmenin denetim talebini kabul etmemesi için yeterli bir neden olacaktır (Yılancı ve diğerleri, 2016, s.75-76).

Kepekçi'ye (2004, s.33-34) göre denetim talebinde bulunan işletme yeni denetçinin önceki denetçi ile görüşmesine onay vermez ise veya önceki denetçinin yanıt vermesine kısıtlamalar getirir ise, denetçinin bunun sebeplerini araştırması ve denetim işini kabul edip etmeme kararını verirken önceki denetçi ile görüşme talebinin reddedilmesini dikkate alması gerekmektedir. Denetçi önceki denetçiden özellikle aşağıdaki konularda bilgi talebinde bulunmaktadır:

- Yöneticilerin dürüst olup olmaması,

- Muhasebe ilkeleri, denetim prosedürleri ve diğer benzer konularda yönetim ile anlaşmazlığa düşülüp düşülmediği,
- Önceki denetçiye göre denetçi değişikliğine gidilmesinin sebepleri.

Denetim talebinde bulunan işletme ile ilgili bilgi edinmenin en etkin yollarından biri denetçinin denetim işini kabul etmeden önce, önceki denetçi ile görüşmesi ve işletme hakkında bilgi edinmesidir.

2.8.1.3. Denetim Anlaşma Mektubunun (Denetim Sözleşmesinin) İmzalanması

Denetim talebinde bulunan işletme ile ilgili bilgi toplandıktan ve varsa önceki denetçi ile görüşme yapıldıktan sonra denetim işinin alınması veya alınmaması kararı verilmektedir. Denetçinin, denetim talebini kabul etmesi halinde durum ilgili tarafa yazılı olarak bildirilmektedir. Bu bildirim denetçi tarafından hazırlanıp imzalanan ve işletmeye gönderilen denetim anlaşma mektubu ile yapılmaktadır. Denetim anlaşma mektubunun amacı, yürütülecek olan denetim faaliyetinin koşullarını, kapsamını, konulan sınırlamaları, tamamlanacağı tarihi ve başkaca gerekli hususları işletmeye açıklamaktır. Denetim anlaşma mektubu, denetim firması ile denetlenecek işletme tarafından imzalanmakta olup bu yönüyle bir sözleşme niteliği taşımaktadır (Güredin, 2014, s.182).

Durmuş ve Taş'ın (2008, s.43) ifade ettikleri üzere, hazırlanan denetim sözleşmesi ile tarafların sorumlulukları belirlenmektedir. Denetim sözleşmesi veya denetim anlaşma mektubu adı verilen belgelerde aşağıda belirtilen konular yer almaktadır:

- Denetimin amacı ve kapsamı,
- Finansal tabloların denetiminden işletme yönetiminin sorumlu olduğu,
- Yapılacak çalışmaların niteliği ve detaylarının neler olduğu,
- Denetimin başlangıç, bitiş tarihleri ve raporun teslim tarihi,
- Denetim ücreti ve ücretin ödeme biçimi,
- Ek çalışmalar ve ek raporların istenmesi durumunda bunların kapsamlarının neler olduğu denetim sözleşmesinde yer almaktadır.

Bundan dolayı denetim kuruluşu, denetim talebinde bulunan işletme ile ilgili olarak topladığı bilgiler çerçevesinde denetim işini almaya karar verirse işletmeye durumu bir mektupla bildirir. Denetçi tarafından gönderilen ve işletme tarafından imzalanan bu mektupla denetim sözleşmesi veya denetim anlaşma mektubu resmiyet kazanmaktadır (Haftacı, 2018, s.48).

2.8.2. Denetimin Planlanması

Denetimin planlanması, denetçinin denetim görüşüne ulaşmasında denetçilerin faaliyetlerini ne şekilde yürütecekleri konusundaki programı ifade etmektedir. Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim prosedürlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır (Gücenme, 2004, s.62).

Böylece, bağımsız denetimin nihai amacına ulaşması için, denetimin planlanması ile iş ve zaman tasarrufu sağlanarak çalışmalar sistemli bir şekilde yürütülmektedir. İşletmeyi tanıma amacıyla işletmenin faaliyetleri ile ilgili bilgi toplama, denetim programının hazırlanması ile işgücü ve zaman planlamasını da kapsayan denetim planlaması sorumlu ortak baş denetçinin en önemli yükümlülüklerindendir (Altıntaş, 2011, s.42).

Genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standartlarına göre; denetçi, denetim çalışmasını uygun bir şekilde planlamalı ve yardımcılarını kurallara uygun bir şekilde denetlemelidir. Denetçinin, denetim çalışmasını planlamasının üç temel nedeni vardır. Bunlar; yeterli düzeyde kanıt toplamak, denetimin maliyetlerini minimum seviyede tutmaya yardımcı olmak ve denetlenecek işletme ile yanlış anlaşılmaları önlemektir (Arens ve diğerleri, 2012, s.210).

Arens ve diğerleri (2012, s.210) yaptıkları çalışmalarında, denetimin planlanması ve denetim yaklaşımın tasarlanmasını aşağıdaki gibi irdelemişlerdir:

- Denetim talebinde bulunan işletmenin kabul edilmesi ve başlangıç denetim planının yapılması,
- Denetlenecek işletmenin faaliyette bulunduğu sektörü iyi anlamak,
- İşletmenin iş riskini değerlendirmek,
- Başlangıç analitik prosedürleri yürütmek,

- Önemliliği belirlemek, kabul edilebilir denetim riskini ve doğal riski değerlendirmek,
- İç kontrolü kavramak ve kontrol riskini değerlendirmek,
- Hile ve düzensizlik riskini değerlendirmek için bilgi toplamak,
- Geniş kapsamlı denetim planı ve denetim programının geliştirilmesi.

Yukarıda denetim planlamasının sekiz önemli bölümü sunulmaktadır. İlk yedi bölümün her biri denetçinin, etkili ve verimli denetim planı ve denetim programı geliştirmesine yardımcı olmayı amaçlamaktadır (Arens ve diğerleri, 2012, s.211).

Rittenberg ve diğerlerine (2008, s.50-51) göre detaylı planlama, finansal tablolarda yer alan önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmak amacıyla tasarlanan ayrıntılı denetim programının geliştirilmesini de beraberinde getirmektedir. Planlama denetim programının temelini oluşturur ve aşağıdakileri içerir:

- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörü anlamak,
- İşletmenin karşılaştığı riskleri kavramak ve bu risklerin işletmenin finansal sonuçlarını nasıl etkileyebileceğini belirlemek,
- İşletmenin muhasebe politika ve prosedürlerini kavrama,
- Denetim testlerinin uzatılmasını veya değiştirilmesini gerektirebilecek faktörleri belirleme,
- Konsolide finansal tablolar veya tek şirkete ait finansal tablolar, özel raporlar, iç kontrol raporları veya diğer raporlar gibi yayınlanacak raporların türünü belirlemek.

Denetim planının yapılmasının asıl nedenleri; işletmenin iş riskini, uyguladığı muhasebe politikaları, finansal tablo kalemlerini ve faaliyette bulunduğu iş kolunu değerlendirmektir.

Sermaye Piyasası Kurulu Seri X, No: 22 tebliğine göre, bağımsız denetim çalışmasının etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi için bağımsız denetçinin denetimi planlaması, denetim stratejisinin saptanması ve denetim riskinin makul bir düzeye indirilebilmesini amaçlamaktadır. Planlama faaliyetlerinin kapsamı, işletmenin büyük ve karmaşık olmasına, bağımsız denetçinin işletme hakkındaki önceki tecrübelerine ve denetim çalışması sırasında meydana gelen değişikliklere göre değişmektedir. Yeterli

planlama, denetimin önemli alanlarına gerekli özenin gösterildiği, muhtemel sorunların zamanında tanımlanıp giderildiği ve denetim ekibi üyelerinin yönetim ve gözetimine, işlerin gözden geçirilmesine yardımcı olmaktadır (http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590 Erişim Tarihi: 03.11.2018).

Gücenme'ye (2004, s.62) göre, denetim planının yapılabilmesi için denetçinin işletme ile ilgili aşağıdaki bilgileri toplaması gerekmektedir:

- İşletmenin faaliyette bulunduğu iş kolu ve özellikleri,
- Uygulanan muhasebe politikaları,
- Finansal tablo kalemlerinde önemlilik sıralaması,
- Finansal tablolarda düzeltme yapılması gerekli olacağı düşünülen kalemler.

Denetim çalışmaları yürütülürken ortaya çıkan koşullara göre denetim planlaması çerçevesinde hazırlanmış olan denetim programında gerekli değişiklikler yapılabilmektedir. Sözgelimi; işletmenin iç kontrol yapısı zayıf ise denetim programı genişletilir, iç kontrol yapısı etkin ise denetim programı daraltılarak denetim programında değişiklikler gerçekleştirilebilir (Haftacı, 2018, s.54).

İşletmenin iç kontrol sistemi üç temel amaca hizmet etmektedir. Bu amaçlardan birincisi, işletmenin muhasebe işlemlerinin yasalara, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve işletmenin muhasebe yönergelerine uygun olarak yürütülmesini sağlamaktır. İç kontrol sisteminin ikinci amacı finansal tabloların güvenilirliğini sağlamaktır. İç kontrol sisteminin son amacı ise işletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamaktır. Denetimin yürütülmesi aşamasında denetçilerin yaptığı kontrol testleri bazen uygunluk testleri olarak da adlandırılan testler, iç kontrol sisteminin ne kadar etkin ve etkili çalıştığını tespit etmek amacıyla yapılan testlerdir. Denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini inceleyerek kontrol riskini tespit etmesi gerekmektedir. Aslında denetçi bunu yaparak iç kontrol sisteminin kuvvetli ve zayıf yönlerini belirlemektedir. Denetçi tarafından denetimin başlangıç aşamasında işletmenin iç kontrol sisteminin yeterince çalışmadığı varsayımıyla kontrol riski maksimum seviyede belirlenmektedir. Denetçi daha sonra işletmenin iç kontrol sisteminin iyi işlediği yönünde kontrol testleri gerçekleştirerek kanıtlar sunarsa, bu durumda denetçi iç kontrol riskini maksimum seviyenin altında belirlemektedir (Yılancı ve diğerleri, 2016, s.95-96).

Bir hesap veya bir işlem, finansal bilgi kullanıcılarının alacakları ekonomik kararları etkileyebilecek nitelikte ise, söz konusu hesap veya işlem önemli olmaktadır. Denetçi, önemli yanlışlıkların tespit edilebilmesi amacıyla denetim planını oluştururken kabul edilebilir önemlilik düzeyini belirlemektedir. Fakat, denetçi finansal tablolardaki eksiklik veya yanlışlıkları mesleki bilgi ve tecrübesine göre önemsiz hata veya önemli hata olarak belirlemektedir (Usul, 2015, s.88-89).

Denetim planlamasının son aşaması, planlanan denetim faaliyetlerinin ayrıntılı ve yazılı bir biçimde programlanmasıdır. Bu programda her bir denetim alanı için uygulanacak denetim işlemleri sırasıyla tespit edildikten sonra iş bölümü yapılmaktadır (Gücenme, 2004, s.62).

2.8.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim sürecinin denetim planlamasından sonraki evresi denetim planı çerçevesinde hazırlanan denetim programının uygulanmasıdır. Denetim programının uygulanması yani denetimin yürütülmesi, denetim çalışmasının yürütüldüğü, denetim kanıtlarının toplanıp değerlendiği evredir. Denetim programının uygulanması, programda gerekli değişikliklerin yapılması ve hesap kalanlarının doğruluğunun araştırılması şeklinde üç aşamada gerçekleşmektedir (Haftacı, 2018, s.53).

Denetim programının yürütülmesi; kontrol testleri, işlem testleri, analitik prosedürler ve hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması ile gerçekleşmektedir (Arens ve diğerleri, 2012, s.414). Denetim programı, denetimin amacını belirlemektedir. Denetim kanıtlarının toplanması, belgelenmesi ve değerlendirilmesinde izlenecek yöntemler ve denetçinin denetim sonucuna ulaşmadaki muhakeme sürecidir. Denetim programları, ne kadar sayıda işlemin incelenmesi gerektiği veya belirli bir hesap bakiyesinin geçerliliğini belirlemek amacıyla hangi anakütlenin örneklenmesi gerektiği gibi konuları ele almaktadır (Rittenberg ve diğerleri, 2008, s.167).

Denetim programının yürütülmesi aşamalarından biri olan hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması, hesapların doğruluğunun araştırılması, hesapların incelendiği ya da denetiminin yapıldığı aşamadır. Daha önceki yıllarda hesapların tek tek denetimi şeklinde yapılan çalışmalar, günümüzde hesapların tek tek incelenmesi yerine birbiri ile ilişkili hesapların bir araya getirilmesi ile oluşturulan ve döngü yaklaşımı olarak da adlandırılan bir anlayış içerisinde denetim çalışmaları gerçekleştirilmektedir (Haftacı, 2018, s.54).

Denetim planlaması tamamlandıktan, denetimin konusu alanlarına ayrıldıktan ve her bir denetim alanında uygulanacak denetim yöntemleri belirlendikten sonra denetim kanıtları toplanır. Denetçi bir takım tekniklere başvurarak denetim kanıtlarını toplar ve topladığı kanıtları değerlendirir. Denetim programının yürütülmesi safhası, denetim çalışmalarının yapıldığı, kanıtların toplanıp değerlendiği safhadır (Güredin, 2014, s.197).

2.8.4. Bulguların Raporlanması

Denetim sürecinin son aşaması yapılan denetim sonucunda elde edilen bulguların denetim raporu vasıtasıyla ilgi duyanlara açıklanmasıdır (Altıntaş, 2011, s.47). Denetim çalışması tamamlandıktan sonra bağımsız denetçi denetim çalışmasını yürüttüğü işletme hakkında görüş bildirmektedir.

Denetçi olumlu görüş dışında görüş bildirmekten kaçınma, şartlı görüş ve olumsuz görüş olarak üç farklı görüş türü bildirmektedir. Denetçinin, olumlu görüş dışında farklı bir görüş bildirmesine sebep olan hususun niteliği; finansal tabloların bir bütün olarak önemli yanlışlık içermediği sonucuna varabilmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi veya finansal tabloların önemli sayılabilecek yanlışlıkları içermesidir (http://www.kgk.gov.tr/ Erişim Tarihi: 04.01.2019).

Denetim faaliyeti yürütüldükten sonra denetçi, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermemesine göre olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma olarak dört farklı görüş türü bildirmektedir.

2.9. Denetim Standartları

Bağımsız denetimin sosyal ve ekonomik yanının ciddi öneminin olması, denetim uygulamalarının belli bir sistematik içinde, kaliteli ve güvenilir olması gerekliliğini de beraberinde getirmektedir. Finansal bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamada etkin bir mekanizma olarak kabul edilen bağımsız denetim faaliyetinin, güvenilir olması kaliteli bağımsız denetim standartları ile mümkün olmaktadır. Bu kapsamda bağımsız denetim standartları, denetim faaliyetinin kaliteli ve güvenilir olmasını sağlayan yasal olarak veya meslek mensupları tarafından belirlenen genel kabul görmüş ilke ve esaslar olmaktadır (http://www.spk.gov.tr/ Erişim Tarihi: 06.11.2018).

Bu kapsamda finansal tablolarda açıklanan bilgilerin doğru, güvenilir ve tam olması gerekmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve mevzuat hükümlerine

uygun olarak açıklanan bilgiler doğru ve güvenilir olmaktadır. Doğruluğu, güvenilirliği ve tarafsızlığı ispatlanmış bilgiler, işletme ve işletmenin çevresi tarafından isabetli ve doğru kararlar alınmasına katkı sağlamaktadır. Bağımsız denetim mesleğinin en önemli unsurlarından biri, denetçiye ve denetçinin yaptığı denetim çalışmasına duyulan güvendir. Denetim çalışmalarına güven duyulabilmesi, yapılan çalışmaların belirli standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığına bağlı olmaktadır. Söz konusu standartlara ise Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) denilmektedir (Oktay, 2013, s.44).

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), Amerika Birleşik Devletleri'ndeki halka açık şirketlerin denetimleri için denetim standartları yayınlama yetkisine sahip kuruldur. Uluslararası Denetim Standartları'na daha fazla uyum sağlamak için bugüne kadar mevcut AICPA standartlarını bir başlangıç noktası olarak belirlemişlerdir. AICPA Denetim Standartları Kurulu, PCAOB tarafından kabul edilenler de dahil olmak üzere diğer tüm standartların temelini oluşturan finansal tabloların denetimi için genel kabul görmüş 10 denetim standardı geliştirmiştir. Standartlar doğası gereği kavramsal olduğu için, diğer standartların daha iyi anlaşılmasına zemin hazırlamaktadır. Söz konusu standartlar; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olarak üç kategoride geliştirilmiştir (Rittenberg ve diğerleri, 2008, s.44).

Bu kapsamda AICPA tarafından geliştirilen denetim standartları, finansal bilginin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması bakımından oldukça önemli olmaktadır. Genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarının tanımları yapıldıktan sonra detaylı bir biçimde aşağıda incelenmiştir.

Genel standartlar; denetçinin sahip olması gereken önemli kişisel nitelikleri vurgulamaktadır. Çalışma alanı standartları; denetim faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında denetim çalışmasını planlama ve kanıt toplama faaliyetleri ile ilgilidir. Raporlama standartları; denetçiden, bilgilendirici açıklamalar dahil olmak üzere, bir bütün olarak finansal tablolar hakkında bir rapor hazırlamasını gerektirmektedir (Arens ve diğerleri, 2012, s.34-36).

Daha önce belirtildiği üzere AICPA üyeleri tarafından kabul edilen ve onaylanan denetim standartları; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere toplamda 10 standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar AICPA Auditing Standarts Board (ASB) tarafından düzenlenmiş şekliyle aşağıdaki gibidir (https://www.aicpa.org/ Erişim Tarihi: 04.11.2018):

2.9.1. Genel Standartlar

- Denetçi, denetim yapmak için yeterli teknik eğitime ve yeterliliğe sahip olmalıdır.
- Denetçi, denetim ile ilgili tüm konularda bağımsız bir tutum sergilemelidir.
- Denetçi, denetim çalışmasında ve raporun hazırlanmasında mesleki özen göstermelidir.

2.9.2. Çalışma Alanı Standartları

- Denetçi, denetim çalışmasını iyi bir şekilde planlamalı ve yardımcılarını kurallara uygun bir şekilde gözetip denetlemelidir.
- Denetçi, finansal tabloların hata veya hileden kaynaklanan önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirilmesinin yapılması için iç denetimi de içeren, işletmenin ve çevresinin yeterli düzeyde anlaşılmasını sağlamalıdır.
- Denetçi, finansal tablolar hakkında görüş oluşturmak ve bu görüşe dayanak sağlamak üzere denetim yöntemlerini uygulayarak yeterli ve güvenilir denetim kanıtı elde etmelidir.

2.9.3. Raporlama Standartları

- Denetçi, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını denetçi raporunda belirtmelidir.
- Denetçi, önceki dönemde uygulanan muhasebe ilkelerinin denetimin yapıldığı dönemde de tutarlı bir biçimde uyulup uyulmadığını belirtmelidir.
- Denetçi, yapılan açıklamaların yeterli olmadığı hakkında karar verdiğinde denetim raporunda bu durumu belirtmelidir.
- Denetçi, denetim raporunda finansal tabloların tamamı hakkında ya bir görüş bildirmeli ya da görüş bildirmeyeceğini belirtmelidir. Denetçi kapsamlı bir görüş bildiremiyorsa denetim raporunda sebeplerini açıklamalıdır. Her durumda denetçinin ismi finansal tablolar ile birlikte anılacaksa, denetçinin yaptığı çalışmanın niteliği ve eğer varsa denetçinin aldığı sorumluluk derecesi denetim raporunda açık bir şekilde belirtilmelidir.

Bağımsız denetim standartlarına genel olarak bakıldığında, denetim standartlarının denetimin planlanması, gerçekleştirilmesi ve yapılan denetim sonuçlarının rapora bağlanmasına kadar denetim sürecini bir bütün olarak ele aldığı görülmektedir. Bunlara ek olarak, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin uyması gereken genel nitelikli etik ve mesleki ilkelere de yer verildiği görülmektedir (http://www.spk.gov.tr/ Erişim Tarihi: 06.11.2018).

BÖLÜM III

BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KAVRAMI

Bu bölümde öncelikle kalitenin kelime anlamı açıklanmış, ardından çalışmanın özelinde bağımsız denetimde kalite kavramı, denetimde kalitenin önemi ve sağladığı yararlar işlenmiştir. Sonrasında ise bağımsız denetimde kalite kontrolü ile ilgili yapılan düzenlemeler ve bağımsız denetimde kalite göstergeleri açıklanmıştır.

3.1. Kalite Kavramı

Kalite kavramı, Latin dilinde ‘‘qualitas’’ terimiyle ifade edilen ‘‘nasıl oluştuğu’’ anlamına gelen ‘‘qualis’’ kökünden türetilmiştir (Kubalı, 1998, s.114).

International Organization for Standardization (ISO) kalite kavramını, bir mal veya hizmetin belirli ihtiyaçları karşılayabilme, beklentilere cevap verebilme özelliklerinin tamamı olarak tanımlamıştır (https://www.isokalitebelgesi.com/ Erişim Tarihi: 03.03.2019).

Kalite kavramı, kişinin tanımlamak istediği alana göre farklılık gösterdiğinden dolayı içinde çok geniş anlamlar barındırmaktadır (Özgül, 2011, s.15). Bu bağlamda kalite, toplumdan topluma ya da kişiden kişiye göre değişebilen öznel bir kavram olarak ifade edilmektedir. Kişinin veya toplumun beklentileri karşılandığı zaman ürün veya hizmet kalitesinden söz edilebilmektedir.

3.2. Bağımsız Denetimde Kalite Kavramı

İşletmelerin karlılığının, başarısının ve sürekliliğinin sağlanmasında kalitenin önemli bir etmen olmasından dolayı kalite kavramına olan ilgi büyük ölçüde artmaktadır (Erdoğan ve Azgın, 2018, s.50). Son yıllarda muhasebe, hukuk, işletme ve banka gibi farklı alanlarda çalışan birçok araştırmacı ve uzman denetim kalitesine önem vermektedir (Alzeaideen ve Al-Rawash, 2018, s.51). Bununla birlikte, son yıllarda meydana gelen şirket skandalları da güvenilir finansal bilgiye duyulan gereksinimi arttırmaktadır. Fakat bağımsız denetimin hizmet faaliyeti olması, işletme içi ve dışı finansal bilgi kullanıcılarının denetim hizmetinden beklentilerinin farklı olması sebebiyle tek bir denetim kalitesi tanımından söz edilememektedir. Bağımsız denetimde kalite kavramından söz edilebilmesi için; denetçinin denetim faaliyeti süresince denetim

standartlarına, mesleki etik kurallara uyması, bağımsız ve tarafsız bir şekilde finansal tablolarda bulunan hata ve hileleri tespit etmesi ve raporlaması gerekmektedir. Böylelikle bağımsız denetimde kalitenin, finansal bilginin güvenilirliğinin sağlanması ile birlikte arttığı söylenebilir.

Denetim kalitesi gözlemlenemez ve bu nedenle işletme ile ilgili üçüncü kişiler tarafından algılanan denetim kalitesi fiili denetim kalitesinden farklı olabilmektedir (Karjalainen, 2011, s.91). Algılanan denetim kalitesi, finansal tablo kullanıcılarının algılarına dayanırken fiili denetim kalitesi, bağımsız denetçinin finansal tablolardaki yanlışlıkları tespit etme ve raporlama yeteneğini ifade etmektedir. Finansal tablo kullanıcıları, denetim süresince toplanan kanıtlara ve denetlenen bilgilere erişim sağlayamamaktadır. Bu nedenle doğrudan fiili denetim kalitesini değerlendirememektedir (Dang, 2004, s.2).

Kalite, kapsamlı olarak tanımlanamayan bir kavram olduğundan dolayı kalite kavramı ile ilgili pek çok tanım yapılmasına rağmen herkes tarafından kabul edilen bir tanım bulunmamaktadır. Yüksek ihtimalle en yaygın kullanılan denetim kalitesi tanımı Linda DeAngelo tarafından yapılmıştır (Pitkanen, 2016, s.7).

DeAngelo (1981, s.186) denetim kalitesini, bağımsız denetçinin denetime tabi tutulan işletmenin muhasebe sistemindeki düzensizlikleri (hata veya hileleri) tespit etmesi ve tespit edilen düzensizlikleri (hata veya hileleri) raporlaması olarak tanımlamıştır. Bu tanım genellikle denetim kalitesini iki unsura ayırmaktadır. Birincisi; denetçinin finansal tablolarda var olan hata ve hileleri tespit etme olasılığı ve ikincisi hata ve hileleri tespit etmek amacıyla denetim mesleğinin gereğine uygun hareket etmesidir. İlk unsur denetçinin yetkinliği ve çaba düzeyi ile ilişkilendirilirken, ikinci unsur denetçinin tarafsızlığı, mesleki şüpheciliği ve bağımsızlığı ile ilişkilendirilmektedir (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik ve Velury, 2013, s. 387-388). Rahmina ve Agoes (2014, s.325) çalışmalarında denetçinin hata, hile veya düzensizlikleri tespit etme olasılığının mesleki becerisine bağlı olduğunu, hata, hile veya düzensizlikleri raporlamasının ise bağımsızlığına bağlı olduğunu ifade etmektedir.

Pitkanen (2016, s.7)'e göre ise, denetçi mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmadan finansal tablolardaki hata veya usulsüzlükleri tespit edememekte ve bağımsız olmadan, denetçi bulgularını doğru bir şekilde raporlayamamaktadır. Bağımsızlığa ve mesleki yeterliliğe sahip olan denetçi önemli yanlışlıkları tespit edebilmekte ve rapor sunabilmektedir. Kitiwong (2014, s.68) bağımsızlığın, denetçinin sahip olması gereken en önemli özelliklerden biri olduğunu ifade etmektedir. Denetimde, bağımsızlığın

olmaması durumunda denetçi gerçeği ortaya çıkaramamakta ve bunun sonucunda denetim kalitesi zedelenmektedir.

Denetim kalitesi kavramı, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi ve raporlanması, yönetim ve çıkar grupları arasındaki bilgi eşitsizliğinin azalması ve bu nedenle ilgili tarafların çıkarlarının korunması olarak ifade edilmektedir. Bağımsız denetçiler tarafından denetlenen finansal tabloların önemli yanlışlık içerme olasılığı daha düşük olmaktadır. Bu nedenle yüksek bilgi kalitesi yüksek denetim kalitesi ile ilişkilendirilmektedir (Dang, 2004, s.1).

Denetim kalitesi, bir işletmenin finansal tablolarının doğruluğu hakkında yeterli ve uygun düzeyde kanıt toplanması ve elde edilen kanıtlar doğrultusunda uygun görüş bildirilmesidir. Başka bir ifade ile bağımsız denetçi; yeterli, uygun düzeyde ve güvenilir kanıtlar ile desteklenen bir denetim raporu sunduğunda kaliteli denetim hizmeti sunmuş olmaktadır (Durukan ve İkiz, 2007, s.31).

Francis'e göre denetim kalitesi, denetim başarısızlıkları ile ters orantılı olmaktadır. Başarısızlık oranı arttıkça, denetim kalitesi azalmaktadır (Francis, 2004, s.346). Başarısızlık oranı azaldıkça denetim kalitesi artmaktadır. Denetim çalışmalarının başarısı, bağımsız denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtları toplayarak denetim faaliyeti boyunca bağımsız ve tarafsız bir şekilde mesleki bilgi ve tecrübesine dayanarak denetçi görüşünü bildirmesine bağlı olmaktadır.

Denetçiler, finansal tabloların adil bir şekilde sunulup sunulmadığı hakkında görüşlerini belirtmektedirler. Bu nedenle denetçi görüşü, bilgi kullanıcılarının finansal tabloların adil bir şekilde sunulduğundan emin olmaları açısından önemli olmaktadır. Ayrıca bağımsız denetim, ekonominin ve işletmelerin gelişmesinde ve büyümesinde önemli bir rol oynamaktadır (Al-Khaddash, Nawas ve Ramadan, 2013, s.206). Finansal bilgilerin güvenilirliği arttıkça sermaye piyasasının etkinliği de artmaktadır. Buna ilave olarak, işletme ile ilgili taraflara sunulan finansal bilgilerin güvenilir olması ilgili tarafların doğru kararlar almasını sağlamaktadır.

Salehi, Moradi ve Paiydarmanesh (2015, s.34)'e göre literatürde denetim kalitesi kavramı ile ilgili çeşitli tanımlar yapılmaktadır. Denetim kalitesinin, mesleki literatürde denetim standartlarına uyulması ile sağlandığı açıklanmaktadır. Buna karşılık muhasebe alanında çalışma yapan araştırmacılar denetim kalitesi için farklı tanımlara neden olan birçok unsuru dikkate almaktadırlar. Bu bağlamda denetim kalitesi için yapılan en yaygın tanımlar aşağıdaki gibidir:

- Finansal tablolarda denetçinin önemli hata ve yanlışlıkları tespit edebilme olasılığı,
- Denetçinin önemli hatalar içeren finansal tablolar için şartlı görüş bildirmeme olasılığı ve
- Denetçi tarafından rapor edilen bilgilerin doğruluğudur.

Yukarıda açıklanan tanımlar, denetçilerin denetim faaliyetini yürütürken yetenek ve bağımsızlık (gerçekte ve görünürde bağımsızlık) seviyelerini kapsamaktadır.

Finansal tablo kullanıcıları, denetleyici ve düzenleyici otoritereler denetim kalitesini neyin oluşturduğuna dair çok farklı görüşlere sahip olabilmektedirler. Bu durum, finansal raporlama sürecindeki tüm paydaşların denetim kalitesini değerlendirmesi için kullanabileceği göstergelerin türünü etkileyecektir. Finansal tablo kullanıcıları, yüksek denetim kalitesinin finansal tablolarda önemli yanlışlıkların olmaması anlamına geldiğini düşünmektedirler. Denetim faaliyetini yürüten denetçi, yüksek denetim kalitesini denetim çalışmalarının tamamlanması olarak belirtmektedir. Düzenleyici kurumlar ise, bağımsız denetçinin denetim çalışmasını mesleki standartlara uygun olarak gerçekleştirmesi ile denetim kalitesinden söz edebilmektedir (Knechel ve diğerleri, 2013, s.386). Dolayısıyla, denetim kalitesi kavramı işletme ilgililerine göre farklı anlamlar taşımaktadır.

Denetim kalitesi kavramını tanımlamayı ve değerlendirmeyi zorlaştıran birçok etmen bulunmaktadır (https://www.ifac.org/ Erişim Tarihi: 25.03.2019). Bunlar:

- Denetlenmiş finansal tablolarda önemli yanlışlıkların olması ya da olmaması denetim kalitesine sadece kısmi bir kavrayış sağlamaktadır,
- Denetim görüşünü desteklemek amacıyla yeterli ve uygun miktarda denetim kanıtı toplanması bir dereceye kadar denetçinin yargısı ile ilişkilendirilmektedir,
- Denetim kalitesi kavramı işletme ile ilgili üçüncü kişiler arasında farklılık göstermektedir.

Farklı çıkar grupları denetim kalitesi kavramı hakkında farklı bakış açısına sahip olabilmektedir. Finansal tablo kullanıcıları, denetim kalitesini elde edilen denetim kanıtı miktarı ile ilişkilendirmektedir. İşletme yönetimi ise denetim maliyetinin azaltılmasını,

denetimin mümkün olan en kısa sürede tamamlanmasını ve işletmenin devam eden faaliyetlerinde aksamaların en aza indirilmesini sağlamakla ilgilenmektedir. Denetim kalitesi bu açıdan dikkate alındığında yönetim, denetim faaliyeti için ayrılan kaynakların en aza indirilmesi gerektiğini ileri sürmektedir.

Denetçi tarafından yapılan denetim çalışmalarına ve denetçiye güven duyulması, bağımsız denetim mesleğinin en önemli unsurlarından biridir. Denetim çalışmalarına güven duyulabilmesi, bağımsız denetçinin denetim faaliyeti esnasında GKGDS'ye uygun olarak hareket etmesine bağlı olmaktadır. Eğer denetçi, denetim çalışmalarını GKGDS'ye uygun olarak yürütmüyor ise yeterli ve güvenilir denetim çalışması yapılmadığı kabul edilmektedir (Oktay, 2013, s.44-45). Bu bağlamda, genel kabul görmüş denetim standartlarına, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yapılan denetim çalışmalarının doğru ve güvenilir olduğu ifade edilmektedir.

Bağımsız denetim ile ilgili çeşitli standartlar veya düzenlemeler mevcuttur. Avrupa Birliği'nde en yaygın standartlar arasında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu içerisinde bağımsız bir kuruluş olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile ISA (International Standard on Auditing) olarak da bilinen Uluslararası Denetim Standartlarıdır. Amerika Birleşik Devletleri'nde eşdeğer standartlar, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün Denetim Standartları Tebliği'dir. Belirtilen standartlar bağımsız denetçilere denetimin nasıl yapılması ve raporlanması gerektiği hakkında detaylı rehberlik sağlamaktadır. Standartlara uygun olarak yapılan denetim, yüksek kaliteli bir denetim olarak kabul edilmektedir. ISA 200'e göre denetçinin amaçları, finansal tabloların bir bütün olarak önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda makul bir güvence elde etmesi ve bulgularına göre rapor hazırlamasıdır. Başka bir deyişle, ISA 200'e göre yüksek kalitede bir denetim, denetçinin önemli yanlışlıkları tespit etmesini ve ardından denetçi bulgularını doğru bir şekilde raporlamasını gerektirmektedir (Pitkanen, 2016, s.8). Türkiye'de ise Sermaye Piyasası Kurulu ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Bağımsız Denetim Standartları (BDS) yayımlanmıştır. Bağımsız denetçiler, denetim faaliyetlerini SPK ve KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na uygun olarak yürütmektedirler.

3.3. Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi

Günümüzde işletme faaliyetlerinin hızlı bir biçimde büyümesi, küreselleşme ve işletmeler arası ticari ilişkilerin yoğunlaşması sebebiyle güvenilir finansal bilgiye olan gereksinim giderek artmaktadır. Finansal piyasa ve kurumların küreselleşmesi ile birlikte işletmelerin finansal durumu yalnızca pay sahiplerini değil, potansiyel yatırımcıları, devleti ve kredi veren kurumları dolayısıyla toplumun tamamını ilgilendirmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetim hizmeti, finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olmasını sağladığından dolayı işletme içi ve dışı bilgi kullanıcıları açısından denetimde kalite önem arz etmektedir (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014, s.28). İşletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların, güvenilirliğini doğrulamak amacıyla denetçiler tarafından görüş bildirilmektedir. Bu yönüyle bağımsız denetim finansal tablolarda yer alan bilgilerin kalitesini sağlamaktadır (Rezaei ve Shabani, 2014, s.56).

Sotirios (2014, s.21-22)'un da belirttiği üzere; denetçilerin rolü, finansal tablolarda hata ve hile nedeniyle önemli yanlışlık bulunmadığına dair makul güvence sağlamaktır. Denetim firması tarafından sağlanan denetim kalitesi, işletmelerin finansal tablolarındaki ve raporlarındaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesine dayanmaktadır.

Bağımsız denetçi tarafından finansal tablolarda hata ve hile nedeniyle önemli yanlışlıkların tespit edilmesi ve raporlanması bilgi riskini azaltmaktadır. Bilgi riski ile finansal bilgilerin güvenilirliği arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Bilgi riskinin artması finansal bilginin güvenilirliğini, dolayısıyla denetimde kaliteyi azaltmaktadır. Bilgi riskinin azalması ile finansal bilginin güvenilirliği, dolayısıyla denetimde kalite artmaktadır.

Denetim kalitesi, denetçi görüşünün doğruluğunu ve güvenilirliğini etkilediğinden dolayı düşük kaliteli bir denetim süreci sonunda finansal tabloların dürüstlüğü hakkında verilen görüşler yanıltıcı olabilmektedir. Dolayısıyla bu durum, bilgi kullanıcılarının alacakları ekonomik kararları etkilemektedir. Bu söylemde, denetim kalitesi işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların değerini arttırarak ilgili tarafların ekonomik çıkarlarını koruduğu düşünülmektedir (Sulaiman, 2011, s.16).

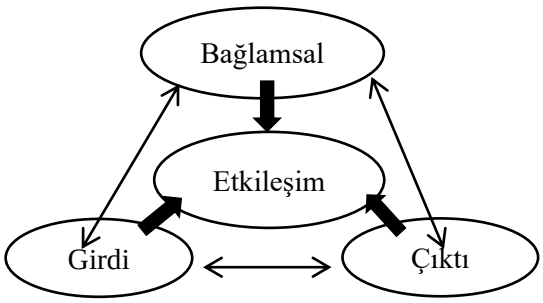
Denetimde kalitenin sağlanması ve sürdürülmesi sadece denetim firmalarına değil aynı zamanda denetlenen işletmeye ve kamuya da fayda sağlamaktadır. Şöyle ki, denetim firması kar elde etme amacı ile kurulan ticari bir işletme olduğundan dolayı kaliteli denetim faaliyeti yürüterek itibarını arttırmaktadır. Böylece daha çok kazanç

elde etmektedir. Denetlenen işletme ise, bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları işletme ilgililerine sunduğunda mevcut ve potansiyel yatırımcıların işletmeye olan güvenini arttırmaktadır. Kamu ise, gerçeğe uygun finansal bilgi ile doğru karar verebilmektedir. Bu kapsamda bağımsız denetimde kalite; işletme yönetimi ve işletme ile ilgili tarafların alacakları kararları etkilediğinden dolayı önem arz etmektedir.

3.4. Denetimde Kalite Çerçevesi

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board/IAASB) tarafından finansal tablolar denetimi için denetim kalitesine katkıda bulunan girdi, çıktı ve süreç faktörlerinin açıklandığı ‘‘Denetim Kalitesi Çerçevesi’’ geliştirilmiştir. Denetim Kalitesi Çerçevesi’nde açıklanan denetim kalitesinin temel unsurları aşağıdaki gibidir (https://www.accaglobal.com/ Erişim Tarihi: 21.03.2019):

- Girdi,
- Çıktı,
- Süreç,
- Finansal raporlama tedarik zinciri içerisindeki temel bileşenlerin etkileşimleri ve
- Bağlamsal (çevresel) faktörler denetim kalitesinin temel unsurlarını oluşturmaktadır.



Şekil 1. Denetim kalitesi

Kaynak: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), 2013, s.19

3.4.1. Girdi

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından, girdi unsurları aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır (https://www.ifac.org/ Erişim Tarihi: 25.03.2019):

- Denetçilerin ahlaki değerleri ve tutumları,
- Denetçilerin bilgi ve deneyimleri ile denetim faaliyetlerini yürütmeleri için ayrılan süre,
- Denetim sürecinin etkinliği ve kalite kontrol prosedürleri.

Bağımsız denetim hizmetinde girdi faktörü; denetim sürecinin etkinliği ve verimliliği ile ilgili denetçinin sahip olması gereken özellikleri ve denetçinin sorumluluklarını içermektedir.

3.4.2. Çıktı

Çerçeve'nin bu bölümünde çıktılar, resmi olarak hazırlanan ve bir tarafça diğerine sunulan raporları ve finansal bilgileri içermektedir. Ancak, işletme ile ilgili üçüncü kişiler bir denetimden farklı çıktılar elde etmektedir (https://www.ifac.org/ Erişim Tarihi: 25.03.2019).

Tablo 1

Çıktı Unsurları

Denetçi tarafından hazırlanan çıktılar
Finansal tablo kullanıcıları için hazırlanan denetçi raporu
Yönetişimden sorumlu olanlar için hazırlanan denetçi raporu
Yönetim için hazırlanan denetçi raporu
Finansal kurumlara yönelik hazırlanan denetçi raporu
Şeffaflık raporları
Yıllık raporlar
İşletme tarafından hazırlanan çıktılar
Denetlenmiş finansal tablolar
Denetim komiteleri dahil olmak üzere yönetimden sorumlu olan tarafların raporları
Düzenleyici kurumlar tarafından hazırlanan çıktılar
Düzenleyici kurumların denetim sonuçları hakkında rapor sunması

Kaynak: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanmış olan ''A Framework for Audit Quality'' (2013, s.45-46) adlı çalışmadan alınmıştır.

Tablo 1'de çıktı unsurları; denetçi tarafından, işletme tarafından ve düzenleyici kurumlar tarafından hazırlanan çıktılar olmak üzere üç kategoriye ayrılmaktadır. Denetçi tarafından sunulan çıktılar, denetçi görüşünün ve yapılan incelemelerin yer aldığı raporları içermektedir. İşletme tarafından hazırlanan çıktılar, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar ile işletme yönetimi tarafından hazırlanan raporları içermektedir. Düzenleyici kurumlar tarafından hazırlanan çıktılar ise denetim süreci ile ilgili finansal bilgileri içermektedir.

3.4.3. Süreç

Titiz bir denetim süreci ve kalite kontrol prosedürleri denetim kalitesini etkilemektedir. Denetim ekibinin; denetim standartlarına, ilgili yasa ve düzenlemelere, kalite kontrol prosedürlerine uyması ile denetim kalitesi artmaktadır (Neri ve Russo, 2014, s.28-29).

3.4.4. Denetim Kalitesini Etkileyen Finansal Raporlama Tedarik Zinciri İçerisindeki Temel Bileşenlerin Etkileşimleri

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu/International Federation of Accountants (IFAC) finansal raporlama tedarik zincirini; finansal raporların hazırlanmasında, onaylanmasında, denetiminde, analiz edilmesinde ve değerlendirilmesinde yer alan kişi ve süreçler olarak tanımlamaktadır. Bu kişi ve kurumlar; işletme yönetimi, bağımsız denetçiler, düzenleyici kurumlar ve finansal tablo kullanıcılarından oluşmaktadır (https://www.ifac.org/ Erişim Tarihi: 25.03.2019).

İşletme yönetimi, finansal tablo kullanıcılarının ve düzenleyici kurumların bağımsız denetçiler ile işbirliği içerisinde iletişim kurmasıyla denetim kalitesinin artmasına olanak sağlamaktadır. Bu kapsamda işletme yönetiminin, finansal tablo kullanıcılarının ve düzenleyici kurumların denetim kalitesine olan etkileri aşağıda açıklanmıştır:

- **İşletme yönetimi ve denetçi arasındaki etkileşim:** İşletme yönetimi, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir biçimde sunulmasından sorumlu olmaktadır. Bağımsız denetçiler, denetim kanıtı toplamada işletme içinden ve dışından bilgilere ya da kişilere tam ve zamanında ulaşma ihtiyacı duymaktadır. İşbirliği ve iletişimin olmaması

durumunda, kaliteli ve etkili bir denetimin yapılma ihtimali azalmaktadır (https://www.ifac.org/ Erişim Tarihi: 25.03.2019). Bu kapsamda bağımsız dış denetçinin, işletme yönetimi ile koordineli bir çalışma gerçekleştirerek yeterli, zamanında ve uygun denetim kanıtları toplamasıyla denetim kalitesini arttırdığı söylenebilmektedir.

- **Finansal tablo kullanıcıları ve denetçi arasındaki etkileşim:** Finansal tablo kullanıcılarının birçoğu denetim süreci hakkında doğrudan bilgiye erişim sağlayamamaktadır. Fakat işletme içi bilgi kullanıcıları, işletme içi bilgi kaynaklarını kullanarak denetim süreci ile ilgili bilgi edinebilmektedir. Dolayısıyla asli bilgi kullanıcıları işletme içi kaynakları edinerek denetçi ile etkileşime geçebilmektedir.

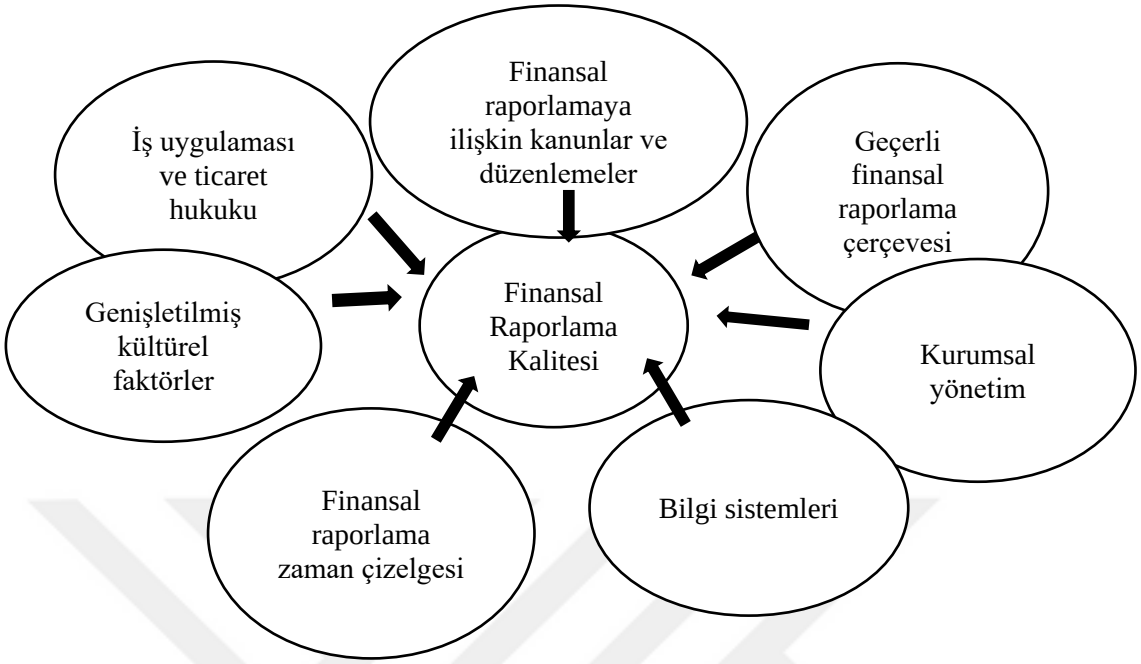
Kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesindeki birincil sorumluluk denetçilere ait olsa da denetim kalitesi en iyi şekilde finansal raporlama tedarik zincirindeki diğer katılımcılar arasında etkileşimin olduğu bir ortamda elde edilmektedir (https://www.ifac.org/ Erişim Tarihi: 10.04.2019). Böylesi etkileşimler, denetçilerin asli bilgi kullanıcılarının beklentilerine ilişkin bilgilerini arttırmaktadır. Ayrıca finansal tablo kullanıcılarına denetim kalitesini değerlendirme fırsatı sunmaktadır (https://www.iaasb.org/ Erişim Tarihi: 10.04.2019).

- **Düzenleyici kurumlar ve denetçi arasındaki etkileşim:** Bağımsız denetim hizmetini etkileyen birçok düzenleyici kurum bulunmaktadır. Bunlar arasında; finansal piyasaları düzenleyici kurumlar, finansal piyasa katılımlarını düzenleyici kurumlar, finansal raporlamayı düzenleyici kurumlar ile bazı denetim firmalarını doğrudan denetleyen düzenleyici kurumlar yer almaktadır (https://www.iaasb.org/ Erişim Tarihi: 10.04.2019). Düzenleyici kurumların bağımsız denetim hizmeti ile ilgili yaptıkları düzenlemeler, denetim faaliyetini etkilemektedir.

3.4.5. Bağlamsal (Çevresel) Faktörler

Bağlamsal faktörler ya da çevresel faktörler finansal raporlamanın niteliğini ve kalitesini etkileyebilmektedir. Ayrıca bu faktörler denetim riskini, denetim kanıtlarının niteliğini, kapsamını ve denetim sürecinin verimliliğini de etkilemektedir. Bu bağlamda

finansal raporlama kalitesini etkileyen çevresel faktörler aşağıdakileri içermektedir (https://www.ifac.org/ Erişim Tarihi: 25.03.2019).



Şekil 2. Bağlamsal faktörler

Kaynak: Uluslararası Denetim ve Güvence Hizmetleri Kurulu (IAASB), 2013, s.55

Şekil 2'de finansal raporlama kalitesini etkileyen unsurlar belirtilmiştir. Çevresel ya da bağlamsal faktörler, finansal raporlama kalitesini doğrudan ya da dolaylı bir biçimde etkilemektedir. Denetçiler, ilgili faktörleri yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmenin en iyi yolunu belirlerken dikkate almaktadır (https://www.iaasb.org/ Erişim Tarihi: 10.04.2019). Dolayısıyla bağlamsal faktörler, bağımsız denetçinin denetim faaliyetini yürütürken dikkate alması gereken unsurlardır.

3.5. Denetim Kalitesini Sağlayan Ölçütler

İşletme yönetimi tarafından sunulan finansal bilgilerden faydalanan kişi ve kurumlar elde ettikleri bilgiler doğrultusunda çeşitli kararlar almaktadırlar. Dolayısıyla işletme tarafından sunulan finansal bilgilerin güvenilirliği önem kazanmaktadır. Fakat, işletme faaliyetlerinin artması ve karmaşıklaşması ile birlikte sunulan finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği azalabilmektedir. Bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ise bağımsız kişiler tarafından denetlenerek sağlanmaktadır (Azgın, 2018, s.73).

Finansal bilgilerin gerçeğe uygun bir biçimde sunulması denetim kalitesini arttırmaktadır. Bu kapsamda finansal bilgilerin doğruluğunu etkileyen faktörler denetim

kalitesini sağlayan ölçütler olarak kabul edilmekte olup bu ölçütler aşağıda incelenmiştir.

3.5.1. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Denetim Standardı madde 1; bağımsız denetçinin finansal tabloların denetimi için kalite kontrol prosedürleri ile ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir (https://www.ifac.org/ Erişim Tarihi: 16.04.2019). Bağımsız denetçinin kalite kontrol prosedürleri ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmesi ile finansal bilginin güvenilirliği artmaktadır.

Ayrıca uluslararası denetim standartları, mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kişiler tarafından denetim faaliyetinin bağımsız bir şekilde mesleki özen ile yürütülmesini öngörmektedir (Türedi, Ala ve Tepegöz, 2018, s.7).

3.5.2. Kalite Kontrol Standartları

Denetimde kalitenin sağlanması açısından, finansal tabloların standartlara uygun bir biçimde hazırlanması önem arz etmektedir. Bu bağlamda, bağımsız dış denetimde kalite ölçütü, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul düzeyde güvence sağlamaktır. Finansal bilgi kullanıcılarının çıkarlarının korunması amacıyla denetimin uluslararası kalite kontrol standartları 1, uluslararası denetim standartları 220 ve meslek etiği kurallarına uygun bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir (Haftacı, 2018, s.34).

3.5.2.1. Kalite Kontrol Standartları 1

21. yy. başlarında yaşanan muhasebe skandalları finansal tablolara olan güvenin azalmasına neden olmuştur. Bu nedenle bağımsız denetim hizmetine olan güveni arttırmak amacıyla ulusal ve uluslararası düzeyde çeşitli kuruluşlar tarafından düzenlemeler yapılmıştır. Kalite güvence sistemini önceden belirlenmiş ölçütler oluşturmaktadır. Kalite güvence sisteminin değerlendirilmesine yönelik olarak 2004 yılında IFAC bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından ISQC 1 (International Standard On Quality Control) standardı yayımlanmıştır. ISQC 1 standardına göre, denetim firması ve çalışanlarının yürüttükleri denetim çalışmalarında ve denetim raporunda makul güvence sağlayacak kalite kontrol sistemini kurması gerekmektedir. Kalite kontrol standartları, denetim faaliyetinin

yürütülmesi ve verimliliğinin arttırılmasına yönelik işlemlerin tümünü kapsamaktadır (Haftacı, 2018, s.34-35).

ISQC 1 standardının birinci maddesine göre; finansal tabloların, diğer güvence ve ilgili hizmet sözleşmelerinin incelenmesi ve denetlenmesi hususunda ilgili etik kurallar ile birlikte kalite kontrol sistemi ile ilgili denetim kuruluşunun sorumluluklarını ele almaktadır. Ayrıca dördüncü maddede ISQC'nin bütün muhasebe meslek mensupları için uygulandığı belirtilmiştir (https://www.ifac.org/ Erişim Tarihi: 16.04.2019).

Kalite kontrol sistemi, aşağıda belirtilen hedeflere ulaşmak amacıyla tasarlanmış politikalardan ve bu politikaları uygulamak için gerekli prosedürlerden oluşmaktadır. Denetim firmasının amacı, makul bir güvence sağlamak amacıyla kalite kontrol sistemini oluşturmak ve sürdürmektir. ISQC 1'e göre kalite kontrol sisteminin oluşturulması için (https://www.ifac.org/ Erişim Tarihi: 16.04.2019);

- Denetim firması ve çalışanlarının mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uyması ve
- Denetim firması tarafından denetçi raporlarının koşullara uygun bir biçimde sunulması gerekmektedir.

3.5.3. Mesleki Etik Kurallar

Meslek etiği, meslek örgütü tarafından oluşturulan ve ilgili taraflarca benimsenen ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız denetçiler, denetim faaliyetinde üstlendikleri sorumlulukları ve görevleri yerine getirirken değer yargıları ile çelişkiye düşebilmekte veya çeşitli mesleki sorunlarla karşı karşıya kalabilmektedir. Böyle durumlarda ortaya çıkan sorunu çözebilmek için mesleki etik değerlerin ön plana çıkması gerekmektedir. Mesleki etik değerlerden uzaklaşılması toplumun geniş kesiminin olumsuz yönde etkilenmesine sebep olmaktadır. Bağımsız denetçilerin denetim mesleğinin gerektirdiği bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalarına ilave olarak mesleki etik değerlere uymaları ve bu değerleri davranışlarına yansıtmaları gerekmektedir (Yıldız, 2010, s.158-160).

Ulusal ve uluslararası düzeyde Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler

Odaları Birliği ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından meslek etiği ile ilgili ilke ve kurallar yayımlanmıştır.

3.5.3.1. AICPA Mesleki İlke ve Kurallar

AICPA tarafından yayımlanan mesleki davranış yasasının ilkeleri;

- Sorumluluk,
- Kamu çıkarını gözetme,
- Dürüstlük,
- Tarafsızlık ve bağımsızlık,
- Özenli çalışma,
- Sunulan hizmetin kapsamı ve niteliğini belirleme olarak altı başlık halinde sıralanmıştır (Haftacı, 2018, s.30).

3.5.3.2. TÜRMOB Mesleki İlke ve Kurallar

TÜRMOB tarafından muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkeler;

- Dürüstlük,
- Tarafsızlık,
- Mesleki yeterlilik ve özen,
- Sır saklama,
- Mesleğe uygun davranış olarak beş başlık halinde sıralanmıştır (Haftacı, 2018, s.32).

3.5.3.3. KGK Mesleki İlke ve Kuralları

KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetçiler için etik kurallar ise;

- Dürüstlük,
- Tarafsızlık,
- Mesleki yeterlilik ve özen,
- Sır saklama,

- Mesleğe uygun davranış olarak sıralanmıştır (http://www.kgk.gov.tr/ Erişim Tarihi: 18.04.2019).

Ulusal ve uluslararası düzeyde meslek kuruluşları tarafından yayımlanan ilkeler, bağımsız denetçiler tarafından işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonucunun gerçeğe uygun bir biçimde yansıtılmasını sağlaması bakımından ciddi öneme sahiptir. Bağımsız denetçilerin mesleki etik ilke ve kurallara uyması ile yapılan denetimin güvenilirliği artmaktadır. Böylece bağımsız dış denetim faaliyetine güven duyulması ile kaliteli denetimden söz edilebilmektedir.

Kalite, ilgili bölümde kalite kavramı başlığı altında beklentilerin karşılanması olarak tanımlanmıştır. Finansal bilgiler, işletme ile ilgili üçüncü kişilerin aldıkları ekonomik kararları etkilediğinden dolayı bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar bilgi kullanıcıları için ciddi önemi haizdir. Bu sebeple finansal tablo kullanıcılarının beklentileri doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmaktır. İşletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların güvenilirliği, iç denetçilerin ve dış denetçilerin çalışmaları ile sağlanmaktadır. Bağımsız dış denetçiler; gerçeğe uygun finansal bilgiyi GKGDS, KKS (Kalite Kontrol Standartları), UDS ve mesleki etik ilke ve kuralları dikkate alarak makul düzeyde güvence sağlamaktadırlar. Fakat, bağımsız denetimden geçmiş finansal bilgilerin tamamının kaliteli olduğunu söylemek doğru kabul edilmemektedir. Çünkü, kalite birçok unsurdan etkilenmektedir. GKGDS, KKS, UDS ve mesleki etik ilke ve kurallar bu unsurlardan sadece birkaçını oluşturmaktadır. Böylece finansal bilgilerin doğruluğunu etkileyen unsurlar dikkate alınarak bağımsız denetim faaliyeti sürdürüldüğü takdirde denetimde kalitenin arttığı söylenebilmektedir.

3.5.4. Denetim Firması Büyüklüğü

Bağımsız denetim firmalarının yapısı, personel sayısı ve faaliyette bulundukları ofis sayısı ile ilişkilendirilmektedir (Altıntaş, 2011, s.39). Gelir düzeyi, personel sayısı, müşteri sayısı ve pazar payı fazla olan denetim firmaları büyük denetim firmaları olarak isimlendirilmektedir.

Denetim firması büyüklüğünün, denetim kalitesi üzerinde neden olduğu etki ile ilgili olarak yapılan bazı çalışmalar aşağıda derlenmiştir. İlk olarak denetim firması büyülüğünün bağımsız denetim kalitesi üzerindeki olumlu etkisi açıklandıktan sonra

ardından denetim firması büyüklüğünün bağımsız denetim kalitesi üzerindeki olumsuz etkisi açıklanmaktadır.

Büyük denetim firmalarının müşteri potansiyelinin fazla olması, dava açılma olasılığının az olması, denetim ücretlerinin yüksek olması, itibarlarını arttırmak ve korumak istemeleri denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir (Akçay ve Bilen, 2018, s.240).

Denetim firması büyüklüğü firma itibarı ile ilişkilendirilmektedir. Denetim firması itibarı, finansal tabloların güvenilirliğini arttırdığından dolayı denetim kalitesini arttırmaktadır. Büyük denetim firmaları itibarlarını korumak amacıyla denetçilerin mesleki eğitimine önem vermektedirler (Rezaei ve Shabani, 2014, s.56-57).

Literatürde, farklı araştırmacılar tarafından farklı örnekler ve yöntemler kullanılmasına rağmen, firma büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında olumlu bir ilişki olduğu vurgulanmaktadır. Özellikle büyük denetim firmaları, çalışanlara finansal tablolardaki hata veya hileyi tespit etme ve raporlama becerisi kazandırmak amacıyla işe alım ve eğitim sürecine daha fazla kaynak ayırmaktadırlar. İlave olarak, büyük denetim firmaları itibarlarını korumak amacıyla tespit ettikleri noksanlıkları bildirmeye itina göstermektedirler (Sawan ve Alsaqqa, 2013, s.216).

Büyük denetim firmalarının itibarlarının zedelenmesi firma açısından büyük risk taşımaktadır. Dolayısıyla, büyük denetim firmaları belirli düzeyde denetim kalitesini sürdürmek amacıyla küçük denetim firmalarına kıyasla kaliteye daha fazla önem vermektedir (Bauwhede ve Willekens, 2004, s.501).

Denetim firması büyüklüğü ile denetim kalitesi arasındaki olumlu ilişki hakkında Lennox (1999, s.779-780) tarafından denetim firmasının itibarı ve varlık düzeyi olmak üzere iki hipotez öne sürülmüştür. Denetim firması itibarı hipotezi, büyük denetim firmalarının itibarlarının zedelenmemesi için daha güvenilir finansal rapor sunduklarını belirtmektedir. Buna karşılık varlık düzeyi hipotezine göre, denetim başarısızlığı gerçekleştiğinde varlık düzeyi fazla olan büyük denetim firmalarına karşı dava açılma olasılığı arttığından dolayı büyük denetim firmaları güvenilir finansal raporlar sunmaya özen göstermektedir.

DeAngelo (1981, s. 184)'ya göre, daha büyük denetim firmaları daha yüksek düzeyde denetim kalitesi sağlamaktadır. DeAngelo (1981) çalışmasında, denetim faaliyetinin başarısız bir şekilde sonuçlanması durumunda büyük denetim firmalarının, küçük denetim firmalarına kıyasla itibarlarını kaybetmesine sebep olabileceğinden dolayı büyük denetim firmalarının, küçük denetim firmalarından daha kaliteli denetim

hizmeti sunma olasılığının yüksek olduğunu belirtmektedir. Büyük denetim firmaları, personel eğitimine daha fazla önem vermekte ve küçük denetim firmalarına kıyasla standart denetim prosedürleri ve teknikleri kullanmaktadır (Choi, C.F. Kim, J.B. Kim ve Zang, 2010, s.76-77).

Büyük denetim firmaları yüksek denetim kalitesi sağlayarak bilgi asimetrisinin azaltılmasında önemli bir rol oynamaktadır. Aksine, küçük denetim firmaları bilgi asimetrisinin azaltılmasında etkili olamamaktadır (Wang, Kung ve Lin, 2014, s.118)

Choi ve diğerleri (2010, s.94) çalışmalarında firma büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında olumlu yönde ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Büyük denetim firmalarının, küçük denetim firmalarından daha yüksek düzeyde denetim ücreti almaları sebebiyle büyük denetim firmaları küçük denetim firmalarına göre kaliteli denetim hizmeti sağlamaktadır. Ayrıca, büyük denetim firmalarının denetlenen işletmeye olan ekonomik bağımlılığının küçük denetim firmalarına kıyasla daha düşük olduğu tespit edilmiştir. Sonuçlar, küçük denetim firmalarının belirli bir işletmeye ekonomik olarak bağımlı olmaları nedeniyle denetim kalitesinden ödün verme ihtimallerinin daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Al-Ajmi (2009, s.67) denetim firması büyüklüğünün denetim kalitesine olan olumlu etkinin nedenlerini DeAngelo (1981b) ve Frantz (1999)'ın çalışmalarından derleyerek maddeler halinde sıralamıştır:

- Büyük denetim firmalarının denetlenen işletmeden bağımsız olmaları,
- Büyük denetim firmalarının itibarlarının zedelenmesinin işletme için risk taşıması,
- Denetim faaliyetinin başarısız bir biçimde gerçekleşmesi ile denetçiye ekonomik maliyetlerin yüklenmesi,
- Yeterli düzeyde insan ve teknoloji kaynağının bulunması,
- Yüksek standartta kontrol sistemlerinin bulunması denetim kalitesini olumlu olarak etkileyen unsurlar arasındadır.

Sawan ve Alsaqqa (2013, s.224) çalışmalarında denetim firması büyüklüğünü denetim kalitesi ile olumlu olarak ilişkilendirmiştir. Davidson ve Neu (1993, s.480) çalışmalarında büyük denetim firmalarının, küçük denetim firmalarına göre yüksek kalitede denetim hizmeti sunduğu bulgusuna ulaşmışlardır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda, denetim firması büyüklüğünün, bağımsız denetim kalitesini olumlu bir şekilde etkilemesinin nedenleri arasında, büyük denetim firmalarının mesleki eğitime önem vermesi, itibarlarını korumak ve sürdürmek istemesi, denetim ücretlerinin fazla olması gibi sebepler yer almaktadır.

Denetim firması büyüklüğünün, denetim kalitesi üzerinde etkisinin olmadığı ve olumsuz etkisinin olduğu yönünde yapılan bazı çalışmalar ise aşağıdakilerden oluşmaktadır.

Yuniarti (2011, s.94) çalışmasında, firma büyüklüğünün denetim kalitesini etkilemediği sonucuna ulaşmıştır. Denetim firması büyüklüğünün denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını Ali ve Aulia (2015, s.1) çalışmalarında ortaya koymuştur. Yaşar (2013, s.160) çalışmasında, denetim firması büyüklüğünün denetim kalitesi üzerinde etkiye neden olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Genellikle küçük denetim firmalarının düşük kalitede denetim hizmeti sağladığı varsayılmaktadır. Fakat, küçük denetim firmalarının denetlenen işletmelere kaliteli denetim hizmeti sunduğu ortaya koyulmuştur (Louis, 2005, s.97).

Literatürde yapılan çalışmalara göre denetim firması büyüklüğünün, denetim kalitesi üzerinde olumlu ve olumsuz etkisinin olması ile birlikte kalite üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna da ulaşılmaktadır. Buna karşılık, firma büyüklüğünün denetim kalitesi üzerindeki etkisinin daha çok olumlu yönde olduğu görülmektedir.

3.5.5. Bağımsızlık

GKGDS'den genel standartlara göre, denetçinin denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız bir biçimde gerçekleştirmesi gerektiği önceki bölümde detaylı bir biçimde açıklanmıştır. Fakat, denetçinin söz konusu standartlara uymaması, finansal bilgilerin güvenilirliğinden kuşku duyulmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla denetçinin, bağımsızlığını koruması ile bilgi kullanıcılarına güvenilir finansal bilgi sağlanmaktadır. Bu kapsamda bağımsız ve tarafsız bir uzman tarafından denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi denetimde kalitenin artmasını sağlamaktadır.

AICPA Mesleki Davranış Kuralları ve IESBA (International Ethics Standards Board For Accountants/Uluslararası Muhasebe Uzmanları Etik Kurulu) Mesleki Davranış Etik Kuralları bağımsızlığı gerçekte ve görünürde bağımsızlık olarak iki başlık altında açıklamaktadır. Gerçekte bağımsızlık, denetçinin denetim faaliyetini tarafsız bir tutumla gerçekleştirmesini ifade ederken, görünürde bağımsızlık ise, üçüncü kişilerin

denetçinin bağımsızlığına ilişkin görüşlerinin sonucunu ifade etmektedir (Arens ve diğerleri, 2012, s.87). Böylece gerçekte ve görünürde bağımsız olan denetçi, yapılan denetimin kalitesini arttırmaktadır.

Denetçi bağımsızlığı, kaliteli denetimin gerçekleştirilmesi için önemli unsurlardan biridir. Denetçi, bağımsızlığını koruduğunda denetim faaliyetini yürüttüğü işletmenin etkisi altında kalmamaktadır. Fakat, denetçiler bağımsızlığını yitirdiğinde ise uygun denetim kalitesi sağlanamamaktadır. Denetçi ne kadar bağımsız olursa denetim sonuçları o kadar kaliteli olmaktadır (Kertarajasa, Marwa ve Wahyudi, 2019, s.85).

Denetçinin bağımsızlığını yitirmesine yönelik dört unsur; denetlenen işletmenin önemi, denetim dışı hizmetler, denetçi görev süresi ve denetlenen işletme ile kurulan yakın ilişkiden oluşmaktadır. Denetçiler, büyük işletmeleri ve denetim dışı hizmet alan işletmeleri elde tutmak amacıyla bağımsızlıktan ödün verebilmektedir. Uzun denetçi görev süresi ve denetlenen işletme ile kurulan yakın ilişki, denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini olumsuz etkileyebilmektedir (Tepelagul ve Lin, 2015, s.102).

Ramlah, Syah ve Dara (2018, s.9)'ya göre, denetim kalitesini arttırmak amacıyla denetçinin bağımsız olması gerekmektedir. Bağımsızlığın, denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği bulgusuna ulaşmışlardır. Iryani (2017, s.4)'nin çalışmasına göre, bağımsızlık denetim kalitesi üzerinde olumlu ve önemli bir etkiye neden olmaktadır. Zamzami, Tantri ve Timur (2017, s.72) denetçi bağımsızlığının, denetim kalitesi üzerinde olumlu etkiye neden olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Rahmina ve Agoes (2014, s.330)'e göre, denetçi bağımsızlığı denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir.

Literatürde, denetçi bağımsızlığının denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik yapılan çalışmalarda bağımsızlığın denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği görülmektedir.

3.5.6. Denetim Ücreti

Literatürde, yüksek denetim ücretinin denetim kalitesi üzerindeki etkisine yönelik olarak yapılan çalışmaların bir kısmı aşağıda ele alınmaktadır. Başlangıçta, denetim ücretinin denetim kalitesi üzerindeki olumlu etkisine yönelik çalışmalara yer verilirken, ardından denetim ücretinin denetim kalitesine olan olumsuz etkisine yönelik yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

Yüksek denetim ücreti, denetim çalışmaları yürütülürken denetçinin azami gayret göstermesini ve önemli yanlışlıkları tespit etmesini sağlamaktadır. Öte yandan;

denetçi yüksek denetim ücreti nedeniyle denetlenen işletmeye ekonomik olarak bağımlı hale gelebilmekte ve önemli yanlışlıkları belirlemede tereddüt edebilmektedir (Khan ve Haq, 2015, s.2).

Aynı zamanda denetçiler, itibarlarını korumak ve denetim kalitesini arttırmak amacıyla daha fazla çaba göstermektedir. Dolayısıyla, denetçilerin beklentilerinin üzerinde denetim ücreti alması denetim kalitesini olumsuz etkilememektedir (Khan ve Haq, 2015, s.10). Bu kapsamda denetlenen işletme tarafından denetim firmasına ödenen yüksek denetim ücreti, denetçinin tarafsızlığını yitirmemesi durumunda denetim faaliyetinin kaliteli bir biçimde gerçekleştirileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Yasin ve Nelson (2012, s.191)'a göre, yüksek denetim ücretleri ile denetçiler daha etkili denetim hizmeti sağlamaktadır. Bala, Amran ve Shaari (2018, s.487)'nin çalışmalarına göre; yüksek denetim ücretleri, yüksek finansal raporlama kalitesi ile ilişkilendirilmektedir. Rahmina ve Agoes (2014, s.330) çalışmalarında, denetim ücretinin denetim kalitesi üzerinde olumlu etkiye neden olduğunu belirtmektedir.

Denetim ücretlerinin, bağımsız denetim kalitesini olumsuz etkilediğinin belirtildiği bazı çalışmalar ise aşağıda ele alınmaktadır.

Yüksek denetim ücreti, düşük denetim kalitesi ile ilişkilendirilmektedir. Dolayısıyla yüksek denetim ücreti, denetçinin bağımsızlığını zedeleyebilmekte ve denetim kalitesinin düşmesine neden olmaktadır (Mohammed, Joshua ve Ahmed, 2018, s.67).

Asthana ve Boone (2012, s.18)'nin bulgularına göre, denetim ücreti arttıkça denetim kalitesi azalmaktadır. Choi, Kim ve Zang (2010, s.1)'a göre; yüksek denetim ücretleri, denetçinin düşük kalitede rapor sunmasına ve denetim kalitesinin düşmesine neden olmaktadır. Son olarak, denetim ücretlerinin denetim kalitesini önemli ölçüde olumsuz etkilediğini Pham, Duong ve Quang (2017, s.442) çalışmalarında ortaya koymuşlardır. Çünkü, yüksek denetim ücreti denetçinin bağımsızlığını yitirmesine neden olmaktadır.

Kısaca ifade edildiğinde, yapılan çalışmalarda denetim ücretinin denetim kalitesi üzerinde olumlu ve olumsuz etkisinin olduğu görülmektedir. Olumlu etkisi; yüksek denetim ücretinin denetçinin daha dikkatli bir biçimde denetim çalışmasını gerçekleştirmesini sağlamaktadır. Olumsuz etkisi ise yüksek denetim ücretinin denetçinin bağımsızlığını yitirmesine neden olmasıdır. Bu durum, denetçinin önemli yanlışlıkları tespit edememesine ve güvenilir olmayan finansal bilginin kamuya açıklamasına neden olmaktadır.

3.5.7. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması

Denetçi görev süresi ve denetim kalitesi arasındaki mesleki ilişki hakkında temelde iki farklı görüş bulunmaktadır. Uygulayıcılar, denetçinin işletme ile ilgili sahip olduğu bilgiden endişe duyarak, denetçi-işletme ilişkisinin ilk yıllarında denetim kalitesinin düşük olduğunu ve işletme ile uzun süreli ilişki kurduğunda denetim kalitesinin arttığını savunmaktadır. Buna karşılık; bazı düzenleyicilere göre denetçinin bağımsızlığına yönelik tehditler dikkate alındığında, denetim kalitesi uzun denetçi görev süresine bağlı olarak bozulmakta ve denetçi-işletme ilişkisinin ilk yıllarında denetim kalitesi yüksek olabilmektedir. İki görüş birbiriyle tutarsız olmasına rağmen, her iki görüşün de doğru olması ihtimal dahilindedir (Carcello ve Nagy, 2004, s.58).

Denetçiler, genellikle işletmeler ile uzun süreli mesleki ilişkide bulunmaktadır. Böylesi ilişkiler, işletme ile olan yakınlığı nedeniyle denetçilerin tarafsızlığına, bağımsızlığına ve finansal raporlama kalitesine tehdit olarak algılanabilmektedir (Ebimobowei ve Keretu, 2011, s.166). Araştırmacılar ve düzenleyiciler, birçok şirket skandallarının sebebinin denetçinin bağımsızlığının bir sonucu olduğuna inanmaktadırlar. Denetim firması rotasyonu ve denetçi rotasyonunun asıl amacı da denetimde bağımsızlığı sağlamaktır (H. Sayyar, Basiruddin, Rasid ve L. Sayyar, 2014, s.81).

Zorunlu rotasyon ile ilgili iki temel argüman ortaya koyulmuştur. Birinci argümana göre; denetçinin çalışmalarının kalitesi zamanla önemli derecede azalma eğilimi göstermektedir. İkinci argümana göre; denetçinin bağımsızlığı, işletme yönetimi ile uzun süreli ilişki nedeniyle zarar görebilmektedir (Hoyle, 1978, s.70).

Denetim firması ve sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu kavramları, denetçi ve yönetim arasındaki uzun süreli yakın ilişkinin, denetim başarısızlığına ve düşük denetim kalitesine yol açması sebebiyle tartışılmaktadır. Tartışmaların birçoğu, zorunlu denetim firması ve zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun olumlu ve olumsuz yönleri hususunda yapılmıştır (H. Sayyar ve diğerleri, 2014, s.82-83). Bu çerçevede, denetimde rotasyon uygulaması ile ilgili lehte ve aleyhte olan görüşlerin bir kısmı aşağıda ifade edildiği gibidir. İlk olarak, denetimde rotasyon uygulamasını destekleyen argümanlar açıklandıktan sonra ardından rotasyon uygulamasını desteklemeyen argümanlar açıklanmıştır.

Zorunlu denetçi rotasyonunu destekleyenler, uzun denetçi görev süresinin denetim kalitesine olan etkisinden ve denetçi bağımsızlığının zedelenmesinden endişe

duymaktadırlar (Geiger ve Raghunandan, 2002, s.67). İşletme yönetimi ile dış denetçiler arasındaki uzun süreli ilişki, denetçilerin bağımsızlığını zedeleyen başlıca unsurlardan biridir. Rotasyonu destekleyenler, bu tür ilişkilerin zorunlu rotasyon ile ortadan kalktığını savunmaktadırlar (Hoyle, 1978, s.71). Zorunlu denetim firması veya sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu, denetçi bağımsızlığının ve denetim kalitesinin arttırılmasında çözüm olarak görülmüştür (Ryken, Radich ve Fargher, 2007, s.28). Lennox, Wu ve Zhang (2014, s.1801)'ın çalışmalarının bulgularına göre zorunlu rotasyon, denetim kalitesinin artmasını sağlamaktadır.

Zorunlu denetim firması rotasyonunu desteklemeyenler, yeni denetçinin işletmenin faaliyetleri ve finansal raporlama uygulamaları ile ilgili bilgi eksikliği nedeniyle denetim kalitesinin önemli ölçüde azaldığını ileri sürmektedirler (Raiborn, Schord ve Massoud, 2006, s.40-41). Zorunlu denetim firması rotasyonunun, denetim kalitesini arttırmadığı sonucuna ulaşmışlardır (Jackson, Moldrich ve Roebuck, 2008, s.421).

Tablo 2

Zorunlu Denetçi Rotasyonunu Savunanların ve Savunmayanların Görüşlerinin Özeti

Zorunlu denetçi rotasyonunu savunanlar
Denetçi bağımsızlığı artmaktadır
Denetim kalitesi yükselmektedir
Görünürde bağımsızlık sağlanmaktadır
Küçük denetim firmalarının, piyasaya girme imkanı doğmaktadır
Zorunlu denetçi rotasyonunu savunmayanlar
Zorunlu denetçi rotasyonunun maliyeti faydalarını aşmaktadır
Denetlenen işletme hakkında yeni denetçinin bilgi eksikliğinden dolayı denetim başarısızlığı artmaktadır
Denetçi rotasyonu kamunun dikkatini çekmemektedir
Küçük denetim firmaları, piyasaya kolay bir biçimde girmektedir

Kaynak: H. Sayyar ve diğerlerinin (2014 s.81) çalışmalarından alınmıştır.

Tablo 2'de zorunlu denetçi rotasyonunu savunanların ve savunmayanların görüşleri özetlenmektedir (H. Sayyar ve diğerleri, 2014, s.81).

Yapılan açıklamalardan yola çıkarak, rotasyon uygulamasını destekleyenlere göre, denetçi görev süresinin uzamasına bağlı olarak bağımsızlığın korunamadığı ifade edilirken; rotasyon uygulamasını desteklemeyenlere göre ise, denetçi görev süresinin kısa olması nedeniyle denetçilerin işletme hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları ifade edilmektedir.

BÖLÜM IV

DENETÇİ ROTASYONUNUN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ

Bu bölümde bağımsız denetimde rotasyon kavramı, rotasyon ve kalite arasındaki ilişki, rotasyon uygulaması ile ilgili argümanlar, uygulama hakkında yapılan uluslararası ve ulusal düzenlemeler ve son olarak rotasyon ile ilgili literatürde yer alan çalışmaların bulguları ortaya koyulmuştur.

4.1. Bağımsız Denetimde Rotasyon Kavramı

Son zamanlarda yaşanan finansal krizlerin yanı sıra birçok uluslararası muhasebe skandalları nedeniyle dünya genelinde düzenleyiciler, denetim kalitesini arttırmak amacıyla çözüm üretmeye başlamışlardır. Denetçiler, yaşanan finansal krizleri öngörmede ve skandalları önlemede yeteri kadar yetkin ve bağımsız olmamakla itham edilmişlerdir (Cameran, Negri ve Pettinicchio, 2015, s.2). Seneler boyunca gerçekleşen büyük işletme başarısızlıkları, denetçilerin bağımsızlıklarını koruyamaması ile bağdaştırılan düşük denetim kalitesine atfedilmektedir. Denetim başarısızlıklarının, denetçilerin finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkaramaması ya da raporlayamaması sebebiyle meydana geldiği varsayılmaktadır. Bu bağlamda, zorunlu rotasyon çoğu zaman bağımsızlığı güçlendirmede ve denetim başarısızlığı oranını azaltmada bir yöntem olarak ileri sürülmüştür (Catanach ve Walker, 1999, s.44). Kısaca ifade edildiğinde rotasyon, denetçilerin bağımsızlığını ve yetkinliğini arttırmak ve buna bağlı olarak denetimde kaliteyi sağlamak amacıyla çözüm olarak öne sürülen uygulamalar arasında yer almaktadır.

4.2. Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyon ve Gönüllü Rotasyon Kavramları

Gönüllü rotasyon uygulaması ile zorunlu rotasyon uygulaması arasında dikkate değer ölçüde farklılık bulunmaktadır. Gönüllü rotasyonda; olumsuz bir durumda denetçi değiştirilirken diğer taraftan zorunlu rotasyonda denetim kuruluşlarının tamamı için denetçi değişikliği mecbur kılınmaktadır (Lu, 2006, s.580). Başka bir deyişle; zorunlu rotasyon uygulamasında haklı sebeplerin varlığı dışında denetim sözleşmesi süresince

denetim firması veya denetçi değişikliği yapılamamakta iken, gönüllü rotasyonda denetim firması veya denetçi değişikliğine gidilebilmektedir.

Fakat; zorunlu veya gönüllü denetçi rotasyonu, işletme ve sektör ile ilgili yetersiz bilgi sahibi olan yeni denetçilerin denetim faaliyetini yürütmeleri için göreve başlamalarına neden olmaktadır. Ancak, zorunlu denetçi rotasyonu gönüllü denetçi rotasyonuna kıyasla yeni denetçilerin daha fazla bağımsız olmalarını sağlamaktadır. Çünkü, denetim sözleşmesinde belirtilen denetim dönemi boyunca yeni denetçinin denetim görevine son verilememektedir. Bunun yanı sıra, işletme yönetimi ile yeni denetçi arasında şahsi ilişkilerin kurulmasının önüne geçilmektedir (Kim ve Yi, 2009, s.221). Yapılan açıklamalar doğrultusunda, bağımsız denetimde rotasyon, zorunlu veya gönüllü (isteğe bağlı) olarak uygulanabilmektedir. Bunun yanı sıra rotasyon, denetim firması düzeyinde ya da sorumlu ortak baş denetçi düzeyinde de uygulanabilmektedir.

4.3. Denetim Firması Rotasyonu ve Sorumlu Ortak Baş Denetçi Rotasyonu

Zorunlu rotasyon, denetim çalışmalarına belirli dönemlerde ara verilerek uygulanmaktadır. Zorunlu rotasyon ile denetim kalitesinin zedelendiğine inanılan denetçi ve denetlenen işletme arasındaki uzun süreli ilişkinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Zorunlu rotasyon denetim firması ile ilişkilendirildiğinde, bu durumda denetim firmasının tamamı birkaç yıl sonra rotasyona tabi tutulmaktadır. Zorunlu rotasyon, sorumlu ortak baş denetçi ile ilişkilendirildiğinde bu durumda sadece görüş belirten sorumlu ortak baş denetçinin belirli dönemlerde rotasyona tabi tutulması gerekmektedir (Cameran ve diğerleri, 2015, s.2). Dolayısıyla, denetim firması rotasyonu veya sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu kamuoyuna sunulan finansal bilgilerin güvenilirliğini arttırmak amacıyla işletmeler tarafından uygulanabilmektedir.

4.4. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulamasının Denetim Kalitesi İle İlişkisi

Bağımsız denetimde rotasyonun temel amacı, denetçinin bağımsızlığını güçlendirmek ve buna bağlı olarak denetimde kaliteyi arttırmak olarak belirtilmektedir (Şavlı, 2016, s.40). Kuramsal açıdan bakıldığında, zorunlu denetim firması rotasyonu denetim kalitesi üzerinde olumlu ve olumsuz etkiye neden olmaktadır. Zorunlu rotasyon, denetim kalitesini iyileştirmede ve arttırmada çözüm yolu olarak dikkate alınırken diğer taraftan maliyetli olabileceği ve denetim firmaları tarafından denetlenen

işletmeye özgü edinilen bilgilerin yitirilmesine sebep olabileceği varsayılmaktadır (Cameran ve diğerleri, 2015, s.24).

Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi kesin olmamakla birlikte, denetçi değişikliği denetlenen işletme ile ilgili uzun görev süresi nedeniyle daha fazla bilgi edinen denetçinin denetim faaliyetini yürütememesinden dolayı bağımsız denetim kalitesi olumsuz etkilenebilmektedir. Rotasyon, yeni başlayan denetçinin denetlenen işletme ile ilgili daha az bilgi sahibi olmasına ve bu nedenle finansal raporlama sorununu tespit etme ihtimalinin düşük olmasına neden olabilmektedir. Öte yandan, denetçi değişikliği yeni bir bakış açısı kazandırması sebebiyle denetim kalitesini olumlu olarak etkileyebilmektedir (Lennox ve diğerleri, 2014, s.1776). Destekleyenler, rotasyonun denetçi bağımsızlığını arttırmasından dolayı denetim kalitesinin yüksek olacağını öne sürmektedir. Buna karşılık; desteklemeyenler yeni denetçinin işletme ile ilgili tecrübesi olmadığından dolayı denetim kalitesinin azaldığına inanmaktadırlar. Kısaca ifade etmek gerekirse; zorunlu denetim firması rotasyonunu destekleyenler, kısa süreli denetçi-işletme ilişkisinin yüksek denetim kalitesi ile sonuçlanacağını ileri sürerken zorunlu denetim firması rotasyonunu desteklemeyenler kısa süreli denetçi-işletme ilişkisinin daha düşük denetim kalitesi ile sonuçlanacağını ileri sürmektedirler (Casterella ve Johnston, 2013, s.109). Bu kapsamda, bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının kalite üzerinde neden olduğu etki ile ilgili olarak yapılan bir takım çalışmalar aşağıda yer almaktadır. Ancak rotasyon ve kalite arasındaki ilişki hakkında yapılan çalışmalara ilerleyen kısımlarda ayrıntılı bir biçimde yer verileceğinden dolayı ilgili başlıkta detaylandırılmamıştır.

Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu politikası, denetim kalitesini arttırmak ve buna binaen genel amaçlı finansal tabloların kalitesini arttırmada araç olarak önerilmektedir (Carey ve Simnett, 2006, s.653). Denetçi görev süresinin denetim kalitesi üzerindeki muhtemel etkisi ile ilgili argümanlar, uzun görev süresinin denetçi bağımsızlığı üzerinde neden olduğu olası etkiye dayanmaktadır. Bu argüman, denetim firması düzeyinde ya da denetimin planlanmasından ve gerçekleştirilmesinden sorumlu olan kişi ya da kişilere istinaden uygulanmaktadır. Genel anlamda argüman; denetçi bağımsızlığının, denetçinin işletme ile uzun süreli ilişkiden negatif yönde etkilendiği şeklindedir. Zorunlu denetim firması veya sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun, denetimde bağımsızlığı arttırdığı ve bundan dolayı yüksek denetim kalitesi sağladığı öne sürülmektedir. Bu durum, gerçekte bağımsızlık ya da görünürde bağımsızlık

üzerinde etkiye neden olmaktadır (Hamilton, Ruddock, Stokes ve Taylor, 2005, s.6). Zorunlu denetim firması rotasyonunu savunanların temel argümanı, denetçinin gerçekte bağımsızlığının artması sonucunda denetim kalitesinde artışa neden olmasıdır. Başka bir ifadeyle, denetçinin görev süresinin uzun olması denetçi ve denetlenen işletme arasında çok fazla yakınlığa neden olabilmektedir (Ewelt-Knauer, Gold ve Pott, 2012, s.6). Bu bağlamda, uzun denetim ortağı görev süresi ve denetim kalitesi arasındaki negatif ilişkiyi destekleyen iki temel argüman Carey ve Simnett (2006, s.656) tarafından açıklanmıştır. Birincisi, denetçi ve işletme arasındaki kişisel ilişkilerin gelişmesi ile birlikte denetçi bağımsızlığının zedelenmesi ve ikincisi, denetim ortağının kritik değerlendirme yeterliliğindeki azalmadır.

Ancak, Şavlı'ya (2016, s.41) göre, rotasyon uygulamasını desteklemeyenler uzun süreli iş ilişkisinin denetim kalitesi üzerinde olumlu etkiye neden olduğunu öne sürmektedir. Çünkü, denetçinin işletmenin yapısını, işleyişini ve karşı karşıya kaldığı riskleri nasıl yönetebileceğini kavrayabilmesi denetçinin işletme ile ilgili yeterli tecrübeye sahip olmamasına bağlı olarak denetim riskinin yükselmesine neden olmaktadır. Leensen (2016, s.25) çalışmasında, denetçi rotasyonunun denetim kalitesini olumsuz olarak etkilediği yönünde bulgulara ulaşmıştır. Buna ek olarak, sonuçlar rotasyondan iki yıl sonra olumsuz etkinin azaldığını göstermektedir. Denetim kalitesi üzerinde olumsuz etkiye neden olan denetçinin denetimin ilk yıllarında işletme hakkında bilgi sahibi olmaması, zorunlu rotasyonu savunmayanların görüşlerini desteklemektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar neticesinde, bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının denetim kalitesi ile hem olumlu hem de olumsuz yönde bağlantısının olduğu çıkarımında bulunmak mümkündür.

4.5. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Argümanlar

2000'li yılların başlarında yaşanan şirket skandalları nedeniyle bağımsız denetim mesleğine duyulan güven azalmıştır. Bağımsız denetim mesleğine yeniden güvenin sağlanması amacıyla denetim firması veya sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu yürürlüğe giren uygulamalar arasında yer almaktadır. Ancak literatürde denetimde rotasyon uygulamasının bağımsız denetim faaliyetinin kalitesini arttırdığı veya azalttığı yönünde farklı çalışmalar bulunmaktadır. İlerleyen kısımlarda rotasyon uygulamasını destekleyenlerin ve desteklemeyenlerin argümanları detaylı bir biçimde açıklanmıştır.

4.5.1. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulamasını Destekleyenlerin Argümanları

Bağımsız denetimde rotasyon uygulamasını destekleyenlerin görüşleri; denetçinin bağımsızlığının artması, yeni bir bakış açısı kazandırması, utanç duygusu etkisi, yakın kişisel ilişkilerden ve yersiz güvenden sakınma şeklinde alt başlıklar halinde açıklanmaktadır. Akabinde, rotasyon uygulamasını destekleyenlerin argümanları maddeler halinde özetlenmiştir.

4.5.1.1. Denetçi Bağımsızlığının Artması

Denetçi bağımsızlığı; gerçekte ve görünürde bağımsızlık olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Gerçekte bağımsızlık, denetçinin denetimi planlama ve uygulama sürecinde düşünce yapısının bağımsız olduğu anlamına gelmektedir. Görünürde bağımsızlık ise denetçinin görünürde bağımsız olduğu anlamına gelmektedir (Dopuch, King ve Schwartz, 2003, s.84). Gerçekte ve görünürde bağımsızlık, denetçi ve denetlenen işletme arasındaki uzun süreli ilişkiden etkilenebilmektedir. Denetçi ve denetlenen işletme arasındaki uzun süreli ilişki, yatırımcıların finansal tablolarda beyan edilen rakamlara olan güvenini de azaltabilmektedir (Cameran ve diğerleri, 2015, s.9-10). Böylelikle, denetçi ve denetlenen işletme arasında kurulan uzun süreli ilişkinin denetçinin gerçekte ve görünürde bağımsızlığı üzerinde olumsuz etki yarattığı söylenebilmektedir.

Bağımsızlık ve denetçi rotasyonu arasındaki ilişki farklı şekilde değerlendirilmektedir. Rotasyon savunucuları tarafından uzun süreli denetçi-işletme ilişkisi bağımsızlığı ve tarafsızlığı zedeleyebilecek asıl unsur olarak dikkate alınmaktadır. Uzun görev süresi, denetçilerin denetim faaliyetini mesleki bağımsızlık içinde gerçekleştirmesini önlemektedir. Böylece, denetçi ve denetlenen işletmenin görüşü birbirine yakın olma eğilimi göstermesi sebebiyle denetçiler önyargılı olabilmektedir (Ebimobowei ve Keretu, 2011, s.168). Zorunlu rotasyon uygulamasını savunanlar, rotasyonunun denetimde bağımsızlığı arttırdığını öne sürmektedirler. Dış paydaşlar; denetim firması ile denetlenen işletme arasındaki uzun süreli ilişkinin, denetçilerin tarafsızlığını yitirmesine neden olabileceğini belirtmektedirler (Cameran ve diğerleri, 2015, s.24).

Bu kapsamda, denetçi tarafından işletmenin finansal durumu ile ilgili sunulan raporların güvenilirliğinin bilgi kullanıcıları tarafından değerlendirilmesinde denetçi bağımsızlığı önemli bir rol oynamaktadır (Tuan, 2015, s.295). Çünkü, denetçinin

denetim çalışmalarını yürütürken bağımsız bir tutum sergilemesi finansal bilgilerin gerçeğe uygun bir biçimde sunulması açısından önem arz etmektedir.

4.5.1.2. Yeni Bir Bakış Açısı Kazandırması

Zorunlu rotasyonu savunanlar, denetçi rotasyonunun denetim faaliyetine yeni bir bakış açısı kazandırarak denetim kalitesinin iyileşebileceğini öne sürmektedir. Yeni bakış açısı ile önceki denetçi tarafından fark edilmeyen sorunların açığa çıkması sağlanabilmektedir. Denetim firması veya sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu yeni bakış açısı sağlayabilmekte, ancak sadece denetçiden ziyade denetim kuruluşunun tamamına rotasyon uygulandığında bu etki, muhtemelen daha fazla olacaktır (Lennox, 2014, s.96).

Denetim çalışmaları uzun süre aynı denetim firması tarafından yürütüldüğünde, bir anlamda alışılagelmiş çalışma yöntemine dönüşebilmektedir. Denetçi, daha önceki denetim testlerinin doğruluğuna güvenmekte ve önceki denetim çalışmalarında doğru olarak kabul edilen bazı muhasebe alanlarını göz ardı edebilmektedir. Dolayısıyla, önemli yanlışlıkların ve hataların farkına varamaması imkan dahilinde olmaktadır. Buna karşılık; yeni bir denetim firması denetim faaliyetini üstlendiğinde, işletmenin finansal tablolarına eleştirel bir bakış açısı ile yaklaşmaktadır (Cameran ve diğerleri, 2015, s.10).

Bu kapsamda, denetçinin uzun süre aynı işletmenin denetim çalışmalarını yürütmesi halinde işletmede karşılaştığı sorunların birbirine benzeme ihtimali artmaktadır. Bundan dolayı, denetçinin rotasyon uygulaması ile farklı işletmelerin denetim çalışmalarını gerçekleştirmesi denetçiye yeni bir bakış açısı sağlayarak sorunları çözmesine yardımcı olmaktadır.

Sonuç itibariyle; rotasyon uygulaması, denetimde kaliteyi arttırmanın bir yolu olarak değerlendirilmektedir. Çünkü; denetlenen işletme ile kurulan yakınlık, denetçinin denetimin ilk yılında sahip olduğu yeni bakış açısının azalmasına neden olmaktadır (Ebimobowei ve Keretu, 2011, s.168). Aynı zamanda, işletme ile kurulan yakınlık sebebiyle denetçinin bağımsızlığına gölge düşmekte ve denetim kalitesi azalmaktadır.

4.5.1.3. Utanç Duygusu Etkisi

Bağımsız denetim sözleşmesinin son yıllarında denetçi, yeni denetim kuruluşunun yerine geçeceğini ve yaptığı çalışmalar hakkında incelemede bulunulacağını bildiğinden dolayı itibarını korumak amacıyla denetim kalitesinin

artması için çaba göstermektedir (Cameran ve diğerleri, 2015, s.11). Başka bir deyişle; utanç duygusu etkisine göre, bağımsız denetçinin rotasyonun uygulanacağı yıla yakın denetim çalışmalarına daha fazla mesleki dikkat ve özen gösterdiği ileri sürülmektedir.

4.5.1.4. Yakın Kişisel İlişkilerden ve Yersiz Güvenden Sakınma

Denetçi, aynı işletmeyi uzun yıllar denetlediği zaman, söz konusu denetçi denetim faaliyetini yürütürken yönetime çok fazla güvenebilmekte veya kayıtsız kalabilmektedir (Lennox, 2014, s.96). İşletme yönetimine fazla güven duyulması veya kayıtsız kalınması denetçinin bağımsızlığını yitirmesine neden olmakta ve önemli sayılabilecek hata ve hileleri tespit etmesini de engellemektedir. Dolayısıyla; bu durum bilgi kullanıcılarına güvenilir olmayan finansal bilgilerin sunulması sonucunu doğurmaktadır.

Raiborn ve diğerlerinin (2006, s.40) çalışmalarına göre; zorunlu denetim firması rotasyonunu destekleyenlerin argümanları aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

- Denetim firması ve işletme çalışanları arasındaki arkadaşlığın ve samimiyetin oluşmasını önler,
- Denetçilerin kuşkulu muhasebe yöntemlerini kullanmaları için yönetimin baskısına karşı koyamama ihtimalini azaltır,
- Denetçi bağımsızlığı algısı artar,
- Denetlenen işletmelere göre, denetim firmaları arasındaki rekabet seviyesi artış gösterir ve buna bağlı olarak denetim ücretleri azalabilmektedir,
- Denetlenen işletmenin çalışmalarına yeni bir bakış açısı sağlanarak denetim kalitesi artmaktadır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda; bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının denetim kalitesini arttırmada önemli bir etken olduğu görülmektedir. Ancak, rotasyon uygulamasının denetim kalitesini olumlu yönde etkilemesinin yanı sıra olumsuz yönde etkilediği yönünde iddialar da bulunmaktadır.

4.5.2. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulamasını Desteklemeyenlerin Argümanları

Bağımsız denetimde rotasyon uygulamasını desteklemeyenlerin görüşleri; denetlenen işletmeye özgü bilgi kaybı ve sektörde uzmanlaşamama, maliyet, topal ördek etkisi ve rekabet başlıkları altında detaylı bir biçimde açıklanmıştır.

4.5.2.1. Denetlenen İşletmeye Özgü Bilgi Kaybı ve Sektörde Uzmanlaşamama

Belirli aralıklar ile denetçi rotasyonu uygulaması, denetim firması tarafından edinilen işletmeye özgü bilgilerin kaybı ile neticelenmektedir. Başka bir ifadeyle, öğrenme eğrisi olarak da ifade edilen yeni denetçinin denetlenen işletmenin muhasebe sistemlerini, iç kontrollerini vb. öğrenmesi için belirli bir zaman geçmesi gerekmektedir. Buna bağlı olarak, bu süre boyunca denetçi önemli hataların ve yanlışlıkların farkına varamamakta bundan dolayı denetim kalitesi olumsuz etkilenmektedir. İşletmenin faaliyet alanı ne kadar karmaşık ve sektöre özgü ise öğrenme eğrisi o kadar karmaşık ve uzun olmaktadır (Cameran ve diğerleri, 2015, s.11). Denetçi-işletme ilişkisinin ilk yıllarında Choi, Lim ve Mali (2017, s.2) denetçinin işletme hakkında yeterli bilgi sahibi olmadığını ve bu nedenle denetim hatalarının gerçekleşebileceğini savunmaktadırlar.

Denetçinin aynı işletme ile uzun süre çalışması, işletme hakkında tecrübe edinmesinin yanı sıra bazı sektörlerde uzmanlaşmasını da beraberinde getirmektedir. Denetim firmaları, denetledikleri işletmelerin yoğun olduğu sektörlere yönelik olarak personel yatırımına özen göstererek sektör uzmanlarının yetiştirilmesine olanak sağlamaktadırlar. Fakat, zorunlu rotasyon uygulaması neticesinde belirli bir sektörde faaliyette bulunan işletmelerin kaybı nedeniyle sektör uzmanları amaçlarına ulaşamamaktadır. Sonuç olarak, söz konusu uzmanların başka sektörlere yönelip yeni bir öğrenme süreci gerçekleştirmelerine ya da mesleklerini değiştirmelerine neden olmaktadır (Şavlı, 2016, s.42).

Kısaca ifade edildiğinde zorunlu denetim firması rotasyonunu savunmayanlara göre, denetim firmaları denetledikleri işletmeler ile ilgili zamanla önemli bilgiler edinmektedir. Bu nedenle, zorunlu rotasyon uygulaması denetlenen işletme hakkında bilgi eksikliğine neden olmaktadır (Casterella ve Johnston, 2013, s.109). İşletmeye özgü yetersiz bilgi nedeniyle de denetçilerin belirli bir sektörde uzmanlaşmalarının önüne geçilmektedir.

4.5.2.2. Maliyet

Zorunlu denetçi rotasyonu uygulamasının denetim maliyetlerini arttırabileceği argümanı, dikkate alınması gereken önemli konular arasında yer almaktadır. Çünkü bu maliyetler, hem denetçileri hem de denetlenen işletmeleri kapsamaktadır (Ebimobowei ve Keretu, 2011, s.168). Bağımsız denetçinin denetlenen işletmeyi ve çevresini tanımak amacıyla işletme yönetimine ve çalışanlarına işletme ile ilgili sorular sorması gerekmektedir. Bundan dolayı; denetçi, denetimin ilk yılında daha fazla zaman harcamaktadır (Şavlı, 2016, s.42-43). Bu kapsamda zorunlu denetim firması rotasyonunu savunmayanlara göre; zorunlu denetim firması rotasyonu, maliyetlerde artışa neden olmaktadır. Maliyetler arasında, yeni denetçilerin denetlenen işletmenin iş modelini ve örgüt yapısını kavramak amacıyla katlandıkları başlangıç maliyetlerine ilaveten yeni denetçilere öğrenme sürecinde katkıda bulunmak amacıyla işletme yönetiminin katlandığı maliyetler de yer almaktadır (Ewelt-Knauer ve diğerleri, 2012, s.7).

Sorumlu ortak baş denetçi düzeyinde, denetim ekibi önemli ölçüde değişmeden denetim çalışmaları sürdürülebileceğinden dolayı, sorumlu ortak baş denetçi değişikliği ile ilgili maliyetlerin çok az olduğu ileri sürülmektedir. Fakat, aynı zamanda zorunlu denetçi rotasyonu ile ilişkilendirilen maliyetler de bulunmaktadır. Denetim görevinden ayrılan denetçiden ziyade, denetim firması için maliyetlerin daha yüksek olması ihtimal dahilindedir. İşletmenin iş çevresine, iç kontrollere ve finansal raporlama politikalarına aşina olması için yeni denetim firmasının doğrudan katlandığı finansal maliyetlerin yanı sıra, aynı zamanda denetlenen işletme ile ilgili daha az bilgi sahibi olmasının sonucu olarak düşük denetim kalitesi olası maliyetler arasında yer almaktadır (Hamilton ve diğerleri, 2005, s.6).

Denetimde rotasyon uygulamasının sorumlu ortak baş denetçi düzeyinde ve denetim firması düzeyinde maliyetlerde artışa neden olduğu gerekçeleri ile birlikte açıklanmıştır. Denetim görevine yeni başlayan denetçi, işletme hakkında bilgi elde etmek amacıyla başlangıç maliyetleri ve zaman maliyetlerine katlanmaktadır.

4.5.2.3. Topal Ördek Etkisi

Belirlenen rotasyon tarihinin yaklaşması sebebiyle, zorunlu rotasyon denetim kalitesini olumsuz etkileyebilmektedir. Zorunlu rotasyondan dolayı görev süresinin son yılında denetim faaliyetinin sona ereceğini bilen denetim kuruluşu, son yıl boyunca

daha az çaba göstermektedir. Buna karşılık; önceki denetçi kendi çalışmalarının, denetim faaliyetine yeni başlayan denetçi tarafından detaylı bir biçimde inceleneceğini bildiğinden dolayı, önceki denetçi görev süresinin son yılında çok yoğun çalışırsa son yıl etkisi faydalı olabilmektedir. Bu sebeple; zorunlu rotasyondan önceki denetçinin son çalışma yılında, denetim kalitesinin daha düşük ya da daha yüksek olup olmayacağı bilinmemektedir (Lennox, 2014, s.97).

Rotasyon uygulamasını desteklemeyenler, utanç duygusu etkisi argümanının tersini savunmaktadır. Kıyaslamak gerekirse; utanç duygusu etkisinde, denetçinin denetim sözleşmesinin son yılında çalışmalarına daha çok önem verdiği ifade edilirken; topal ördek etkisinde, denetçinin denetim sözleşmesinin son yılında çalışmalarını yürütürken daha az çaba gösterdiği ifade edilmektedir.

4.5.2.4. Rekabet

Zorunlu rotasyon uygulaması, küçük denetim firmalarına piyasaya daha kolay bir biçimde girme imkanı sağlamasına karşın, zorunlu rotasyon yüksek pazar yoğunlaşmasına neden olabilmektedir. Çünkü; büyük işletmeler çalıştıkları denetim kuruluşlarını değiştirirken Dört Büyük denetim firmalarından birini seçme eğilimi içinde olmaktadırlar (Ewelt-Knauer ve diğerleri, 2012, s.8).

Bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının, kalite üzerindeki etkileri yukarıda alt başlıklar halinde özetlenmiştir. Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde, rotasyon uygulaması hakkında kesin bir yargıya varılamadığı görülmektedir. Lennox ve diğerleri (2014), Copley ve Doucet (1993) rotasyon uygulamasının kalite üzerinde olumlu etkisi olduğunu ortaya koyarken; Ruiz-Barbadillo, Gomez-Aguilar ve Carrera (2009), Leensen (2016) ise rotasyon uygulamasının kalite üzerinde olumsuz etki yarattığı bulgusuna ulaşmışlardır.

4.6. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Yapılan Düzenlemeler

Bağımsız denetimde rotasyon uygulaması ile ilgili uluslararası ve ulusal düzeyde düzenlemeler yapılmıştır. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında, Amerika Birleşik Devletleri'nde ve Avrupa Birliği'nde yapılan düzenlemelere yer verildikten sonra akabinde Türkiye'de yapılan düzenlemelere yer verilmiştir.

4.6.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Yapılan Düzenlemeler

2001 yılında ve 2002 yılının ilk yarısında meydana gelen Enron, Adelphia, Health South ve WorldCom gibi geniş çapta ve finansal açıdan yıkıcı işletme skandalları nedeniyle 30 Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) yürürlüğe girmiştir. Yasa, muhasebe reformuna değinmek, kurumsal yönetimi geliştirmek ve yatırımcının güvenini yeniden sağlamak amacıyla tasarlanmıştır (Raiborn ve diğerleri, 2006, s.37).

SOX Yasası, 11 ana başlık ve 66 alt başlıktan oluşmaktadır. Ana başlıklar aşağıdaki gibidir (https://pcaobus.org/ Erişim Tarihi: 17.09.2019):

- Halka açık şirketler muhasebe gözetim kurulu,
- Denetçi bağımsızlığı,
- Kurumsal sorumluluk,
- Finansal açıklamaların genişletilmesi,
- Finansal analizden kaynaklı çıkar çatışması,
- Komisyonun finansal kaynakları ve yetkileri,
- Çalışmalar ve raporlar,
- Yolsuzluklar için cezai yaptırımlar,
- Beyaz yakalıların suçlarına yönelik cezaların arttırılması,
- Kurumsal vergi iadesi,
- Kurumsal yolsuzluk ve hesap verebilirlik.

Ayrıca Yasa'nın 207. Bölümünde zorunlu denetim firması rotasyonu kavramı ve 203. Bölümünde ise sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu kavramları açıklanmıştır.

Buna göre; SOX Yasası'nın 207. Bölümünde denetim firmalarının zorunlu rotasyon çalışması başlığına göre; zorunlu rotasyon kavramı, denetim kuruluşlarının belirli bir işletmeye denetim hizmeti verebileceği yıllara sınırlama getirilmesi anlamına gelmektedir (https://pcaobus.org/ Erişim Tarihi: 17.09.2019).

SOX Yasası'nın 203. Bölümünde sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu başlığında ise; denetim faaliyetini yürüten sorumlu ortak baş denetçi, beş mali yıl boyunca işletmenin denetim hizmetini yürüttüğü takdirde aynı işletmeye denetim hizmeti sağlayamamaktadır (https://pcaobus.org/ Erişim Tarihi: 17.09.2019) şeklinde ifade edilmiştir.

SOX Yasası'nı savunanlar, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu güvence altına almak suretiyle kamuya açıklanan finansal tablolara olan inancın yeniden sağlanması için yasanın kaçınılmaz olduğunu öne sürmektedirler. Öte yandan; SOX Yasası'nın ekonomiyi olumsuz etkileyebileceği de savunmayanlar tarafından ileri sürülmektedir (Jahmani ve Dowling, 2008, s.57).

SOX Yasası ile, menkul kıymetler yasasına tabi olan halka açık şirketlerin gözetimini yapmak, yatırımcıların menfaatlerini korumak, bilgilendirici, güvenilir ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasında kamu yararı sağlamak üzere PCAOB kurulmuştur (https://pcaobus.org/ Erişim Tarihi: 17.09.2019).

PCAOB, yatırımcıları ve kamu yararını korumak amacıyla bilgilendirici, güvenilir ve bağımsız denetim raporları sunarak, halka açık şirketlerin denetimlerini gözetmek amacıyla oluşturulan ve kar amacı gütmeyen bir kuruluştur (https://pcaobus.org/About Erişim Tarihi: 17.09.2019).

PCAOB'nin görevleri arasında (https://pcaobus.org/ Erişim Tarihi: 17.09.2019);

- İşletmelere denetim raporu hazırlayan denetim kuruluşlarını kayıt altına almak,
- İşletmelere yönelik olarak denetim raporlarının hazırlanması hususunda standart oluşturmak,
- Kayıtlı denetim kuruluşlarını incelemek,
- Denetim kuruluşları ve ilgili kuruluş ile ilişkili kişiler hakkında soruşturma ve disiplin işlemlerini yürütmek, gerektiğinde uygun yaptırımlarda bulunmak,
- Kurul; kamu yararı sağlamak ve yatırımcıları korumak amacıyla denetim firmaları tarafından sunulan denetim hizmetinin kalitesini arttırmak, yüksek mesleki standartları geliştirmek,
- Denetim raporlarının hazırlanması ve yayınlanması hususunda mesleki standartlara ve menkul kıymet yasalarına uyum sağlamayı ve muhasebecilerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak,
- Bütçe oluşturmak, kurulun faaliyetlerini ve çalışanlarını kontrol etmek olarak yer almaktadır.

Bu bağlamda SOX Yasası'nın, işletme yönetimi tarafından kamuoyuna sunulan finansal bilgilerin doğruluğunu arttırmak amacıyla tasarlandığını söylemek mümkün olmaktadır.

4.6.2. Avrupa Birliği'nde Yapılan Düzenlemeler

Avrupa Birliği'nde rotasyon uygulaması ile ilgili 17 Mayıs 2006 tarihinde 2006/43/EC sayılı yönerge yayımlandıktan sonra ardından 16 Nisan 2014 tarihinde 537/2014 sayılı yönerge yayımlanmıştır.

Avrupa Birliği'nin 17 Mayıs 2006 tarihinde yayımlamış olduğu 2006/43/EC sayılı yönergenin 26. maddesinde, denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek amacıyla denetim faaliyetini yürüten sorumlu ortak baş denetçinin rotasyona tabi olması gerektiği belirtilmiştir. Aynı yönergenin 42/2. maddesinde ise, üye devletlerden bağımsız denetim faaliyetinde bulunan sorumlu ortak baş denetçinin, göreve başladığı tarihten itibaren en çok yedi yıl içerisinde rotasyona uğramasını ve en az iki yıl sonra denetimi tekrar yürütebilmesine izin verilmesi yönünde düzenleme yapılması istenmektedir (https://eur-lex.europa.eu/ Erişim Tarihi: 21.09.2019).

Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyi'nin 16 Nisan 2014 tarihinde 537/2014 sayılı yönergenin 17. maddesine göre, denetçi veya denetim firması en fazla 10 yıl aynı işletmeyi denetleyebilmekte ve dört yıl boyunca aynı işletmenin bağımsız denetim faaliyetinde bulunamamaktadır (file:///C:/Users/Admin/Downloads/ Erişim Tarihi: 21.09.2019) şeklinde belirtilmiştir.

4.6.3. Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler

Türkiye'de rotasyon uygulaması ile ilgili yıllar içinde farklı kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlemeler yapılmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Türk Ticaret Kanunu (TTK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), Hazine Müsteşarlığı ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yapmış oldukları düzenlemeler aşağıda alt başlıklar halinde açıklanmıştır.

4.6.3.1. SPK Tarafından Yapılan Düzenlemeler

SPK tarafından 02.11.2002 tarihinde Seri:X, No:19 ''Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'' yayımlanmıştır. İlgili Tebliğ'in ikinci maddesine

göre; bağımsız denetim firmaları, sürekli veya özel denetimlerde denetlenen işletmenin yönetim kurulu tarafından en çok beş hesap dönemi için seçilmektedir. Bağımsız denetim firmasının aynı işletme ile yeniden denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi gerekmektedir (http://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 21.09.2019).

12.06.2006 tarihinde Seri:X, No:22 ‘‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’’ yayımlanmıştır. İlgili Tebliğ’in üçüncü kısım birinci bölümünde yer alan altıncı maddeye göre; özel denetimler de dahil olmak üzere bağımsız denetimlerde denetim firmaları en çok yedi yıl için seçilmektedir. Bağımsız denetim firmasının aynı işletme ile sözleşme imzalayabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi gerekmektedir (https://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 21.09.2019).

25.10.2009 tarihinde Seri:X, No:25 ‘‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’’ yayımlanmıştır. Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in altıncı maddesi aşağıdaki gibi değiştirilmiştir. Yeni düzenlemenin 10. maddesine göre, bağımsız denetim firmaları en çok yedi yıllığına seçilmektedir. İlgili maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen şartları sağlayan denetim firmaları için yedi yıllık azami süre uygulanmamaktadır. Ancak, şartları sağlayan denetim firmasında görev yapan sorumlu ortak baş denetçi yedi hesap dönemi görev yapabilmektedir. Sorumlu ortak baş denetçinin aynı işletme ile yeniden denetim çalışmalarını yürütebilmesi için ise en az iki hesap döneminin geçmesi gerekmektedir (https://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 21.09.2019).

26.03.2011 tarihinde Seri:X No:26 ‘‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’’ yayımlanmıştır. Tebliğ’in birinci maddesinde belirtilen şartlara haiz sermaye piyasası araçları borsada işlem gören işletmeler ile bağımsız denetim firmaları için denetim firması seçiminde azami yedi yıllık süre uygulanmamaktadır. Bununla birlikte ilgili Tebliğ’de şartları sağlayan denetim kuruluşlarında görev alan sorumlu ortak baş denetçi, denetim çalışmalarını en çok beş hesap dönemi yürütmektedir. Sorumlu ortak baş denetçinin, aynı işletmenin denetim çalışmalarında görev alabilmesi için ise en az iki hesap döneminin geçmesi gerekmektedir (https://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 21.09.2019).

4.6.3.2. BDDK Tarafından Yapılan Yasal Düzenlemeler

BDDK tarafından, 31.01.2002 tarihinde ‘‘Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkililerin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik’’ yayımlanmıştır. İlgili yönetmeliğin dokuzuncu maddesinde, banka ve özel finans kurumları aynı denetim kuruluşu ile en çok dört hesap dönemi için denetim sözleşmesi yapabilmektedir (https://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 22.09.2019).

01.11.2006 tarihinde ‘‘Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik’’ yayımlanmıştır. Yönetmeliğin 12. maddesine göre; yetkili denetim firması adına denetim çalışmalarını yürüten bağımsız denetçiler, aynı bankanın denetim çalışmalarında en çok beş hesap dönemi görev alabilmektedir. Bağımsız denetim firmaları ise, denetim çalışmalarını en çok sekiz hesap dönemi yürütmektedir. Aynı yönetmeliğin 22. maddesine göre, belirtilen azami süre sonunda aynı denetim firması ile tekrar denetim sözleşmesi imzalanabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi gerekmektedir. 10. maddeye göre; yetkili denetim firması, aynı bankanın denetim çalışmalarında en az iki yıl geçmeden görev alamamaktadır (https://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 22.09.2019).

26.07.2011 tarihinde ‘‘Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik’’ yayımlanmıştır. İlgili yönetmeliğin birinci maddesine göre; bağımsız denetçiler, aynı bankanın denetim çalışmalarını en çok beş hesap dönemi yürütebilmektedirler. Yetkili denetim firması, birbirini izleyen en az üç en çok sekiz hesap dönemi için denetim sözleşmesi yapabilmektedir. Azami süre sona erdikten sonra, aynı denetim firması en az iki hesap dönemi geçmeden denetim hizmeti verememektedir (https://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 22.09.2019).

4.6.3.3. Türk Ticaret Kanununda Yapılan Yasal Düzenlemeler

14.02.2011 tarihli 6102 sayılı TTK’nın 400. maddesine göre; bağımsız denetim firmasının görevlendirdiği denetçi birbirini izleyen yedi yıl aynı işletmenin denetim çalışmalarını yürütmüş ise denetçi en az iki yıl için değiştirilmektedir (https://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 22.09.2019).

30.06.2012 tarihli 6335 sayılı ‘‘Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’’ yayımlanmıştır. İlgili Kanunda, 6102 sayılı Kanunun 400. maddesinde yer alan ikinci fıkra şu şekilde değiştirilmiştir. 19. maddeye göre; 10 yıl içinde işletme için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe yeniden denetçi olarak seçilememektedir. KGK bu süreleri kısaltma yetkisine sahiptir (https://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 22.09.2019).

4.6.3.4. EPDK Tarafından Yapılan Yasal Düzenlemeler

EPDK tarafından 03.10.2003 tarihinde ‘‘Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik’’ yayımlanmıştır. İlgili yönetmeliğin sekizinci maddesine göre; bağımsız denetim kuruluşu, denetim çalışmalarını yürüttüğü işletme ile birbirini izleyen en çok beş hesap dönemi için denetim sözleşmesi yapmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşunun, aynı işletme ile tekrar denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi gerekmektedir (https://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 21.09.2019).

06.09.2008 tarihinde ‘‘Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik’’ yayımlanmıştır. 03.10.2003 tarihli 25248 sayılı Tebliğ’in sekizinci maddesi aşağıdaki gibi değiştirilmiştir. İlgili yönetmeliğin birinci maddesine göre; denetlenen işletme, aynı bağımsız denetim kuruluşu ile birbirini izleyen en çok yedi hesap dönemi denetim sözleşmesi yapabilmektedir. Denetim kuruluşunun, aynı işletmeninin denetim çalışmalarını yürütebilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi gerekmektedir (https://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 21.09.2019).

04.06.2011 tarihinde ‘‘Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik’’ yayımlanmıştır. 03.10.2003 tarihli 25248 sayılı Tebliğ şu şekilde değiştirilmiştir. Yönetmeliğin sekizinci maddesine göre; bağımsız denetim firmalarının seçimi ile ilgili olarak 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve bu Kanuna dayalı mevzuat hükümleri uygulanmaktadır (https://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 21.09.2019).

4.6.3.5. Hazine Müsteşarlığı Tarafından Yapılan Yasal Düzenleme

Hazine Müsteşarlığı tarafından 12.07.2008 tarihinde ‘‘Sigorta ve Reasürans İle Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik’’ yayımlanmıştır. İlgili yönetmeliğin 15. maddesine göre; işletmeler aynı denetim firması ile birbirini izleyen en çok yedi hesap dönemi için denetim sözleşmesi imzalayabilmektedirler. İşletmenin aynı denetim firması ile yeniden denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi gerekmektedir. Bağımsız denetçiler ise aynı işletmenin denetim çalışmalarında birbirini izleyen en çok beş hesap dönemi görev yapabilmektedir (https://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 21.09.2019).

4.6.3.6. KGK Tarafından Yapılan Yasal Düzenleme

KGK tarafından, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı ‘‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’’ yayımlanmıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 26. maddesine göre; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler dahil olmak üzere son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin üç yıl geçmedikçe aynı işletmenin denetim çalışmasını yürütememektedir (https://www.resmigazete.gov.tr/ Erişim Tarihi: 21.09.2019).

KGK’nın kurulması ile birlikte SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı’nın bağımsız denetim faaliyetine ilişkin görev ve yetkilerinin tamamı KGK’da toplanmıştır (Tuan, 2015, s.294).

Özetle, Türkiye’de bağımsız denetimde rotasyonun gerek denetim firması gerek sorumlu ortak baş denetçi düzeyinde uygulandığı görülmektedir.

4.7. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Yapılan Çalışmalar

Bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının, denetim kalitesi üzerindeki etkisi ile ilgili uluslararası literatürde ve ulusal literatürde yapılan çalışmalar aşağıda derlenmiştir. Başlangıçta rotasyon uygulaması ile ilgili uluslararası düzeyde yapılan çalışmalara yer verildikten sonra akabinde ulusal düzeyde yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

4.7.1. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Uluslararası Düzeyde Yapılan Çalışmalar

Rotasyon (denetim firması/sorumlu ortak baş denetçi) uygulaması ile ilgili uluslararası literatürde yapılan çalışmalara yer verildikten sonra ilgili çalışmaların özetleri tablo halinde sunulmuştur.

Firth ve diğerleri (2012), olumlu görüş dışındaki denetim görüşlerini (modified opinion) denetim kalitesi göstergesi olarak kullandıkları çalışmalarında, Çin sermaye piyasasında denetçi rotasyonunun denetim kalitesini nasıl etkilediğini incelemişlerdir. Araştırmada zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulayan işletmelerin olumlu görüş dışında denetim görüşü alma olasılığının, rotasyon uygulamayan işletmelerden önemli ölçüde daha fazla olduğunu tespit etmişlerdir. Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisinin olduğu bulgusuna ulaşmışlardır.

Carey ve Simnett (2006), Avustralya örnekleminde denetim kalitesi ile sorumlu ortak baş denetçinin görev süresinin uzunluğu arasındaki ilişkiyi lojistik regresyon yöntemi ile incelemişlerdir. Araştırmanın sonuçlarına göre, sorumlu ortak baş denetçinin görev süresinin uzun olması denetim kalitesi ile olumsuz bir biçimde ilişkilendirilmektedir.

Cicovic ve Dhanoa (2016), denetçi bağımsızlığının zorunlu denetim firması rotasyonundan etkilenip etkilenmediğini çok değişkenli lojistik regresyon yöntemi ile incelemişlerdir. Çalışmanın örneklemi; 2005 – 2014 yılları arasında denetim firmalarını değiştiren ve İsveç Borsasında işlem gören 647 şirketten oluşmaktadır. Araştırmanın sonuçları, denetim firması rotasyonunun denetçi bağımsızlığı üzerinde olumlu etkisinin olduğunu göstermiştir.

Chow ve Rice (1982), şartlı görüşün denetçi rotasyonu üzerindeki etkisini lojistik regresyon yöntemi ile çalışmalarında incelemişlerdir. Araştırmada, işletmelerin şartlı görüş aldıktan sonra denetçileri değiştirme eğiliminde oldukları bulgusuna ulaşmışlardır. Şartlı görüş aldıktan sonra denetçi rotasyonu uygulayan işletmeler, şartlı görüş alıp rotasyon uygulamayan işletmeler ile kıyaslandığında işletmelerin takip eden yılda olumlu görüş alma ihtimalinin olmadığı da tespit edilmiştir.

Arel, Brody ve Pany (2006), çalışmalarında bağımsız denetçiler ve yönetim arasındaki görüş farklılığının çözümü konusunda denetim firması rotasyonunun etkisini incelemişlerdir. Örneklem, 105 denetim firması ortakları ve çalışanlarından

oluşmaktadır. Bulgulara göre, işletmenin rotasyon uygulaması durumunda olumlu görüş dışında görüş alma ihtimali, rotasyon uygulamadığı duruma göre daha yüksektir. Sonuçlar, denetim firması rotasyonunun gerçekleşmesi muhtemel olduğunda denetçinin olumlu görüş dışında görüş bildirme olasılığının daha yüksek olduğunu göstermektedir. Ayrıca, rotasyonun etkisinin zayıf kurumsal yönetimin altında daha güçlü olduğu tespit edilen bulgular arasında yer almaktadır.

Salleh ve Jasmini (2014)'nin çalışmalarının amacı, 2003 – 2012 yılları arasında Malezya'daki 156 halka açık şirketler örnekleminde farklı görüş türlerini ve denetimde rotasyon (sorumlu ortak baş denetçi ve denetim firması) uygulamasını incelemektir. Araştırma bulgularına göre, 4 Büyük olmayan denetim firmaları daha fazla şartlı görüş bildirmektedirler. Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu ile denetim görüşü arasında ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, gönüllü denetim firması rotasyonu ile denetim görüşü arasında önemli ilişki olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Löfving ve Widenius (2016)'un çalışmalarının amacı; denetim firması rotasyonunun, denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmaktır. İhtiyari tahakkukların denetim kalitesi göstergesi olarak kullanıldığı çalışmada, denetim firması rotasyonu ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi analiz etmek amacıyla sıradan en küçük kareler (OLS) yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın örneklemini, 2008 – 2014 yılları arasında İsveç'te borsaya kote olan işletmeler oluşturmaktadır. Denetim firması rotasyonunun, denetim kalitesi üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Araştırma kapsamında, denetim firmalarının büyüklüğü dikkate alınmaktadır. Bazı kanıtlar, Dört Büyükler dışındaki denetim firmalarının denetim kalitesini etkileyebileceğini göstermektedir. Sonuçlar yetersiz olmakla birlikte, etkinin rotasyondan kaynaklanıp kaynaklanmadığı da kesin değildir.

Kim ve Yi (2009) çalışmalarında; Kore örnekleminde zorunlu denetçi rotasyonu uygulayan işletmelerdeki ihtiyari tahakkuk düzeyinin, gönüllü denetçi rotasyonu uygulayan işletmelerin ihtiyari tahakkuk düzeyinden önemli ölçüde düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Bulgulara göre, denetçi değişimi ile denetim kalitesi artmakta ve dolayısıyla finansal raporlamanın inanılırlığı artmaktadır.

Mohamed ve Habib (2013) çalışmalarında; denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini arttırmak amacıyla, zorunlu denetçi rotasyonunun uygulanabilirliğini anket yöntemi kullanarak değerlendirmişlerdir. Denetim kalitesini ölçmek amacıyla; oluşturulan modelde denetim raporunda gecikme, denetçi itibarı, denetçi deneyimi, denetçi ücreti ve kar yönetimi kullanılmıştır. Bu bağlamda, denetçi rotasyonu denetim

kalitesini azaltması nedeniyle denetim sürecine olumlu katkı sağlamamaktadır. Bu nedenle, zorunlu denetim firması rotasyonu daha çok tercih edilmektedir.

Kingstone vd. (2017)'nin çalışmalarına göre; zorunlu denetim firması rotasyonu ve denetim kalitesi arasında olumlu yönde ilişki bulunmaktadır. Bu nedenle, denetim firmalarına rotasyon uygulandığında denetim kalitesi gelişme göstermektedir. Diğer taraftan, uzun denetçi görev süresi ve denetim kalitesi arasında negatif yönde ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla, denetçinin görev süresi uzadıkça denetim kalitesi azalmaktadır.

Lennox ve diğerleri (2014) çalışmalarında, Çin örnekleminde, zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisini lojistik regresyon yöntemi kullanarak test etmişlerdir. Bulgulara göre, zorunlu denetçi rotasyonu denetim kalitesinin artmasını sağlamaktadır. Denetçinin, zorunlu rotasyonun uygulanacağı mali yılın sonunda denetim çalışmalarını daha sistemli bir hale getirmeye çalışması ihtimal dahilindedir. Denetim görevinden ayrılan denetçi, çalışmalarını yeni denetçiye teslim etmeden önce işletmenin finansal tablolarını düzeltme eğilimi göstermektedir. Ayrıca, denetim çalışmalarını yürütmek amacıyla göreve yeni başlayan denetçinin zorunlu rotasyonun ardından denetim çalışmalarında düzeltme yapma ihtimali bulunmaktadır. Yeni denetçi, denetime yeni bir bakış açısı kazandırarak finansal raporlama çerçevesine uygun olmayan aksaklıkları tespit edebilmektedir.

Leensen (2016), Hollanda'da 2007 – 2015 yılları arasında borsaya kote olan 735 işletme-yıl verisi kullanarak denetim firması rotasyonu ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi çok değişkenli regresyon yöntemi ile araştırmıştır. Çalışmasında, denetim firması rotasyonunun denetim kalitesini olumsuz yönde etkilediği bulgusuna ulaşmıştır. Rotasyonun kalite üzerindeki olumsuz etkisi, rotasyondan iki yıl sonra daha az görülmektedir. Sonuçlar, denetçinin denetim çalışmalarının başlangıç yılında işletme hakkında daha az bilgi sahibi olduğunu ve denetim kalitesini olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir. Denetçilerin görev süreleri uzadıkça, işletmeler ile ilgili daha fazla bilgi edinmeleri sebebi ile iki yıldan sonra olumsuz etki azalmaktadır.

Elder, Lowensohn ve Reck (2015) çalışmalarında, denetim firması rotasyonu uygulamasının denetim kalitesi üzerindeki etkisini anket yöntemi kullanarak araştırmışlardır. Bu kapsamda, Florida örnekleminde yerel yönetimlerde rotasyon politikalarının mevcudiyeti incelenmiştir. Örneklem içerisinde, sektörde uzman olan denetim firması ile çalışan kuruluşların daha yüksek denetim kalitesi sağladıkları

görülmektedir. Dolayısıyla, denetim firması rotasyonu denetim kalitesini arttırmada fayda sağlamaktadır.

Cameran, Francis, Marra ve Pettinicchio (2015), İtalya'da zorunlu denetim firması rotasyonu uygulamasının, denetçinin görevden ayrılması ile denetim ücretlerinin çok fazla yükselmesine neden olduğunu ifade etmişlerdir. Bu durum, zorunlu rotasyon uygulamasının işletmeler için maliyetli olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, zorunlu rotasyon uygulaması maliyetli olmakla birlikte kar kalitesi üzerinde kısa süreli olumsuz etkiye neden olmaktadır.

Febrianto, Dini, Audina, Yuskar ve Juita (2017) çalışmalarında; zorunlu denetçi rotasyonunun, yüksek denetim kalitesi sağlayıp sağlamadığını araştırmışlardır. Aynı veya farklı büyüklükteki denetim firmalarını değiştiren işletmelerin denetim kalitesinde meydana gelen farklılıkları araştırıldığında; Dört Büyük denetim firmaları arasında rotasyon uygulayan işletmelerin denetim kalitesi, farklı büyüklükteki denetim firmaları arasında rotasyon uygulayan işletmelerin denetim kalitesinden daha yüksek olduğu görülmektedir. Yüksek ihtiyari tahakkuklar veya düşük denetim kalitesi, küçük denetim kuruluşlarının neden olduğu örnekler arasında yer almaktadır. Zorunlu rotasyon uygulayan işletmelerin denetim kalitesi, gönüllü rotasyon uygulayan işletmelerin denetim kalitesinden daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Odia (2015), denetçi görev süresi, denetçi rotasyonu ve finansal raporlama kalitesi hakkında yapılan bazı ampirik ve teorik araştırmaların bir kısmını eleştirel bir biçimde değerlendirmiştir. Denetçi görev süresi ve denetim kalitesi arasındaki ilişki ile ilgili çelişkili bulgular olmasına karşın; denetçinin görev süresinin kısa olması düşük denetim kalitesi ile ilişkilendirilirken, denetçinin görev süresinin uzun olması yüksek denetim kalitesi ile ilişkilendirilmektedir.

Geiger ve Raghunandan (2002), denetçi görev süresi ve denetim raporlama başarısızlıkları arasındaki bağlantıyı çok değişkenli lojistik regresyon yöntemi ile incelemişlerdir. 1996 – 1998 yılları arasında iflas eden 117 işletmenin denetim raporları incelenmiştir. Zaman içerisinde, denetlenen işletme ile ilgili öğrenme eğrisi ‘‘learning curve’’ olabileceği yönünde bulgular elde edilmiştir. Bağımsız denetçinin, işletmeye özgü faaliyetleri ve süreçleri ile ilgili daha fazla bilgi sahibi olmasına ya da işletme yönetiminin planları hakkında şüphesinin artmasına neden olmaktadır. Bulgular, denetçi-işletme ilişkisinin başlangıç yıllarında denetim raporlama başarısızlıklarının daha fazla gerçekleştiğini göstermektedir. Dolayısıyla, bulgular denetimde zorunlu

rotasyon uygulamasının denetim kalitesini arttırmada kaçınılmaz olduğu iddiasını desteklememektedir.

Copley ve Doucet (1993) çalışmalarında, uzun süredir devam eden denetçi-işletme ilişkilerinin denetçi bağımsızlığına zarar vermesinden dolayı denetim kalitesinin olumsuz yönde etkileneceğini ve denetçilerin belirli aralıklarla rotasyona tabi tutulması ile denetim kalitesinin artabileceğini ortaya koymuşlardır.

Ruiz-Barbadillo ve diğerleri (2009) çalışmalarında, zorunlu denetim firması rotasyonunun denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisini lojistik regresyon yöntemi ile incelemişlerdir. İspanya'da 1988 ile 1995 yılları arasında, denetim kuruluşlarına dokuz yılda bir olmak üzere rotasyon uygulaması zorunlu kılınmıştır. Finansal açıdan zorluk çeken işletmeler, 1991 ile 2000 yılları arasındaki denetim raporlarını rotasyonun uygulandığı (1991-1994) ve rotasyonun uygulanmadığı (1995-2000) dönemler arasında kıyaslama yapılarak araştırılmıştır. Örneklem, 1991 – 2000 yılları arasında İspanya'da finansal anlamda zorluk çeken 1326 şirketten oluşmaktadır. Bulgulara göre, zorunlu rotasyon uygulaması denetçi bağımsızlığını arttırmamak ile birlikte zarar da verebilmektedir. Dolayısıyla, denetim kalitesini olumsuz etkileyebilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda bağımsız denetimde rotasyon uygulaması ile ilgili uluslararası düzeyde yapılan çalışmaların özeti Tablo 3'de sunulmuştur.

Tablo 3

Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Uluslararası Düzeyde Yapılan Çalışmalar

Yazar veya Yazarlar	**Yıl**	**Denetim firması/sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu**	**Çalışmanın yöntemi**	**Rotasyon uygulamasını destekliyor mu?**
Firth ve diğerleri	2012	Sorumlu ortak baş denetçi	Panel çok değişkenli lojistik regresyon	Evet
Carey ve Simnett	2006	Sorumlu ortak baş denetçi	Lojistik regresyon	Evet
Cicovic ve Dhanoa	2016	Denetim firması	Çok değişkenli lojistik regresyon	Evet
Chow ve Rice	1982	Sorumlu ortak baş denetçi	Lojistik regresyon	-
Arel ve diğerleri	2006	Denetim firması	Anket	Evet
Salleh ve Jasmini	2014	Sorumlu ortak baş denetçi ve denetim firması	Çapraz tablolama ve Ki-kare test yöntemi	Evet-Hayır
Löfving ve Widenius	2016	Denetim firması	En küçük kareler (OLS) yöntemi	Hayır
Kim ve Yi	2009	Sorumlu ortak baş denetçi	Regresyon modeli	Evet
Onwuchekwa, Erah ve Izedonmi	2012	Denetim firması	İkili lojistik Regresyon	Hayır
Mohamed ve Habib	2013	Sorumlu ortak baş denetçi	Anket	Hayır
Kingstone vd.	2017	Denetim firması	Regresyon analizi	Evet
Lennox ve diğerleri	2014	Sorumlu ortak baş denetçi	Lojistik regresyon	Evet
Leensen	2016	Denetim firması	Çok değişkenli regresyon	Hayır
Elder ve diğerleri	2015	Denetim firması	Anket	Evet
Cameran ve diğerleri	2015	Denetim firması	Regresyon analizi	Hayır
Febrianto ve diğerleri	2017	Denetim firması	Regresyon modeli	Evet
Jeong, Jung ve Lee	2005	Sorumlu ortak baş denetçi	Regresyon modeli	Evet

(Tablo 3 devamı)

Lantau ve Ertman	2012	Denetim firması	Görüşme yöntemi	Hayır
Odia	2015	Denetim firması ve Sorumlu ortak baş denetçi	Literatür araştırması	Hayır
Geiger ve Raghunandan	2002	Sorumlu ortak baş denetçi	Çok değişkenli lojistik regresyon	Hayır
Chi, Huang, Liao ve Xie	2009	Sorumlu ortak baş denetçi	Regresyon modeli	Hayır
Copley ve Doucet	1993	Sorumlu ortak baş denetçi	Lojistik regresyon	Evet
Ruiz-Barbadillo ve diğerleri	2009	Denetim firması	Lojistik regresyon	Hayır

4.7.2. Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Ulusal Düzeyde Yapılan Çalışmalar

Rotasyon (denetim firması/sorumlu ortak baş denetçi) uygulaması ile ilgili ulusal literatürde yer alan çalışmalar aşağıdaki gibidir. Bu kapsamda, ilgili başlıkta çalışmalara yer verildikten sonra söz konusu çalışmaların özetleri Tablo 4'de gösterilmiştir.

Ocak (2016), 2006 – 2013 yılları arasında Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründe faaliyette bulunan 1121 işletme-yıl örnekleminde, geçmiş dönemde alınan olumlu görüş dışında denetim görüşünün cari dönemde denetim firması rotasyonuna olan etkisini panel lojistik regresyon analizi gerçekleştirerek incelemiştir. Araştırmanın bulguları, geçmiş dönemde işletmenin olumlu görüş dışında görüş alması durumunda cari dönemde denetim firmasını değiştirme ihtimalinin arttığını göstermiştir.

Yaşar (2015), çalışmasında 2003 – 2009 yılları arasında Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründe yer alan 1071 işletme-yıl verilerini inceleyerek olumsuz denetim görüşü ve bağımsız denetçi değişikliği arasındaki ilişkiyi parametrik olmayan Ki-kare bağımsızlık testi kullanarak analiz etmiştir. Araştırma bulguları, olumsuz denetim görüşleri ile bağımsız denetçi değişikliği arasında olumlu yönde ilişkinin olduğunu göstermiştir.

Tuan (2019), bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının, denetim kalitesi üzerinde neden olduğu etkiyi incelemiştir. Çalışmaya, 2010 – 2017 yılları arasında Borsa İstanbul'da işlem gören finansal olmayan kuruluşlar dahil edilerek 1230 işletme-

yıl verileri regresyon analizi yöntemi ile test edilmiştir. Çalışmada, bağımsız denetimde kalite göstergesi olarak anormal işletme sermayesi tahakkukları kullanılmıştır. Bu kapsamda araştırma sonuçlarına göre, denetim firması rotasyonu ile bağımsız denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olmadığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Arıoğlu ve Tuan (2015) çalışmalarında; Borsa İstanbul (BİST)'a kayıtlı halka açık şirketler tarafından denetim firması rotasyonu ilanlarının piyasaya olan tepkisini araştırmışlardır. Denetim firması rotasyonu ile piyasa tepkisinin, önceki ve yeni denetim kuruluşunun itibarı esas alınarak nasıl değişim gösterdiği araştırılmıştır. Halka açık şirketlerin denetim kuruluşlarını değiştirmesi ya da mevcut denetim kuruluşu ile sözleşmelerini yenilemesi ile ilgili duyuruları kapsayan piyasa tepkisinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Araştırma bulguları, halka açık şirketler denetçilerini değiştirdiğinde sermaye piyasaları yatırımcılarının denetim kuruluşlarının itibarına önem vermediklerini göstermektedir.

Yalçın (2018)'nın çalışmasının amacı; bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının denetim kalitesi üzerindeki etkisi ile ilgili literatürde yer alan çalışmaları incelemek, bu çalışmaların toplu halde özetini sunmak ve gelecekteki araştırmacıların yararlanmasını sağlamaktır. Yapılan inceleme neticesinde zorunlu rotasyon uygulamasının sağladığı faydaların, rotasyondan dolayı katlanılan maliyetlerden fazla olup olmadığı hakkında ortak bir bulguya ulaşılamadığı görülmektedir.

Şenyiğit ve Zeytinoğlu (2014) çalışmalarında, zorunlu denetçi rotasyonu uygulamasının faydalarını, maliyetlerini ve denetim kalitesi üzerindeki etkilerini literatür araştırmasına dayandırarak irdelemişlerdir. Yapılan literatür incelemesi neticesinde, düzenleyici kurumların bağımsız denetimde zorunlu denetçi rotasyonu uygulamasını savunduklarını, denetim kuruluşlarının çoğunlukla rotasyon uygulamasını savunmadıklarını, denetlenen işletmelerin ve işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarının rotasyon uygulaması ile ilgili görüş birliği içerisinde olmadıklarını tespit etmişlerdir.

Yaşar (2016) çalışmasında; ülkelerin denetimde zorunlu rotasyon uygulaması ile ilgili düzenlemelerinin ampirik kanıtlar ile ne ölçüde desteklendiğine ilişkin literatür incelemesi yapmıştır. Bu kapsamda, zorunlu denetim firması veya denetçi rotasyonunu destekleyen yeterli ampirik kanıt elde edilmediği sonucuna ulaşmıştır.

Tuan (2015)'ın çalışmasının amacı, rotasyon uygulamasını ulusal ve uluslararası düzenlemeler çerçevesinde incelemek ve literatürde yer alan tartışmaları olumlu ve olumsuz yönleri ile ortaya koymaktır. Yapılan literatür incelemesi doğrultusunda; zorunlu rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığını arttırdığı, denetim kuruluşu ve

denetlenen işletmeler için ise denetim maliyetlerini arttırdığı yönünde bulgulara ulaşılmıştır. Bu bağlamda, zorunlu rotasyonun bağımsız denetim kalitesi ve denetim sektöründeki rekabete olan etkisinin net bir biçimde ortaya koyulmadığı tespit edilmiştir.

Şavlı (2016)'nın çalışmasının amacı; düzenleyici kurumlar, akademisyenler ve bağımsız denetçiler tarafından yapılan çalışmaları incelemek, uluslararası alanda ve Türkiye'de denetimde rotasyon uygulaması ile ilgili gelişmeleri irdelemek ve bundan sonraki süreçte meydana gelebilecek sorunlara çözüm önerileri sunmaktır. Literatür incelemesi sonucunda; bağımsız denetimde rotasyon uygulaması hakkında uzun zamandır tartışılmasına ve farklı ülkelerde çeşitli araştırmalar yapılmasına rağmen, görüş birliğine varılamadığı belirlenmiştir. Yapılan çalışmalarda; denetim firması rotasyonunun denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği bulgularına ulaşılırken, rotasyonun denetim kalitesini olumsuz yönde etkilediği bulgularına da ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmada, denetçinin bağımsızlığını güçlendirerek denetim kalitesini arttırmak amacıyla; ortak rotasyonu, uluslararası uyum, bağımsız denetimde gözetim, denetim komitelerinin işlevi hakkında önerilerde bulunulmuştur.

Gönen ve Rasgen (2016) çalışmalarında; denetimde zorunlu rotasyon uygulamasının olumlu ve olumsuz yönlerine yer vererek, rotasyonun bağımsız denetim üzerindeki etkilerini literatür araştırması yaparak incelemişlerdir. Literatür çalışması sonucunda, zorunlu rotasyon uygulamasının denetçinin bağımsızlığını güçlendirdiği ve buna bağlı olarak denetim kalitesini arttırdığı gözlenmiştir. Fakat, rotasyon nedeniyle işletmeye özgü bilgilerin yitirilmesi ve denetim maliyetlerinin ilk yıllarda artması uygulamanın olumsuz yönlerini oluşturmaktadır.

Sakin (2015)'nin çalışmasının amacı, Türkiye'de 2009 ile 2014 yılları arasında faaliyette bulunan BİST'e kayıtlı işletmelerin denetçi rotasyonu uygulamaları ile ilgili durumlarını ortaya koymaktadır. Denetçi rotasyonu uygulamalarını değerlendirmek amacıyla araştırma kapsamına BİST'e kayıtlı 78 şirket dahil edilmiştir. Çalışma bulgularına göre; denetim firması değişikliği en fazla 2010 yılında gerçekleşmiştir. Denetim kuruluşlarında, zorunlu rotasyon kuralı nedeniyle değişikliğe gidildiği varsayılmaktadır. Bununla birlikte, 2009 ve 2012 denetim firması rotasyonunun en düşük olduğu yıllardır. Söz konusu yıllarda işletmelerin denetim kuruluşlarını değiştirmeye yönelmedikleri düşünülmektedir.

Yalçın (2018) çalışmasında, denetim firması rotasyonu uygulamasının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmıştır. Araştırma kapsamına, 2010 ve 2016

yılları arasında hisse senetleri borsada işlem gören imalat sanayi şirketleri dahil edilmiştir. Yapılan tez çalışmasında, denetim kalitesi ölçütü olarak ihtiyari tahakkuklar kullanılmıştır. Örneklem, aynı dönemde zorunlu denetim firması rotasyonu uygulayan işletmeler, rotasyon uygulamayan işletmeler ve gönüllü denetim firması rotasyonu uygulayan işletmeler belirlenmek suretiyle üç ayrı gruba sınıflandırılmıştır. Çok değişkenli regresyon sonuçlarına göre, zorunlu denetim firması rotasyonu uygulayan şirketlerin ilk yıl ihtiyari tahakkuklarının düşük olduğu dolayısıyla denetim kalitesinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu kapsamda, zorunlu denetim firması rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu etkiye neden olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda bağımsız denetimde rotasyon uygulaması ile ilgili ulusal düzeyde yapılan çalışmaların özeti Tablo 4'de sunulmuştur.

Tablo 4

Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması İle İlgili Ulusal Düzeyde Yapılan Çalışmalar

Yazar veya Yazarlar	**Yıl**	**Denetim firması/sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu**	**Çalışmanın Yöntemi**	**Rotasyon uygulamasını destekliyor mu?**
Ocak	2016	Denetim firması	Panel lojistik regresyon	-
Yaşar	2015	Denetçi	Ki-kare bağımsızlık testi	-
Tuan	2019	Denetim firması	Regresyon analizi	Hayır
Arıoğlu ve Tuan	2015	Denetim firması	4 Faktör Modeli (4FM)	Hayır
Yalçın	2018	Denetim firması/Sorumlu ortak baş denetçi	Literatür araştırması	Ortak bir bulguya ulaşılamamıştır
Şenyiğit ve Zeytinoğlu	2014	Denetim firması/Sorumlu ortak baş denetçi	Literatür araştırması	Ortak bir bulguya ulaşılamamıştır
Yaşar	2016	Denetim firması/Sorumlu ortak baş denetçi	Literatür araştırması	Ortak bir bulguya ulaşılamamıştır
Tuan	2015	Denetim firması/Sorumlu ortak baş denetçi	Literatür araştırması	Ortak bir bulguya ulaşılamamıştır
Şavlı	2016	Denetim firması/Sorumlu ortak baş denetçi	Literatür araştırması	Ortak bir bulguya ulaşılamamıştır
Gönen ve Rasgen	2016	Denetim firması/Sorumlu ortak baş denetçi	Literatür araştırması	Ortak bir bulguya ulaşılamamıştır
Sakin	2015	Denetim firması/Sorumlu ortak baş denetçi	Literatür araştırması	Ortak bir bulguya ulaşılamamıştır
Yalçın	2018	Denetim firması	Çok değişkenli regresyon	Evet

Kısaca ifade edildiğinde, bağımsız denetimde rotasyon uygulaması ile ilgili uluslararası literatürde ve ulusal literatürde yer alan çalışmaların bir kısmı incelendiğinde rotasyon uygulamasının olumlu yönlerinin, olumsuz yönlerini aşıp aşmadığı hakkında görüş birliğine varılamadığı görülmektedir.

BÖLÜM V

YÖNTEM

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın metodolojisi, araştırmanın değişkenleri, araştırmada kullanılan yöntemler, araştırmanın hipotezleri, örneklem seçimi ve araştırma dönemleri açıklanmıştır.

5.1. Araştırmanın Metodolojisi

Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisinin tespitine yönelik olarak yapılan çalışmada, denetim kalitesi göstergesi olarak olumlu görüş dışındaki görüş (modified opinion) belirlenmiştir. Bundan dolayı çalışmanın bağımlı değişkeni, olumlu görüş dışındaki görüş (şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüş) iken bağımsız değişkenler olarak zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu, gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu, finansal kaldıraç oranı, işletme büyüklüğü, aktif karlılık, bağımsız denetim raporunun yayınlanma tarihinde meydana gelen gecikme, denetim firması büyüklüğü, cari oran ve net dönem karı veya zararı çalışmaya dahil edilmiştir. Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi test etmek amacıyla cezalandırılmış lojistik regresyon ve lojistik regresyon yöntemleri kullanılmıştır.

5.2. Araştırmanın Değişkenleri

Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini belirlemeye yönelik olarak literatürde yaygın bir biçimde kullanılan değişkenler Tablo 5'te sunulmuştur. Bağımlı değişken, olumlu görüş dışında denetim görüşü olarak belirlenirken, bağımsız değişkenler ise zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu, gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu, finansal kaldıraç oranı, işletme büyüklüğü, aktif karlılık, denetim raporu süresinde gecikme, denetim firması büyüklüğü, cari oran ve net dönem karı veya zararı olarak belirlenmiştir. Çalışmanın bağımsız değişkenleri, denetçinin raporlama davranışını etkileyebilecek değişkenlerdir.

Tablo 5

Değişkenler İle İlgili Açıklamalar

Değişkenler	**Değişken Simgesi**	**Tanımlar**
Bağımlı Değişken		
Olumlu görüş dışında denetim görüşü	BDG	Olumlu görüş dışında görüş verilmesi durumunda 1, aksi durumda 0 değerini alan kukla değişken
Bağımsız Değişkenler		
Zorunlu Rotasyon	ZRO	Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu olması durumunda 1, aksi durumda 0 değerini alan kukla değişken
Gönüllü Rotasyon	GRO	Gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu olması durumunda 1, aksi durumda 0 değerini alan kukla değişken
Finansal Kaldıraç Oranı	KO	Toplam yabancı kaynaklar / Toplam varlıklar
İşletme Büyüklüğü	İŞB	İşletmenin toplam varlıklarının doğal logaritması
Aktif Karlılık (ROA)	AK	Net kar / Toplam varlık
Denetim Raporu Süresinde Gecikme	RSG	Mali yıl ile denetim raporunun imzalandığı tarih arasında geçen süre
Denetim Firması Büyüklüğü	DFB	İşletme 4 Büyükler tarafından denetlenmiş ise 1, denetlenmemiş ise 0 değerini alan kukla değişken
Cari Oran	CO	Dönen varlıklar / Kısa vadeli yabancı kaynaklar
Net dönem karı veya zararı	ZA	İşletme cari yılda zarar bildirmiş ise 1, bildirmemiş ise 0 değerini alan kukla değişken

5.3. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşünün Denetim Kalitesi Göstergesi Olarak Kullanılması

Bağımsız denetim, denetçinin finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları tespit etmek amacıyla denetim prosedürlerini uygulayarak denetim kanıtı toplamasıdır. Denetçiler önemli yanlışlıkları tespit ettiğinde, tespit edilen önemli yanlışlıkların düzeltilmesi için işletme yönetimi ile iletişim kurarlar ve denetçiler düzeltilmemiş önemli yanlışlıkları olumlu görüş dışında denetim görüşü şeklinde denetim raporuna yansıtırlar. Denetçiler, işletmenin finansal bilgilerinde önemli yanlışlık olmadığında olumlu görüş bildirirken; aksi durumda olumlu görüş dışında görüş bildirirler. Ancak, denetim riskinin ortadan kaldırılması mümkün değildir. Denetçi, sınırlı bir süre içinde işletmenin yapısını ve işletme yönetimini tam anlamıyla tanımayabilir bu da denetçinin

önemli yanlışlıkları tespit edememesine yol açar. Ardından, denetçi işletmenin durumuna uygun olmayan denetim görüşü (olumlu görüş) sunabilir (Xiao, Geng ve Yuan, 2020, s. 111-112).

DeAngelo (1981) ve Xiao ve diğerleri (2020, s.110) tarafından denetim kalitesi, önemli yanlışlıkların tespit edilmesi ve raporlanması olarak tanımlanmaktadır. Yanlışlıkların tespit edilmesi, denetçinin mesleki bilgisine ve yeteneğine bağlı olmakla birlikte yanlışlıkların raporlanması denetçinin bağımsızlığı ile ilgilidir (Arel ve diğerleri, 2006, s.12).

Denetçi ve işletme yönetimi arasında kurulan yakın ilişki denetçi bağımsızlığını olumsuz etkilemekte dolayısıyla denetim kalitesini azaltmaktadır. Bu kapsamda, ticari yayın organları ve düzenleyici kurumlar denetçinin görev süresinin uzunluğundan dolayı görev süresi ve hileli finansal raporlama arasında bağlantı olduğunu öne sürmektedirler (Arel ve diğerleri, 2006, s.3). Denetçinin görev süresinin uzun olması durumunda işletme tarafından denetçinin baskı altında olması ihtimal dahilindedir (Francis, 2004, s.356).

Denetçilere olumlu görüş bildirmeleri konusunda işletme yönetimi de baskı uygulayabilmektedir. Denetçinin olumlu görüş dışında görüş bildirmesi durumunda, işletmenin hisse senedinin piyasa değerini ve yöneticinin aldığı ücreti etkilemesi sebebiyle işletme yönetimi olumlu görüş dışında denetim görüşü almaktan kaçınmaktadır (Chow ve Rice, 1982, s.327). Bağımsız bir denetçiden, olumlu görüş dışında denetim görüşü bildirmesinin uygun olduğu durumlarda olumlu görüş içeren denetim raporu hazırlaması konusunda işletme yönetiminin baskısına karşı koyması beklenmektedir (DeFond, Wong ve Li, 2000, s.270).

Olumlu görüş içeren denetim raporu diğer bir ifadeyle standart denetçi raporu, finansal tabloların bir bütün olarak tüm önemli yönleriyle genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlandığını ifade eder. Denetçi genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak denetim faaliyetini yürüttükten sonra bu görüşü bildirir. Standart denetçi raporunun değiştirilmesini gerektiren üç durum; denetimin kapsamının sınırlandırılması, muhasebe noksanlıkları ve belirsizliklerdir (Carcello ve Palmrose, 1994, s.3). Denetçi tarafından genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulmadığında ve denetçinin uygun olduğu durumlarda olumlu görüş dışında denetim görüşü içeren denetim raporu yayımlamadığında denetim başarısızlığı meydana gelmektedir. Her iki durumda da, denetlenmiş finansal tablolar finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmaktadır (Francis, 2004, s.346).

Bu bağlamda; işletme yönetiminin baskısı, denetçi ve işletme yönetimi arasında kurulan mali ilişkiler, denetçinin mesleki bilgisinin ve tecrübesinin yetersiz olması gibi nedenler denetçinin olumlu görüş dışında görüş bildirmesini engellemektedir. Bu nedenle, denetçi ve işletme arasında kurulan finansal ilişkileri engellemek, denetçinin bağımsızlığını güçlendirmek, denetim faaliyetine yeni bir bakış açısı kazandırmak ve buna bağlı olarak denetim kalitesini arttırmak amacıyla rotasyon uygulamasına gidilmiştir. Böylelikle, rotasyon uygulamasına gidildiğinde denetçinin olumlu görüş dışında görüş bildirme ihtimalinin artması beklenmektedir.

Ayrıca, denetim raporlarının bağımsız denetimin nihai çıktısı olması ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar hakkında bilgi vermeleri sebebiyle çalışmaya denetim kalitesi göstergesi olarak olumlu görüş dışında denetim görüşü dahil edilmiştir.

Arel ve diğerleri (2006), çalışmalarında denetim kalitesi ölçütünü denetçinin olumlu görüş dışında görüş bildirmesi olarak belirlemişlerdir. Denetim kalitesi ölçütü, denetçinin bağımsızlığının bir ölçüsü olarak dikkate alınmaktadır. Çalışmanın sonuçlarına göre, denetçilerin rotasyon durumunda olumlu görüş dışında görüş bildirme olasılıklarının daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Vanstraelen (2000)'in çalışmasının sonuçlarına göre, uzun süreli denetçi işletme ilişkisi denetçinin olumlu görüş bildirme ihtimalini önemli ölçüde arttırmaktadır. Başka bir ifadeyle, uzun görev süresi denetçinin olumlu görüş dışında görüş bildirme isteğini önemli ölçüde azaltmaktadır.

5.4. Araştırmada Kullanılan Yöntemler

Regresyon analizi, bağımlı değişken ile bir veya birden çok bağımsız değişken arasındaki bağıntının açıklanması sürecidir. Regresyon analizinde bağımsız değişkenler, nicel veya nitel değişken olabilmektedir. Ancak, bağımlı değişkenin nitel veya nicel değişken olması durumunda kullanılan yöntemin çözümü ve yorumu farklılaşmaktadır. Lojistik regresyon analizi, bağımlı değişkenin nitel olması durumunda kullanılan yöntemlerdendir (Şensoy, 2009, s.1).

Bu kapsamda, bağımlı değişkenin kategorik değişken olduğu durumlarda lojistik regresyon analizi kullanılmaktadır. Bağımsız değişkenler ise sürekli veya kategorik değişken olabilir. Bağımlı değişkenin iki değer aldığı durumlarda iki değerli lojistik regresyon, ikiden fazla değer aldığı ve sınıflama ölçme düzeyinde olduğu durumlarda çok düzeyli lojistik regresyon ve ikiden fazla değer aldığı ve sıralama ölçme düzeyinde

olduğu durumlarda da sıralı lojistik regresyon isimlerini almaktadırlar. Lojistik regresyon analizinde, bağımlı değişkenin 0 ve 1 gibi ikili ya da ikiden fazla kategorik değişken olmasından dolayı gözlem verileri arasında doğrusal ilişki sağlanamamaktadır (Gamgam ve Altunkaynak, 2017, s.269). Bu çalışmada, bağımlı değişken 0 ve 1 değerlerini aldığından dolayı lojistik regresyon yöntemi kullanılmıştır ve lojistik regresyon modeli (Gujarati, 2004) aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

$$Li = \ln\left(\frac{Pi}{1-Pi}\right) = \beta_1 + \beta_2 X_i + u_i$$

Denetçinin olumlu görüş dışında görüş bildirme olasılığını tahmin etmek amacıyla oluşturulan lojistik regresyon modeli aşağıdaki gibidir.

$$\text{BDG} = \beta_1 + \beta_2 ZRO + \beta_3 GRO + \beta_4 AK + \beta_5 DFB + \beta_6 KO + \beta_7 İŞB + \beta_8 RSG + \beta_9 CO + \beta_{10} ZA + u_i$$

Ancak, küçük örneklemde (yaklaşık 200'ün altında) logit katsayıları yanlı sonuçlar verebilmektedir. Logit analizinde olayların olasılıklarını hesaplamak için kullanılan yöntemin nadir olay verilerinde yetersiz olması ve katsayıdaki sapmalar ile hataya neden olması ciddi bir problemdir (King ve Zeng, 2001, s.138).

Bundan dolayı, küçük örneklem boyutlarına sahip veri setleri için en çok olabilirlik yöntemi ile yapılan tahminler önemli ölçüde sapma ve yüksek ortalama karekök hatası gösterebilmekte ve sonuçların güvenilirliğini azaltabilmektedir. En çok olabilirlik yöntemi ile yapılan tahminlerde, örneklem büyüklüğü arttıkça yöntemin etkinliği artabilir ancak bazen uygulamada daha fazla veri toplanması mümkün olmayabilir. Bundan dolayı, sınırlı sayıda verilerin mevcut olduğu durumlarda cezalandırılmış tahmin yöntemleri alternatif yöntem olarak sunulmaktadır (Hutchinson, Valente, Emerson, Betts ve Dietterich, 2015).

Williams (2019)'a göre, standart lojistik regresyon modelinde, küçük örneklemden dolayı en çok olabilirlik yöntemi etkinliğini kaybetmektedir. Bu nedenle, Firth (1993)[1] yöntemi olarak da isimlendirilen cezalandırılmış lojistik regresyon yöntemi ile 100.000 örneklem büyüklüğünde yalnızca 20 gözlemde bile önemli bulgular elde edilmektedir.

[1] Cezalandırılmış lojistik regresyonun matematiksel yapısı için Firth (1993)'ün çalışmasını inceleyiniz.

Bu kapsamda, sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini tespit etmeye yönelik olarak çalışmaya dahil edilen 138 işletmeden oluşan örneklem ilgili literatüre göre nadir olay verileri olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, çalışmada cezalandırılmış lojistik regresyon yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada, cezalandırılmış lojistik regresyon yönteminin yanı sıra araştırmanın bulgularının gücünü test etmek amacıyla lojistik regresyon yöntemi de kullanılmıştır.

5.5. Araştırmanın Hipotezleri

Denetim literatürü incelendiğinde, olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü yaygın bir şekilde denetim kalitesi göstergesi olarak kullanılmıştır (Firth ve diğerleri, 2012; Türel, Taş, Genç ve Özden, 2017; Yaşar, 2016; Carey ve Simnett, 2006; Craswell ve diğerleri, 2002; Gul, Wu ve Yang, 2013; Cicovic ve Dhanoa, 2016; Blandón ve Bosch, 2013; García ve diğerleri, 2016; Chen, Li, Liu ve Lobo, 2018; Dopuch ve diğerleri, 1987; Ireland, 2003; Spathis, 2003; Zdolšek ve diğerleri, 2015). Olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin etkisi ile ilgili literatürdeki bulgular aşağıdaki gibidir.

Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun, olumlu görüş dışındaki denetim görüşü ile pozitif yönde ilişkili olduğu bulgusuna ulaşılmıştır (Firth ve diğerleri, 2012). Literatürde, olumlu görüş dışındaki denetim görüşü ve aktif karlılık arasındaki ilişkinin de negatif yönde olduğu tespit edilmiştir (Gul ve diğerleri, 2013).

Finansal kaldıraç, yüksek borç seviyelerine ilişkin riski ifade etmektedir (Carey ve Simnett, 2006). Bu kapsamda literatüre göre, olumlu görüş dışında denetim görüşü ile finansal kaldıraç oranı arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Yaşar, 2016; Carey ve Simnett, 2006; Firth ve diğerleri, 2012; García ve diğerleri, 2016; Gul ve diğerleri, 2013). Düşük likiditeden dolayı işletmenin olumlu görüş dışında denetçi görüşü alma ihtimalinin artması beklenmektedir. Dolayısıyla, finansal riski yüksek olan işletmelerin olumlu görüş dışında görüş alma ihtimali artmaktadır (Ireland, 2003). Bir işletmenin finansal durumu kötüye gittiğinde şartlı denetim raporu alma ihtimali artmaktadır (Spathis, 2003, s.79).

Büyük işletmelerin iflas etme olasılıklarının düşük olması nedeniyle (Carey ve Simnett, 2006) işletme büyüklüğü çalışmaya dahil edilmiştir. Büyük işletmeler, finansal açıdan daha kuvvetli olma eğilimi gösterdiğinden dolayı, olumlu görüş dışında görüş alma sıklığı ile işletme büyüklüğü arasında negatif olarak ilişki olması beklenmektedir

(Firth ve diğerleri, 2012, s.120). Literatürde, olumlu görüş dışındaki görüş ile işletme büyüklüğü arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Carey ve Simnett, 2006; Blandón ve Bosch, 2013; Gul ve diğerleri, 2013; Chen ve diğerleri, 2018).

Mali yıl ile denetim raporunun imzalandığı tarih arasındaki sürenin uzunluğu denetim raporu gecikmesi olarak tanımlanmaktadır. Denetim raporu gecikmesinin çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Birincisi, denetçi ve işletme arasında anlaşmazlık olması halinde, özellikle denetçi olumlu görüş dışında görüş bildirmek istediğinde görüşmelerin uzun sürmesi ihtimalinden dolayı denetim raporunda gecikme gerçekleşmektedir. İkincisi, sorunları belirlediğinde buna bağlı olarak ilave denetim çalışması yapılması gerekiyor ise gecikme meydana gelebilmektedir. Üçüncüsü, denetim raporundaki gecikmenin işletmenin yüksek doğal ve/veya kontrol riskine sahip olduğu ve bu nedenle başlangıçta daha fazla denetim çalışması yapması gerektiği anlamına gelmektedir. (Ireland, 2003, s.992-993). Bundan dolayı, denetim raporu gecikmesi ile olumlu görüş dışındaki denetim görüşü arasında pozitif yönde ilişki olduğu bulgusuna ulaşılmıştır (Ireland, 2003; Habib, 2013).

4 Büyük denetim firmaları itibarlarını korumak amacıyla daha yüksek kalitede denetim hizmeti sağlamaya özen göstermektedirler (Khurana ve Raman, 2004). Bu nedenle olumlu görüş dışındaki görüş ile denetim kuruluşu büyüklüğü arasında pozitif bir ilişki olduğu ileri sürülmektedir (Habib, 2013; Firth ve diğerleri, 2012).

Zarar eden işletmelerin başarısız olma olasılığı daha yüksek olduğu için kukla değişken olarak net dönem karı veya zararı çalışmaya dahil edilmiştir (Carey ve Simnett, 2006, s.661). Bu nedenle, olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü ile zarar arasında pozitif yönde ilişki olduğu (Gul ve diğerleri, 2013; Spathis, 2003) tespit edilmiştir. Yapılan açıklamalar doğrultusunda araştırmanın hipotezleri aşağıdaki gibidir.

H1 A: Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun, olumlu görüş dışında denetim görüşü ile arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.

H1 B: Gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun, olumlu görüş dışında denetim görüşü ile arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.

H2: Finansal kaldıraç oranı ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.

H3: İşletme büyüklüğü ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında negatif ve anlamlı bir ilişki vardır.

H4: Aktif karlılık ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında negatif ve anlamlı bir ilişki vardır.

H5: Denetim raporu süresinde gecikme ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.

H6: Denetim firması büyüklüğü ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.

H7: Zarar ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.

H8: Cari oran ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki vardır.

5.6. Örneklem Seçimi ve Araştırma Dönemleri

Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisinin 2018 yılı için araştırıldığı çalışmada, zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti için son yedi yılın incelenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda çalışmanın örneklemini, 2011-2018 yılları arasında BİST'e kayıtlı imalat sanayi sektöründe aralıksız faaliyette bulunan işletmeler oluşturmaktadır. 2011-2018 yılları arasında aralıksız faaliyette bulunan 138 işletme vardır. Çalışmaya dahil edilen işletmelere ait verilere ilişkin finansal tablolar, faaliyet raporları, finansal raporlar ve denetim raporları BİST'ten, Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun (KAP) internet sitesinden ve işletmelerin resmi internet sitelerinden elde edilerek tamamlanmıştır. Çalışmaya finans kuruluşlarının dahil edilmemesinin temel nedenleri arasında, aktiflerinin önemli bir kısmının nakit ve nakit benzeri varlıklardan oluşması ve muhasebe uygulamalarındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır.

BÖLÜM VI

BULGULAR

Çalışmanın bu bölümünde, sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisinin belirlenmesi amacıyla cezalandırılmış lojistik regresyon ve lojistik regresyon yöntemleri kullanılarak analizler yapılmıştır. Her iki analizde de 5 sürekli değişken ve 4 kategorik değişken olmak üzere toplamda 9 bağımsız değişken ve 1 bağımlı değişken bulunmaktadır. Bu çalışmada, 2018 yılı için sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun (zorunlu ve gönüllü düzeylerinde) denetim kalitesi üzerinde ne ölçüde etkisinin olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır.

6.1. Araştırmanın Bulguları

Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerinde sebep olduğu etkiyi tespit etmek amacıyla çalışmaya BİST'te imalat sanayi sektöründe faaliyette bulunan 138 şirket dahil edilmiştir. Cezalandırılmış lojistik regresyon ve lojistik regresyon yöntemlerinin kullanıldığı çalışmanın analizleri STATA 16 paket programı kullanılarak yapılmıştır. Öncelikle cezalandırılmış lojistik regresyon ve lojistik regresyon modelleri için tanımlayıcı istatistikler ve korelasyon analizi açıklandıktan sonra ardından lojistik regresyon ve cezalandırılmış lojistik regresyon analizlerinin sonuçları açıklanmıştır.

6.1.1. Cezalandırılmış Lojistik Regresyon ve Lojistik Regresyon Modelleri İçin Tanımlayıcı İstatistikler

Cezalandırılmış lojistik regresyon ve lojistik regresyon analizlerinde kullanılan değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6

Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	**Frekans**	**Yüzde**
Görüş		
Olumlu görüş	121	87.68
Olumlu görüş dışındaki görüş	17	12.32
Denetim firması büyüklüğü		
4 Büyük denetim firması dışındakiler	53	38.41
4 Büyük denetim firması	85	61.59
Rotasyon		
Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulamayanlar	86	62.32
Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulayanlar	9	6.52
Gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulayanlar	43	31.16

Tablo 6'da görüldüğü üzere 138 şirketten 121'i (%87.68) olumlu görüş bildirirken 17'si (%12.32) olumlu görüş dışında görüş bildirmiştir. Denetim firması büyüklüğü incelendiğinde 138 işletmeden 53'ü (%38.41) 4 Büyükler dışındaki denetim firmaları tarafından denetlenirken, 85'i (%61.59) 4 Büyük denetim firmaları tarafından denetlenmiştir. Rotasyon değişkeni incelendiğinde 138 işletmeden 86'sında (%62.32) sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulanmadığı, 9'unda (%6.52) zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulandığı, 43'ünde (%31.16) gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulandığı görülmektedir.

Tablo 7

Rotasyon ve Olumlu Görüş Dışındaki Bağımsız Denetim Görüşlerinin Dağılımları

Rotasyon	**Frekans**	**Yüzde**
Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulamayanlar	7	41.18
Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulayanlar	1	5.88
Gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulayanlar	9	52.94

Tablo 7'de görüldüğü üzere, toplamda 17 adet olumlu görüş dışında bağımsız denetim görüşü bulunmaktadır. Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulanmadığında 7 (%41.18) olumlu görüş dışında görüş bildirilmişken, zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulandığında 1 (%5.88) olumlu görüş dışında görüş bildirilmiş ve

gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulandığında 9 (%52.94) olumlu görüş dışında görüş bildirilmiştir.

Tablo 8

Kategorik ve Sürekli Değişkenler İçin Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	**Ortalama**	**Standart Sapma**	**Minimum**	**Maksimum**
Olumlu görüş dışındaki denetim görüşü	0.1231884	0.3298506	0	1
Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulanmadığında	0.6231884	0.4863524	0	1
Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulandığında	0.0652174	0.2478085	0	1
Gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulandığında	0.3115942	0.4648322	0	1
Aktif karlılık (ROA)	0.1079062	0.8149892	-0.73013	9.46985
Denetim firması büyüklüğü	0.615942	0.4881436	0	1
Finansal kaldıraç oranı	0.5913382	0.3564649	0.08443	3.91835
İşletme büyüklüğü	8.801812	0.7322737	7.03874	10.62099
Denetim raporunda gecikme	58.99275	26.70807	23	343
Cari oran	1.659726	1.357446	0.03269	13.13713
Net dönem karı veya zararı	0.2681159	0.4445921	0	1

Tablo 8'de kategorik ve sürekli değişkenlerin ortalaması, standart sapması, minimum ve maksimum değerleri verilmiştir. Tablo 8'e göre, olumlu görüş dışındaki denetim görüşünün ortalaması 0.1231884 standart sapması 0.3298506 ve 0 ya da 1 değerlerinden birini aldığı görülmektedir. Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulanmadığında ortalamasının 0.6231884 standart sapmasının 0.4863524 ve 0 ya da 1 değerlerinden birini aldığı görülmektedir. Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulandığında ortalama 0.0652174 standart sapma 0.2478085 ve 0 ya da 1 değerlerinden birini aldığı görülmektedir. Gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu uygulandığında ortalama 0.3115942 standart sapma 0.4648322 ve 0 ya da 1 değerlerinden birini aldığı görülmektedir. Aktif karlılık değişkeninin ortalaması 0.1079062 standart sapması 0.8149892 ve minimum -0.73013 maksimum 9.46985 değer aldığı görülmektedir. Denetim firması büyüklüğü değişkeninin ortalaması 0.615942 standart sapması 0.4881436 ve 0 ya da 1 değerlerinden birini aldığı görülmektedir. Finansal kaldıraç oranı değişkeninin ortalaması 0.5913382 standart sapması 0.3564649 ve minimum 0.08443 maksimum 3.91835 arasında değer aldığı

görülmektedir. İşletme büyüklüğü değişkeninin ortalaması 8.801812 standart sapması 0.7322737 ve minimum 7.03874 maksimum 10.62099 değerler aldığı görülmektedir. Denetim raporunda gecikme değişkeninin ortalaması 58.99275 standart sapması 26.70807 ve minimum 23 maksimum 343 arasında değer aldığı görülmektedir. Cari oran değişkeninin ortalaması 1.659726 standart sapması 1.357446 ve minimum 0.03269 maksimum 13.13713 değerler aldığı görülmektedir. Net dönem karı veya zararı değişkeninin ortalaması 0.2681159 standart sapması 0.4445921 ve 0 ya da 1 değerlerinden birini aldığı görülmektedir.

6.1.2. Cezalandırılmış Lojistik Regresyon ve Lojistik Regresyon Modelleri İçin Korelasyon Analizi Sonuçları

İki bağımsız değişken arasındaki korelasyon katsayısının yüksek olması (0.80'den fazla olması) durumunda çoklu doğrusal bağlantı ciddi bir sorun haline gelmektedir (Gujarati, 2004, s.359). Bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı sorununun olmaması için değişkenler arasındaki korelasyon katsayısının 0.80'den az olması gerekmektedir. Bu kapsamda, bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon analizinin sonuçları Tablo 9'da sunulmuştur.

Tablo 9

Değişkenler İçin Korelasyon Analizi Sonuçları

	BDG	ZRO	GRO	AK	DFB	KO	İŞB	RSG	CO	ZA
BDG	1.0000									
ZRO	-0.0097	1.0000								
GRO	0.1763	-0.1777	1.0000							
AK	0.1825	-0.0208	-0.0599	1.0000						
DFB	-0.2480	0.0879	-0.1121	-0.0677	1.0000					
KO	0.0400	-0.0128	0.0924	-0.1913	-0.0085	1.0000				
İŞB	-0.3199	0.2226	-0.1661	-0.0944	0.5122	-0.0263	1.0000			
RSG	0.0631	-0.0043	-0.0427	-0.0248	-0.2029	0.0906	-0.2029	1.0000		
CO	-0.1550	0.0244	0.1327	0.0964	-0.0366	-0.4406	-0.1127	-0.0648	1.0000	
ZA	0.2709	-0.0936	0.0166	-0.1601	-0.1275	0.3441	-0.1982	0.0813	-0.2905	1.0000

Tablo 9'a göre korelasyon analizi sonuçları incelendiğinde, bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon katsayısının 0.80'den az olduğu ve buna bağlı olarak değişkenler arasında doğrusal bir ilişkinin olmadığı tespit edilmiştir.

6.2. Lojistik Regresyon Analizi

Araştırmanın değişkenlerinin anlamlılık düzeyleri t istatistiği testi yapılarak belirlenmiştir. Bu kapsamda, lojistik regresyon analizi için t istatistiği test sonuçları Tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10

Değişkenler İçin T İstatistiği Test Sonuçları

Değişkenler	**t**
Zorunlu rotasyon	2.947*
	(2.37)
Gönüllü rotasyon	2.139**
	(2.60)
Aktif karlılık	0.705
	(1.81)
Denetim firması büyüklüğü	-0.849
	(-1.33)
Finansal kaldıraç oranı	-1.669
	(-1.78)
İşletme büyüklüğü	-1.715*
	(-2.50)
Rapor süresinde gecikme	0.00482
	(0.91)
Net dönem karı veya zararı	1.721*
	(2.06)
Cari oran	-1.283**
	(-3.08)
_cons	13.60*
	(2.30)
N	138

* $p < 0.05$, ** $p < 0.01$, *** $p < 0.001$ önem düzeyinde anlamlı

Tablo 10'da görüldüğü üzere, gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu ve cari oran değişkenleri istatistiksel olarak %1 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır. Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu, işletme büyüklüğü ve net dönem karı veya zararı değişkenleri %5 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır. Aktif karlılık, denetim firması büyüklüğü, finansal kaldıraç oranı, rapor süresinde gecikme değişkenleri istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır.

Lojistik regresyon modelinin uyumunu bir bütün olarak değerlendirmek amacıyla Hosmer-Lemeshow uyum iyiliği testi yapılmıştır. Lojistik regresyon Hosmer-Lemeshow uyum iyiliği test sonuçları Tablo 11'de sunulmuştur.

Tablo 11

Lojistik Regresyon Hosmer-Lemeshow Uyum İyiliği Test Sonuçları

Ki-kare	**Serbestlik derecesi**	**P değeri**
3.11	8	0.9274

Hosmer-Lemeshow test sonuçlarına göre p değeri 0.05'ten büyük olduğu için modelin bütün olarak uyumlu olduğu söylenebilir.

6.2.1. Lojistik Regresyon Analizi Sonuçları

9 serbestlik derecesinde Wald testi ki kare dağılımına uymaktadır. Modelin bütünü istatistiksel olarak %1 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır. Tablo 12'de lojistik regresyon analizi sonuçları sunulmuştur.

Tablo 12

Lojistik Regresyon Analizi Sonuçları

Olumlu görüş dışında görüş	**Katsayı**	**Dirençli Standart hata**	**z**	**P>|z|**	**%95 güven aralığı**	
Zorunlu rotasyon	2.946698	1.242638	2.37	0.018	0.5111728	5.382224
Gönüllü rotasyon	2.139377	0.8242526	2.60	0.009	0.5238721	3.754883
Aktif karlılık	0.7047076	0.3900085	1.81	0.071	-0.059695	1.46911
Denetim firması büyüklüğü	-0.8493114	0.636788	-1.33	0.182	-2.097393	0.3987702
Finansal kaldıraç oranı	-1.668665	0.939639	-1.78	0.076	-3.510323	0.1729939
İşletme büyüklüğü	-1.714901	0.6852134	-2.50	0.012	-3.057894	-0.3719074
Rapor süresinde gecikme	0.0048151	0.0052626	0.91	0.360	-0.0054993	0.0151296
Cari oran	-1.282587	0.4169158	-3.08	0.002	-2.099726	-0.4654466
Net dönem karı veya zararı	1.720822	0.8363855	2.06	0.040	0.0815362	3.360107
Sabit	13.59546	5.904996	2.30	0.021	2.021882	25.16904

Wald chi2(9)= 27.01
Prob > chi2= 0.0014
Pseudo R2= 0.4026
Log pseudolikelihood = -30.770984

Tablo 12 incelendiğinde, zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu değişkeninde birim değişme olumlu görüş dışındaki denetim görüşünü 2.946698 kadar arttırmakta ve pozitif bir etkinin olduğu görülmektedir. Bulunan sonuç, Firth ve diğerlerinin (2012) çalışmaları ile benzerlik göstermektedir. Gönüllü rotasyon değişkeninde birim değişme olumlu görüş dışındaki denetim görüşünü 2.139377 kadar arttırmakta ve pozitif yönde etkilemektedir. Elde edilen sonuç, Firth ve diğerlerinin (2012) çalışmaları ile farklılık göstermektedir. Zorunlu ve gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun değeri arttıkça işletmenin olumlu görüş dışında görüş alma ihtimali o kadar artmaktadır.

Tablo 12'ye göre, işletme büyüklüğü değişkeninde birim değişme olumlu görüş dışında denetim görüşünü -1.714901 kadar azaltmakta ve etkisinin negatif yönde olduğu görülmektedir. İşletme büyüklüğü değişkeninde bir artış denetçinin olumlu görüş dışında denetim görüşü bildirme ihtimalini azaltmaktadır. Çalışmanın bulgusu, Chen ve diğerlerinin (2018) bulgusu ile benzerlik göstermektedir.

Tablo 12'ye göre, cari oran değişkeninde birim değişme olumlu görüş dışında denetim görüşünü -1.282587 kadar azaltmakta negatif yönde etkisinin olduğu görülmektedir. Cari oran değişkeni ne kadar artar ise işletmenin olumlu görüş dışında denetim görüşü alma oranı o kadar azalmaktadır. Bulgular, literatürdeki çalışmalar ile (Ireland, 2003; Spathis, 2003) benzerlik göstermektedir.

Tablo 12'ye göre, net dönem karı veya zararı değişkeninde birim değişme olumlu görüş dışında denetim görüşünü 1.720822 birim arttırmakta ve pozitif yönde etkisinin olduğu görülmektedir. Çalışmanın bulgusu, Gul ve diğerlerinin (2013) çalışmalarının sonucu ile benzerlik göstermektedir.

Tablo 12'de yer alan ve çalışmaya dahil edilen aktif karlılık, denetim firması büyüklüğü, finansal kaldıraç oranı ve rapor süresinde gecikme değişkenleri anlamlı bulunmadığı (p>0.05) için yorum yapılmamıştır.

Tablo 13

Lojistik Regresyon Analizinin Odds Oranı Sonuçları

Olumlu görüş dışında görüş	**Odds oranı**	**Dirençli Standart hata**	**z**	**P>|z|**	**%95 güven aralığı**	
Zorunlu rotasyon	19.04298	23.66353	2.37	0.018	1.667245	217.5055
Gönüllü rotasyon	8.494148	7.001324	2.60	0.009	1.688553	42.72922
Aktif karlılık	2.023255	0.7890866	1.81	0.071	0.9420518	4.345367
Denetim firması büyüklüğü	0.4277094	0.2723602	-1.33	0.182	0.1227761	1.489991
Finansal kaldıraç oranı	0.1884986	0.1771206	-1.78	0.076	0.0298872	1.188859
İşletme büyüklüğü	0.1799816	0.1233258	-2.50	0.012	0.0469865 0.6894181	
Rapor süresinde gecikme	1.004827	0.005288	0.91	0.360	0.9945158	1.015245
Cari oran	0.2773191	0.1156187	-3.08	0.002	0.1224899 0.6278547	
Net dönem karı veya zararı	5.589119	4.674658	2.06	0.040	1.084953	28.79228
Sabit	802479.6	4738639	2.30	0.021	7.552525	8.53e+10

Wald chi2(9)= 27.01
Prob > chi2= 0.0014
Pseudo R2= 0.4026
Log pseudolikelihood = -30.770984

Tablo 13 incelendiğinde, zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu değişkenindeki birim artış olumlu görüş dışındaki denetçi görüşünü 19.04298 faktör

arttırmakta ve pozitif etkinin oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Gönüllü rotasyon değişkenindeki birim değişme olumlu görüş dışındaki denetçi görüşünü 8.494148 faktör arttırmakta ve pozitif olarak etkilediği görülmektedir. Gönüllü rotasyon değişkeninin değerindeki bir artış olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü ihtimalini yaklaşık olarak %749 arttırmaktadır.

Tablo 13'e göre, işletme büyüklüğü değişkenindeki birim değişme olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü oranını 0.1799816 faktör azaltmaktadır. İşletme büyüklüğü değişkenindeki bir artış olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü ihtimalini yaklaşık olarak %82 azaltmaktadır.

Tablo 13'e göre, cari oran değişkenindeki birim değişme olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü oranını 0.2773191 faktör azaltmaktadır. Cari oran değişkeninde artış olması durumunda olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü oranını yaklaşık %72 azaltmaktadır.

Tablo 13'e göre, net dönem karı veya zararı değişkenindeki birim artış olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü oranını 5.589119 faktör arttırmaktadır. Zarar değişkenindeki her artış olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü oranını yaklaşık olarak %458 arttırmaktadır.

Tablo 13'de yer alan ve çalışmaya dahil edilen aktif karlılık, denetim firması büyüklüğü, finansal kaldıraç oranı ve rapor süresinde gecikme değişkenleri anlamlı bulunmadığı ($p>0.05$) için yorum yapılmamıştır.

6.3. Cezalandırılmış Lojistik Regresyon Analizi

Çalışmaya dahil edilen değişkenlerin anlamlılık düzeyleri t istatistiği testi yapılarak belirlenmiştir. Tablo 14'de yer alan değişkenlerin t istatistiği test sonuçları aşağıda sunulmuştur.

Tablo 14

Değişkenler İçin T İstatistiği Test Sonuçları

Değişkenler	**t**
Zorunlu rotasyon	2.723*
	(2.23)
Gönüllü rotasyon	1.897**
	(2.64)
Aktif karlılık	0.315
	(1.67)
Denetim firması büyüklüğü	-0.771
	(-1.07)
Finansal kaldıraç oranı	-0.947
	(-1.57)
İşletme büyüklüğü	-1.465*
	(-2.52)
Rapor süresinde gecikme	0.00609
	(1.05)
Cari oran	-0.954
	(-1.95)
Net dönem karı veya zararı	1.487*
	(2.03)
_cons	10.94*
	(2.20)
N	138

* $p < 0.05$, ** $p < 0.01$, *** $p < 0.001$ önem düzeyinde anlamlı

Tablo 14'e göre, gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu istatistiksel olarak %1 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır. Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu, işletme büyüklüğü ve net dönem karı veya zararı değişkenleri istatistiksel olarak %5 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır. Aktif karlılık, denetim firması büyüklüğü, finansal kaldıraç oranı, rapor süresinde gecikme ve cari oran değişkenleri istatistiksel olarak anlamlı olmadıkları için yorum yapılamamıştır.

6.3.1. Cezalandırılmış Lojistik Regresyon Analizi Sonuçları

Cezalandırılmış lojistik regresyon analizi sonuçları Tablo 15'de sunulmuştur. 9 serbestlik derecesinde Wald testi ki kare dağılımına uymaktadır. Modelin bütünü istatistiksel olarak %5 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 15

Cezalandırılmış Lojistik Regresyon Analizi Sonuçları

Olumlu görüş dışında görüş	**Katsayı**	**Standart hata**	**z**	**P>|z|**	**%95 güven aralığı**	
Zorunlu rotasyon	2.722539	1.223298	2.23	0.026	0.3249181	5.12016
Gönüllü rotasyon	1.896803	0.7180286	2.64	0.008	0.4894924	3.304113
Aktif karlılık	0.3153603	0.1891706	1.67	0.096	-0.0554072	0.6861278
Denetim kuruluşu büyüklüğü	-0.7709927	0.721064	-1.07	0.285	-2.184252	0.6422668
Finansal kaldıraç oranı	-0.9472343	0.6017184	-1.57	0.115	-2.126581	0.232112
İşletme büyüklüğü	-1.464508	0.580077	-2.52	0.012	-2.601438	-0.3275778
Denetim raporunda gecikme	0.0060885	0.0058237	1.05	0.296	-0.0053258	0.0175028
Cari oran	-0.9536942	0.4892039	-1.95	0.051	-1.912516	0.0051278
Net dönem karı veya zararı	1.486515	0.733392	2.03	0.043	0.0490927	2.923937
Sabit	10.93964	4.983159	2.20	0.028	1.172831	20.70645

Wald chi2(9)= 20.15
Prob > chi2= 0.0170
Penalized log likelihood = -21.211407

Tablo 15 incelendiğinde, zorunlu rotasyon değişkeninde birim değişme olumlu görüş dışındaki denetçi görüşünü 2.722539 kadar arttırmakta ve pozitif etkisinin olduğu görülmektedir. Bu sonuç Firth ve diğerlerinin (2012) çalışmaları ile benzerlik göstermektedir. Gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu değişkeninde birim değişme olumlu görüş dışındaki denetçi görüşünü 1.896803 kadar arttırmakta ve pozitif bir etkiye neden olmaktadır. Bu bulgu Firth ve diğerlerinin (2012) çalışmaları ile farklılık göstermektedir. Zorunlu ve gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun

değerleri arttığında denetçinin olumlu görüş dışında görüş bildirme ihtimali o kadar artmaktadır.

Tablo 15'e göre işletme büyüklüğü değişkenindeki birim değişme olumlu görüş dışındaki denetçi görüşünü -1.464508 birim azaltmakta ve negatif yönde etkilemektedir. Bulgunun, literatürdeki çalışmalar ile benzerlik gösterdiği görülmektedir (Carey ve Simnett, 2006; Blandón ve Bosch, 2013; Gul ve diğerleri, 2013).

Tablo 15'e göre, net dönem karı veya zararı değişkenindeki birim değişme olumlu görüş dışındaki denetçi görüşünü 1.486515 kadar arttırmakta ve pozitif yönde etkisinin olduğu görülmektedir. Çalışmanın bulgusu, literatürdeki bulgular ile benzerlik göstermektedir (Gul ve diğerleri, 2013; Spathis, 2003).

Tablo 15'de yer alan ve çalışmaya dahil edilen aktif karlılık, denetim firması büyüklüğü, finansal kaldıraç oranı, denetim rapor süresinde gecikme ve cari oran değişkenleri anlamlı bulunmadığı için (p>0.05) yorum yapılmamıştır.

Tablo 16

Cezalandırılmış Lojistik Regresyon Analizinin Odds Oranı Sonuçları

Olumlu görüş dışındaki görüş	**Odds oranı**	**Standart hata**	**z**	**P>|z|**	**%95 güven aralığı**	
Zorunlu rotasyon	15.21891	18.61727	2.23	0.026	1.383917	167.3621
Gönüllü rotasyon	6.664551	4.785338	2.64	0.008	1.631488	27.22438
Aktif karlılık	1.370753	0.2593062	1.67	0.096	0.9460998	1.98601
Denetim firması büyüklüğü	0.4625537	0.3335308	-1.07	0.285	0.1125619	1.900785
Finansal kaldıraç oranı	0.3878121	0.2333537	-1.57	0.115	0.1192443	1.261261
İşletme büyüklüğü	0.2311918	0.134109	-2.52	0.012	0.0741669	0.7206672
Denetim raporunda gecikme	1.006107	0.0058593	1.05	0.296	0.9946883	1.017657
Cari oran	0.385315	0.1884976	-1.95	0.051	0.1477083	1.005141
Net dönem karı veya zararı	4.421658	3.242809	2.03	0.043	1.050318	18.61442
Sabit	56367.21	280886.8	2.20	0.028	3.231126	9.83e+08

Wald chi2(9)= 20.15
Prob > chi2= 0.0170
Penalized log likelihood = -21.211407

Tablo 16 incelendiğinde, zorunlu rotasyon değişkenindeki birim artış olumlu görüş dışındaki denetçi görüş oranını 15.21891 faktör arttırmakta ve pozitif yönde etkinin oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Gönüllü rotasyon değişkenindeki birim artış olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü oranını 6.664551 faktör arttırmaktadır. Başka bir yorum biçimi olarak gönüllü rotasyon değişkenindeki her artışın olumlu görüş dışındaki görüş oranını yaklaşık olarak %566 arttırdığı söylenebilir.

Tablo 16'ya göre, işletme büyüklüğü değişkenindeki birim değişme olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü oranını 0.2311918 faktör azaltmaktadır. İşletme büyüklüğü değişkenindeki birim değişme olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü oranını %76 azaltmaktadır.

Tablo 16'ya göre, net dönem karı veya zararı değişkenindeki birim artış olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü oranını 4.421658 faktör arttırmaktadır. Zarar değişkeninde artış olması durumunda olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü oranı %342 artmaktadır.

Tablo 16'da görüldüğü üzere aktif karlılık, denetim firması büyüklüğü, finansal kaldıraç oranı, denetim rapor süresinde gecikme ve cari oran değişkenleri anlamlı olmadığından ($p>0.05$) dolayı yoruma dahil edilmemiştir.

BÖLÜM VII

TARTIŞMA VE YORUM

7.1. Çalışma Hakkında Tartışma

Türkiye'de KGK tarafından 26.12.2012 tarihinde ''Bağımsız Denetim Yönetmeliği'' yayımlanarak denetim firması rotasyonu ve sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu zorunlu hale gelmiştir. Ancak, literatürde gerek denetim firması düzeyinde gerek sorumlu ortak baş denetçi düzeyinde rotasyon uygulamasının denetim kalitesine olan etkisi hakkında kesin bir yargıya varılamadığı görülmektedir. Rotasyon uygulaması ile uzun süreli ilişkinin önüne geçileceği ve bundan dolayı denetçinin bağımsızlığının artacağı, denetçinin yeni bir bakış açısı ile denetim faaliyetini yürüteceği ileri sürülürken öte yandan, rotasyon uygulamasının denetçinin işletmeye özgü bilgisinin yetersiz olmasının bağımsız denetim sürecini olumsuz etkileyebileceği ve denetim maliyetlerinin artacağı öne sürülmektedir. Bu kapsamda, sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerinde etkisinin olup olmadığını tespit etmek amacıyla bu çalışma yapılmıştır.

7.2. Çalışmanın Yorumlanması

Çalışmada, zorunlu ve gönüllü denetim firması ya da sorumlu ortak baş denetçi düzeyinde rotasyon uygulamasının üzerinde durulmuştur. Literatürde bazı çalışmalarda rotasyon uygulamasının denetim kalitesini arttırdığı bulgusuna ulaşılırken bazı çalışmalarda ise rotasyonun denetim kalitesini arttırmadığı bulgusuna ulaşılmıştır. Bu nedenle, çalışmanın amacı rotasyon uygulamasının denetim kalitesine olan etkisini araştırmaktır. Ancak, çalışmada rotasyon uygulamasının denetim firması düzeyinde değil sorumlu ortak baş denetçi düzeyinde denetim kalitesine olan etkisi araştırılmıştır. Denetim kalitesi soyut bir kavram olduğundan dolayı denetim kalitesi göstergesi olarak olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü kullanılmıştır.

Araştırmada, cezalandırılmış lojistik regresyon ve lojistik regresyon yöntemleri kullanılmıştır. Yapılan analizler sonucunda, zorunlu ve gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu olumlu görüş dışındaki denetçi görüşünü arttırmakta dolayısıyla denetim kalitesini arttırmaktadır.

BÖLÜM VIII

SONUÇ VE ÖNERİLER

8.1. Sonuç

Bağımsız denetim, işletme yönetimi tarafından sunulan finansal bilgilerin doğruluğunun belirli yöntemler kullanılarak tespit edilmesi ve raporlanması işlemidir. Günümüzde işletmelerin sayılarının ve büyüklüklerinin artması muhasebe sisteminin karmaşıklaşmasına, finansal bilginin güvenilirliğine duyulan ihtiyacın da artmasına neden olmuştur. Ancak, 20. yüzyılın sonu ve 21. yüzyılın başlarında yaşanan muhasebe skandalları nedeniyle işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarının finansal bilgiye duyduğu güven azalmıştır. Bilgi kullanıcıları tarafından denetim kalitesi sorgulanmaya başlanmıştır. Bu bağlamda, finansal bilgi asimetrisinin azaltılmasında, denetçinin bağımsızlığının ve denetim kalitesinin arttırılmasında bağımsız denetim faaliyeti çok büyük öneme sahiptir. Denetçi bağımsızlığının arttırılması amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmak ile birlikte yapılan düzenlemelerden biri de zorunlu rotasyon uygulamasıdır. Denetçinin görev süresinin uzun olması, denetçi ve işletme arasında çıkar çatışmasının oluşmasına zemin hazırlayabilmektedir. Rotasyon uygulaması ile denetçinin işletme ile uzun süreli ilişki kurmasının önüne geçilmesi ve denetim kalitesinin artması amaçlanmaktadır.

Fakat, denetimin hizmet faaliyeti olmasından dolayı gerçek denetim kalitesi yerine algılanan denetim kalitesini tespit etmek amacıyla literatürde çeşitli denetim kalitesi göstergeleri bulunmaktadır. Bu çalışmada, denetim kalitesi göstergesi olarak olumlu görüş dışında denetçi görüşü kullanılmıştır. Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun denetim kalitesine ne ölçüde etkisinin olduğu veya olmadığı borsaya kote olan imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren 138 şirket örnekleminde incelenmiştir. Bu bağlamda, sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun denetim kalitesine olan etkisi cezalandırılmış lojistik regresyon ve lojistik regresyon yöntemleri ile analiz edilmiştir. Araştırmanın veri seti küçük örneklem boyutuna sahip olduğundan dolayı parametre tahminlerinde yanıltıcı sonuçlar elde etmemek için cezalandırılmış lojistik regresyon yöntemi kullanılmıştır. Analiz sonucunda elde edilen bulguların gücünü test etmek amacıyla lojistik regresyon yöntemi de kullanılmıştır.

Türkiye'de sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisinin tespitine yönelik olarak sınırlı sayıda çalışmalar bulunmaktadır. Yapılan

çalışmalarda, denetim kalitesinin ağırlıklı olarak tahakkuklar ile ölçüldüğü Tuan (2019) ve Yalçın (2018)'nın çalışmalarında görülmektedir. Ancak, bu çalışmada denetim kalitesi ölçütü olarak olumlu görüş dışında denetim görüşünün kullanılması çalışmayı diğer çalışmalardan ayırmakta ve literatüre yenilik kazandırmaktadır. Ayrıca, araştırmanın bulguları farklı bir yöntem olan cezalandırılmış lojistik regresyon yöntemi ile analiz edildiğinden dolayı Türkiye'de denetim alanında öncü çalışma olduğu düşünülmektedir.

Araştırma kapsamında kurulan hipotezlerin sonuçları Tablo 17 ve Tablo 18'de yer almaktadır. Lojistik regresyon analizine göre araştırmada kurulan hipotezlerin sonuçları Tablo 17'de sunulduktan sonra ardından Tablo 18'de cezalandırılmış lojistik regresyon analizine göre araştırmanın hipotez sonuçları sunulmaktadır. Hipotez sonuçları açıklandıktan sonra ardından çalışmanın bulgularına değinilmiştir.

Tablo 17

Lojistik Regresyon Analizi Hipotez Sonuçları

Hipotez	**P değeri**	**Hipotez sonucu**
H1 A: Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun, olumlu görüş dışında denetim görüşü ile arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.018	Kabul
H1 B: Gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun, olumlu görüş dışında denetim görüşü ile arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.009	Kabul
H2: Finansal kaldıraç oranı ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.076	Red
H3: İşletme büyüklüğü ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında negatif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.012	Kabul
H4: Aktif karlılık ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında negatif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.071	Red
H5: Denetim raporu süresinde gecikme ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.360	Red
H6: Denetim firması büyüklüğü ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.182	Red
H7: Zarar ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.040	Kabul
H8: Cari oran ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki vardır.	0.002	Kabul

Tablo 18

Cezalandırılmış Lojistik Regresyon Analizi Hipotez Sonuçları

Hipotez	**P değeri**	**Hipotez sonucu**
H1 A: Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun, olumlu görüş dışında denetim görüşü ile arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.026	Kabul
H1 B: Gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun, olumlu görüş dışında denetim görüşü ile arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.008	Kabul
H2: Finansal kaldıraç oranı ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.115	Red
H3: İşletme büyüklüğü ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında negatif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.012	Kabul
H4: Aktif karlılık ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında negatif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.096	Red
H5: Denetim raporu süresinde gecikme ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.296	Red
H6: Denetim firması büyüklüğü ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.285	Red
H7: Zarar ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki vardır.	0.043	Kabul
H8: Cari oran ile olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki vardır.	0.051	Red

Sorumlu ortak baş denetçi rotasyonun denetim kalitesine olan etkisini belirlemeye yönelik olarak uygulanan cezalandırılmış lojistik regresyon analizi sonuçlarına göre, zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun ve gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun olumlu görüş dışındaki denetçi görüşüne pozitif bir etkilerinin olduğunu ve buna bağlı olarak denetim kalitesini arttırdıkları bulgusuna ulaşılmıştır. Lojistik regresyon analizi sonuçlarına göre, zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu ve gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun olumlu görüş dışındaki denetçi görüşüne pozitif yönde etkilerinin oldukları ve denetim kalitesini arttırdıkları görülmektedir. Çalışmada kullanılan her iki yöntemin bulgularına göre, zorunlu ve gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun denetim kalitesini arttırdığı görülmektedir.

Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi ve gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun denetim kalitesine olan etkilerinin daha net görülmesi amacıyla

cezalandırılmış lojistik regresyon ve lojistik regresyon sonuçları kıyaslanarak Tablo 19 ve Tablo 20'de sunulmuştur.

Tablo 19

Zorunlu Sorumlu Ortak Baş Denetçi Rotasyonu İçin Cezalandırılmış Lojistik Regresyon ve Lojistik Regresyon Sonuçlarının Kıyaslanması

Yöntem	Değişken	Odds oranı	Standart hata	P değeri
Cezalandırılmış lojistik regresyon	Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu	15.21891	18.61727	0.026
Lojistik regresyon	Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu	19.04298	23.66353	0.018

Tablo 19'da lojistik regresyon yönteminde zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun olumlu görüş dışındaki denetçi görüşüne olan etkisi daha yüksektir. Ancak, standart hata cezalandırılmış lojistik regresyon analizinde daha düşüktür. Zorunlu sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu değişkeni her iki yöntemde de istatistiksel olarak %5 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 20

Gönüllü Sorumlu Ortak Baş Denetçi Rotasyonu İçin Cezalandırılmış Lojistik Regresyon ve Lojistik Regresyon Sonuçlarının Kıyaslanması

Yöntem	Değişken	Odds oranı	Standart hata	P değeri
Cezalandırılmış lojistik regresyon	Gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu	6.664551	4.785338	0.008
Lojistik regresyon	Gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu	8.494148	7.001324	0.009

Tablo 20'de lojistik regresyon yönteminde gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun olumlu görüş dışındaki denetim görüşüne olan etkisi daha fazladır. Ancak, cezalandırılmış lojistik regresyon yönteminde standart hata daha düşüktür. Gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu değişkeni her iki yöntemde de istatistiksel olarak %1 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır.

8.2. Gelecekte Yapılacak Çalışmalar İçin Öneriler

Bu çalışmada, 2018 yılı için sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisi tespit edilmiştir. Çalışmanın örneklemi, 2011-2018 yılları arasında aralıksız faaliyet gösteren 138 şirketten oluşmaktadır. Denetim kalitesi göstergesi olarak olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü kullanılmıştır. Gelecekte yapılacak olan çalışmalarda, sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu yerine denetim firması rotasyonunun denetim kalitesine olan etkisi araştırılabilir ve denetim kalitesi göstergesi olarak olumlu görüş dışındaki denetçi görüşü yerine farklı bir gösterge kullanılabilir. Araştırmanın veri seti genişletilerek daha uzun yılları kapsayan farklı sektörler de çalışmaya dahil edilebilir. Bu çalışmada yer alan bağımsız değişkenlerin yanı sıra önceki yıl bağımsız denetim görüşü ve net çalışma sermayesi değişkenleri de çalışmaya dahil edilebilir.

KAYNAKÇA

Ajao, O.S., Olamide, J.O. ve Temitope, A.A. (2016). Evolution and development of auditing. *Unique Journal of Business Management Research, 3(1),* 32-40.

Akçay, A. ve Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 40,* 227-256.

Al-Ajmi, J. (2009). Audit firm, corporate governance, and audit quality: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 25,* 64-74.

Ali, S. ve Aulia, M.R.P. (2015). Audit firm size, auditor industry specialization and audit quality: An empirical study of Indonesian state-owned enterprises. *Research Journal of Finance and Accounting, 6(22),* 1-14.

Al-Khaddash, H., Al- Nawas, R. ve Ramadan, A. (2013). Factors affecting the quality of auditing: The case of Jordanian Commercial Banks. *International Journal of Business and Social Science, 4(11),* 206-222.

Altıntaş, T. (2011). *Halka açık şirketlerin bağımsız denetiminin kalitesi* (1.bs.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Alzeaideen, K.A. ve Al-Rawash, S.Z. (2018). The effect of ownership structure and corporate debt on audit quality: Evidence from Jordan. *International Journal of Economics and Financial Issues, 8(3),* 51-58.

Andren A. ve Ysander O. (2014). Opting out of audit what are the swedish companies experiences? Yüksek lisans tezi, University of Gothenburg, School of Economics, Business and Law, Gothenburg.

Arel, B., Brody, R. ve Pany, K. (2006). Findings on the effects of audit firm rotation on the audit process under varying strengths of corporate governance. *Advances in Accounting, 22,* 1-27.

Arens, A.A., Elder, R.J. ve Beasley, M.S. (2012). Auditing and assurance services (14. bs.). United States of America: Pearson Education Inc.

Arıoğlu, E. ve Tuan, K. (2015). Auditor rotation at Borsa Istanbul firms: An event study. *Journal of Economics, Finance and Accounting, 2(3),* 397-408.

Asthana, S.C. ve Boone, J.P. (2012). Abnormal Audit Fee and Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31(3),* 1-22.

Ayboğa, H. (2003). Globalleşme sürecinde ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek mensuplarının eğitimi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 18(1),* 327-359.

Azgın, N. (2018). Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi. Doktora tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

Bagshaw, K. (2013). *Audit and assurance Essentials for Professional accountancy exams*. United Kingdom: John Wiley & Sons.

Bala, H., Amran, N.A. ve Shaari, H. (2018). Audit fees and financial reporting quality: A study of listed companies in Nigeria. *International Review of Management and Business Research, 7(2),* 482-489.

Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünya'da denetim standartlarına genel bir bakış. *Maliye Dergisi, 148,* 35-62.

Bauwhede, H.V. ve Willekens, M. (2004). Evidence on (the lack of) audit-quality differentiation in the private client segment of the Belgian audit market. *European Accounting Review,* 13(3), 501-522.

Blandón, J.G. ve Bosch, J.M.A. (2013). Audit firm tenure and qualified opinions: New evidence from Spain. *Spanish Accounting Review, 16(2),* 118-125.

Boynton, W.C. ve Johnson, R.N. (2005). Modern auditing: Assurance services and the integrity of financial reporting (8.bs.).

Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe denetimi* (8.bs.). İstanbul: Alfa.

Cameran, M., Francis, J.R., Marra, A. ve Pettinicchio, A. (2015). Are there adverse consequences of mandatory auditor rotation? Evidence from the Italian experience. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 34(1),* 1-38.

Cameran, M., Negri, G. ve Pettinicchio, A. (2015). The audit mandatory rotation rule: The state of the art. *The Journal of Financial Perspectives, 3(2),* 1-29.

Carcello, J.V. ve Nagy, A.L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 23(2),* 55-69.

Carcello, J.V. ve Palmrose, Z.V. (1994). Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients. *Journal of Accounting Research, 32,* 1-30.

Carey, P. ve Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review, 81(3),* 653–676.

Casterella, J.R. ve Johnston, D. (2013). Can the academic literature contribute to the debate over mandatory audit firm rotation? *Research in Accounting Regulation, 25,* 108–116.

Catanach, A.H. ve Walker, P.L. (1999). The international debate over mandatory auditor rotation: A conceptual research framework. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, 8(1),* 43–66.

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

Chen, D., Li, L., Liu, X. ve Lobo, G.J. (2018). Social trust and auditor reporting conservatism. *Journal of Business Ethics, 153*, 1083–1108.

Chi, W., Huang, H,. Liao, Y. ve Xie, H. (2009). Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research, 26(2),* 359–391.

Cho, M., Ki, E. ve Kwon, S.Y. (2017). The effects of accruals quality on audit hours and audit fees. *Journal of Accounting, Auditing & Finance, 32(3),* 372-400.

Choi, J.H., Kim, C.F., Kim, J.B. ve Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory, 29(1),* 73-97.

Choi, J.H., Kim, J.B. ve Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory,* 1-39.

Choi, J.S., Lim, H.J. ve Mali, D. (2017). Mandatory audit firm rotation and big4 effect on audit quality: Evidence from South Korea. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance, 13(1),* 1-40.

Chow, C.W. ve Rice, S.J. (1982). Qualified audit opinions and auditor switching. *The Accounting Review, 57(2),* 326-335.

Cicovic, T. ve Dhanoa, S. (2016). Audit firm rotation could the concept enhance an auditor's independence? Yüksek lisans tezi, Uppsala University, Uppsala.

Copley, P.A. ve Doucet, M.S. (1993). Auditor tenure, fixed fee contracts, and the supply of substandard single audits. *Public Budgeting & Finance, Fall,* 23-35.

Craswell, A., Stokes, D.J. ve Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics, 33,* 253–275.

Çalış, Y.E. (2013). *Aracı kurumlarda iç denetim uygulaması* (1.bs.). İstanbul: Yalın Yayıncılık.

Çetinoğlu, T. ve Kurnaz, N. (2010). *İç denetim güncel yaklaşımlar* (1.bs.). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Dang, L. (2004). Assessing actual audit quality. Doktora Tezi, Drexel University, Pensilvanya.

Davidson, R.A. ve Neu, D. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research*, *9(2)*, 479-488.

DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, *3*, 183-199.

DeFond, M.L., Wong, T.J. ve Li, S. (2000). The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China. *Journal of Accounting and Economics*, *28*, 269-305.

Dopuch, N., Holthausen, R.W. ve Leftwich, R.W. (1987). Predicting audit qualifications with financial and market variables. *The Accounting Review*, *62(3)*, 431-454.

Dopuch, N., King, R.R. ve Schwartz, R. (2003). Independence in appearance and in fact:An experimental investigation. *Contemporary Accounting Research*, 20(1), 79–114.

Durmuş, A.F., Otlu, F. ve Özkan, Ö. (2018). Denetim kanıtı kalitesinin denetçi görüşüne etkisi: Literatür incelemesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, *9(1)*, 66-88.

Durmuş, C.N. ve Taş, O. (2008). *SPK düzenlemeleri ve 3568 sayılı mevzuat kapsamında denetim* (1. bs.). İstanbul: Alfa.

Durukan, M.B. ve İkiz, A. (2007). Denetim kalitesi, kalite ve hizmet kalitesine ilişkin modeller: Kavramsal çerçeve. *Mali Çözüm Dergisi*, *82*, 29-56.

Ebimobowei, A. ve Keretu, O.J. (2011). Mandatory rotation of auditors on audit quality, costs and independence in South-South, Nigeria. *International Business Management*, *5(3)*, 166-172.

Elder, R.J., Lowensohn, S. ve Reck, J.L. (2015). Audit firm rotation, auditor specialization, and audit quality in the municipal audit context. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, *4*, 73-100.

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, *6*, 51-63.

Erdoğan, N. ve Azgın, N. (2018). Denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ve pratikte uygulamalarının karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, *56*, 49-62.

Esendemir, E. (2011). Finansal bilginin güvenilirliği ile ilgili bağımsız denetimin amacı ve bağımsız denetim süreci ile ilgili son gelişmeler. *Journal of Yaşar University*, *23(6)*, 3890-3903.

Ewelt-Knauer, C., Gold, A. ve Pott, C. (2012). *What do we know about mandatory audit firm rotation?* Research Report, Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS).

Febrianto, R., Dini, F., Audina, D., Yuskar, Y. ve Juita, V. (2017). The influence of pseudo auditor rotation on audit quality: New evidence. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal, 11(4), 71-85.*

Firth, D. (1993). Bias reduction of maximum likelihood estimates. *Biometrika*, *80(1),* 27-38.

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

Francis, J.R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, *36*, 345-368.

Francis, J.R., Khurana, I.K. ve Pereira, R. (2003). The role of accounting and auditing in corporate governance and development of financial markets around the World. *Asia-Pasific Journal of Accounting & Economics*, *10(1),* 1-30.

Gamgam, H. ve Altunkaynak, B. (2017). *Regresyon analizi* (2. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Gantz, S.D. (2014). *The basics of IT audit. Purposes, processes, and practical information*. United States of America: Elsevier.

Garach, H. (2001). Auditor switching. Yüksek lisans tezi, University of South Africa, Pretoria.

García, B., Gill de Albornoz, B. ve De las Heras, E. (2016). Opinion-shopping: Partner versus firm level evidence. *Araştırma makalesi*, 3-29.

Geiger, M.A. ve Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, *21(1)*, 67-78.

Gönen, S. ve Rasgen, M. (2016). Bağımsız denetimde zorunlu denetçi rotasyonu. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, *5(7),* 1809-1822.

Gujarati, D.N. (2004). *Basic econometrics* (4. bs.). McGraw-Hill.

Gul, F.A., Wu, D. ve Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review, 88(6)*, 1993-2023.

Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe denetimi* (1. bs.). İstanbul: Aktüel Yayınları.

Güçlü, F. (2013). *Muhasebe denetimi (ilkeler ve teknikler)* (göz.gez.bs.). Ankara: Detay Yayıncılık.

Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe denetimi* (göz.gez.4.bs.). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri* (14. bs.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Habib, A. (2013), A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. *Managerial Auditing Journal, 28(3),* 184-216.

Haftacı, V. (2018). *Muhasebe denetimi* (göz.gez.5.bs.). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Hamilton, J., Ruddock, C., Stokes, D. ve Taylor, S. (2005). Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism. *Araştırma makalesi,* 1-37.

Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. ve Wallage, P. (2005). *Principles of auditing* (2. bs.). England: Pearson Education Limited.

Hoyle, J. (1978). Mandatory auditor rotation: The arguments and an alternative. *The Journal of Accountancy*, 69-78.

Hutchinson, R.A., Valente, J.J., Emerson, S.C., Betts, M.G. ve Dietterich, T.G. (2015). Penalized likelihood methods improve parameter estimates in occupancy models. *Methods in Ecology and Evolution, 6,* 949-959.

Iddrisu, A. (2015). Audit expectation gap. Master thesis, Kwame Nkrumah University of Science and Technology, Gana.

Ionescu, L. (2017). The communicative role of audit in fighting against corruption and fraud. *Annals of Spiru Haret University. Journalism Studies, 18(2),* 56-59.

Ireland, J.C. (2003). An empirical ınvestigation of determinants of audit reports in the UK. *Journal of Business Finance & Accounting, 30(7),* 975-1015.

Iryani, L.D. (2017). The effect of competence, independence, and professional auditors to audit quality. *Journal of Humanities and Social Studies, 1(1),* 1-4.

Jackson, A.B., Moldrich, M. ve Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal, 23(5),* 420-437.

Jahmani, Y. ve Dowling, W.A. (2008). The impact of Sarbanes-Oxley Act. *Journal of Business & Economics Research, 6(10),* 57-66.

Jeong, S.W., Jung, K. ve Lee, S.J. (2005). The effect of mandatory auditor assignment and non-audit service on audit fees: Evidence from Korea. *The International Journal of Accounting, 40,* 233– 248.

Karjalainen, J. (2011). Audit quality and cost of debt Capital for private firms: Evidence from Finland. *Internaional Journal of Auditing, 15,* 88-108.

Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız denetim* (5. bs.). İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Kertarajasa, A.Y., Marwa, T. ve Wahyudi, T. (2019). The effect of competence, experience, independence, due professional care, and auditor integrity on audit quality with auditor ethics as moderating variable. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, *5(1)*, 80-99.

Khan, M.M. ve Haq, A. (2015). Quality and audit fees: Evidence from Pakistan. *Research Journal of Finance and Accounting, 6(7),* 1-11.

Khurana, I.K. ve Raman, K.K. (2004). Litigation risk and the financial reporting credibility of Big 4 versus Non-Big 4 audits:Evidence from Anglo-American Countries. *The Accounting Review, 79(2),* 473-495.

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

King, G. ve Zeng, L. (2001). Logistic regression in rare events data. *Political analysis*, *9(2)*, 137-163.

Kingstone, G., Gerald, W., Dzidzai, C., Elizaberth, S., Nyasha, K., Trymore, M. vd. (2017). Mandatory audit firm rotation and audit quality in Zimbabwe. *Research Journal of Finance and Accounting, 8(6),* 34-41.

Kitiwong, W. (2014). Earnings management and audit quality: Evidence from Southeast Asia. Doktora tezi, University of York, İngiltere.

Knechel ,W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L. ve Velury, U. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32(1),* 385-421.

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası muhasebe standartlarının Dünya'da ve Türkiye'de oluşum ve gelişim süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *2(2)*, 105-120.

Kubalı, D. (1998). Toplam kalite yönetimi. *Sayıştay Dergisi*, *28*, 114-129.

Kumar, E.P. ve Mohan, B. (2015). Origin and development of auditing. *Paripex- Indian Journal of Research, 4(9),* 43-46.

Kurtcebe, E. (2008). 21. yüzyılda muhasebe mesleğinin vizyonu. Yüksek lisans tezi, Pamukkale Üniversitesi, Denizli.

Lantau, M. ve Ertman, P. (2012). *Could mandatory audit firm rotation improve audit quality?* Business and Management Thesis, Lund University School of Economics and Management, Lund.

Lee, T.H. ve Azham, MD.A. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, *4(12)*, 1-8.

Leensen, M. (2016). Audit firm rotation, social ties and audit quality. Yüksek lisans tezi, Radboud Universiteit, Nijmegen.

Lennox, C. (2014). Auditor tenure and rotation. D. Hay, W. R. Knechel and M. Willikens (Ed.), *The Routledge Companion to Auditing* içinde (s.89-106). London: Routledge.

Lennox, C.S. (1999). Audit quality and auditor size: An evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. *Journal of Business Finance & Accounting*, 26(7), 779-805.

Lennox, C.S., Wu, X. ve Zhang, T. (2014). Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality? *The Accounting Review*, *89(5)*, 1775-1803.

Louis, H. (2005). Acquirers' abnormal returns and the non-Big 4 auditor clientele effect. *Journal of Accounting and Economics*, *40*, 75-99.

Löfving, F. ve Widenius, E. (2016). Audit firm rotation increasing or decreasing audit quality? Yüksek lisans tezi, Uppsala Universitet, Uppsala.

Lu, T. (2006). Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality? *Journal of Accounting Research, 44(3)*, 561-583.

Luliana, P.L. (2012). The evolution and the perspectives of the audit. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, 2(4)*, 264-280.

Memiş, M.Ü. (2016). Kurumsal işletme yönetiminde denetimin önemi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, *8(1)*, 34-49.

Mohamed, D.M. ve Habib, M.H. (2013). Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, *6(2)*, 116-144.

Mohammed, A.M., Joshua, O. ve Ahmed, M.N. (2018). Audit fees and audit quality: A study of listed companies in the downstream sector of Nigerian petroleum industry. *Humanities and Social Sciences Letters*, *6(2)*, 59-73.

Myers, J.N., Myers, L.A. ve Omer, T.C. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review*, *78(3)*, 779-799.

Ndukwe, O.D. (2015). Audit expectations gap and perception of financial reporting. *International Journal of Managerial Studies and Research*, *3(3)*, 23-31.

Neri, L. ve Russo, A. (2014). A framework for audit quality: Critical analysis. *Business and Management Review, 3(9),* 25-30.

Ocak, M. (2016). Kâr yönetimi, bağımsız denetim görüşü ve denetim firması değişimi arasındaki ilişkiler: Borsa İstanbul imalat sektörüne yönelik bir araştırma. *Business and Economics Research Journal, 7(3),* 89-110.

Odia, J.O. (2015). Auditor tenure, auditor rotation and audit quality- a review. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, 3(10),* 76-96.

Oktay, S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin arttırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye ve Finans Yazıları, 1*(*100),* 42-94.

Olagunji, A. ve Leyira, M.C. (2012). Audit expectation gap: Perspectives of auditors and audited account users. *International Journal of Development and Management Review, 7,* 197-215.

Onwuchekwa, J.C., Erah, D.O. ve Izedonmi, F. (2012). Mandatory audit rotation and audit quality: Survey of Southern Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting, 3(8),* 70-77.

Özgül, A. (2011). İç denetimde kalite güvence geliştirme programı ve bir uygulama. Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Pham, N.K., Duong, H.N. ve Quang T.P. (2017). Audit firm size, audit fee, audit reputation and audit quality: The case of listed companies in Vietnam. *Asian Journal of Finance & Accounting, 9(1),* 429-447.

Pitkanen, J. (2016). Audit quality: The effect of prior experience. Yüksek lisans tezi, Jyvaskyla University, Finlandiya.

Porter, B., Simon, J. ve Hatherly, D. (2014). *Principles of external auditing* (4. bs.). Hoboken: New Jersey John Wiley & Sons.

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, 164,* 324-331.

Raiborn, C., Schorg, C.A. ve Massoud, M. (2006). Should auditor rotation be mandatory? *The Journal of Corporate Accounting & Finance, May/June,* 37-49.

Ramlah, S., Syah, A. ve Dara, M.A. (2018). The effect of competence and independence to audit quality with auditor ethics as a modernation variable. *International Journal of Scientific & Technology Research, 7(9),* 6-10.

Rezaei, F. ve Shabani, S. (2014). The effect of audit firm size and age on the quality of audit work. *European Online Journal of Natural and Social Sciences, 3(1),* 56-64.

Rittenberg, L.E., Schwieger, B.J. ve Johnstone, K.M. (2008). *Auditing a business risk approach* (6.bs.). United States of America: Thomson South-Western.

Ruiz-Barbadillo, E., Gomez-Aguilar, N. ve Carrera, N. (2009). Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence? Evidence from spain. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 28(1),* 113–135.

Ryken, K., Radich, R. ve Fargher, N.L. (2007). Audit partner rotation: Evidence of changes in audit partner tenure as the result of mandatory regulation in Australia. *Current Issues in Auditing, 1,* A28-A35.

Sakin, T. (2015). *Denetçi rotasyonu ve Türkiye uygulaması: Muhasebe enstitüsü seçmeler 2015*, İstanbul Üniversitesi Yayınları: İstanbul.

Sakin, T. (2018). Bağımsız denetim ve denetimin ekonomik etkileri. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 11(3),* 2455-2466.

Salehi, M. (2011). Audit expectation gap: Concept, natüre and trace. *African Journal of Business Management, 5(21),* 8376-8392.

Salehi, M., Moradi, M. ve Paiydarmanesh, N. (2015). The effect of corporate governance and audit quality on disclosure quality: Evidence from Tehran Stock Exchange. *Periodica Polytechnica Social and Management Sciences, 25(1),* 32-48.

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, 145,* 40-50.

Sawan, N. ve Alsaqqa, I. (2013). Audit firm size and quality: Does audit firm size influence audit quality in the Libyan oil industry? *African Journal of Business Management, 7(3),* 213-226.

Sayyar, H., Basiruddin, R., Rasid, Z.A. ve Sayyar, L. (2014). Mandatory audit firm and audit partner rotation. *European Journal of Business and Management,* 6(26), 80-83.

Selimoğlu, S. ve Yeşilçelebi, G. (2014). Mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* 27-51.

Selimoğlu, S., Özbirecikli M. ve Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız denetim* (göz.gez.bs.). Ankara: Nobel.

Silvoso, J.A. (1972). Report of the committee on basic auditing concepts. *The Accounting Review, 47*, 15-74.

Soltani, B. (2007). *Auditing: An international approach*. London: Pearson Education Limited.

Sotirios, M. (2014). The effects of mandatory audit firm rotation on audit quality: Evidence from the United States of America. Yüksek lisans tezi, Erasmus University of Rotterdam, Hollanda.

Spathis, C.T. (2003). Audit qualification, firm litigation, and financial information: An empirical analysis in Greece. *International Journal of Auditing, 7*, 71-85.

Sulaiman, N.A. (2011). Audit quality in practice: A study of perceptions of auditors, audit committee members and quality inspectors. Doktora tezi, University of Manchester, İngiltere.

Şavlı, T. (2016). Türkiye'de bağımsız denetimde rotasyon: Düzenlemeler, uygulamalar ve öneriler. *Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2016*, 37-57.

Şensoy, E.Z. (2009). Nonlineer lojistik regresyon ve uygulaması. Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Şenyiğit, Y.B. ve Zeytinoğlu, E. (2014). Zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkileri: Literatür araştırması. *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Yönetim Dergisi, 25(77),* 79-98.

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

Toroslu, M.V. (2014). *Türk ticaret kanunu kapsamında iç kontrol ve iç denetim*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Tuan, A.K. ve Sağlar, J. (2015). *Denetimde kalite ve kalite kontrolü* (1.bs.). Adana: Karahan Kitabevi.

Tuan, K. (2015). Bağımsız denetimde rotasyon uygulaması: Sistemin artıları-eksileri üzerine tartışmalar. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 3(16),* 291-309.

Tuan, K. (2019). Bağımsız denetim firması rotasyonu ve denetim kalitesi. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 37(4),* 703-719.

Türedi, H., Ala, T. ve Tepegöz, Ş.M. (2018). Uluslararası denetim standartları açısından kurumsal yönetim sürecinin değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-16.

Türel, A., Taş, N., Genç, M. ve Özden, B. (2017). Audit firm tenure and audit quality implied by discretionary accruals and modified opinions: Evidence from Turkey. *Acta Universitatis Danubius Oeconomica*, *13(1)*, 187-196.

Usul, H. (2015). *Bağımsız denetim* (yenilenmiş 2.bs.) Ankara: Detay Yayıncılık.

Vanstraelen, A. (2000). Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality. *The European Accounting Review*, 9(3), 419-442.

Wang, C.C., Kung, F.H. ve Lin, K.H. (2014). Does audit firm size contribute to audit quality? Evidence from two emerging markets. *Corporate Ownership & Control*, *11(2)*, 108-119.

Xiao, T., Geng, C. ve Yuan, C. (2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. *China Journal of Accounting Research*, *13*, 109-127.

Yalçın, N. (2018). Zorunlu denetim firması rotasyonunun bağımsız denetim kalitesine etkisi: Borsa İstanbul'da bir uygulama. Doktora tezi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Osmaniye.

Yalçın, N. (2018). Zorunlu rotasyonun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: Literatür değerlendirmesi. *Artıbilim: Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, *1(2)*, 1-21.

Yasin, F.M. ve Nelson, S.P. (2012). Audit committee and internal audit: Implicatıons on audit quality. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, *20(2)*, 187-218.

Yaşar, A. (2013). Big four auditors audit quality and earning management: Evidence from Turkish stock market. *International Journal of Business and Social Science*, *4(17)*, 153-163.

Yaşar, A. (2015). Olumsuz denetim görüşü ve bağımsız denetçi değişikliği arasındaki ilişki: Borsa İstanbul sanayi şirketleri üzerine bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, *65*, 81-96.

Yaşar, A. (2016). Olumlu görüş dışındaki denetim görüşlerinin veri madenciliği yöntemleriyle tahminine ilişkin karar ve birliktelik kuralları. *Mali Çözüm Dergisi*, *133*, 81-109.

Yaşar, A. (2016). Zorunlu bağımsız denetim firması ve sorumlu ortak başdenetçi rotasyonu üzerine uluslararası tartışmalar: Literatür değerlendirmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, *2(3)*, 200-231.

Yılancı, F.M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2016). *Muhasebe denetimi* (güncellenmiş 2. bs.). Ankara: Detay Yayıncılık.

Yıldız, G. (2010). Muhasebe mesleğinde meslek etiği ve kayseri il merkezinde bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *36*, 155-178.

Yuniarti, R. (2011). Audit firm size, audit fee and audit quality. *Journal of Global Management, 2(1),* 84-97.

Zamzami, F., Tantri, S.N. ve Timur, R.P. (2017). Effects of auditor independence and experience, size of client's financial health and audit fee on audit quality: an empirical study on public accounting firms in Indonesia. *Journal of Economics, Business and Management, 5(1),* 69-73.

Zdolšek, D., Jagrič, T. ve Odar, M. (2015). Identification of auditor's report qualifications: An empirical analysis for Slovenia. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja, 28(1),* 994–1005.

İNTERNET DÖKÜMANLARI

ACCA Global. (2014, Mart). *Audit quality-The IAASB's framework,* https://graduate.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/technical-resources-search/2014/march/audit-quality-iaasb-frwk.html. Erişim tarihi: 21.03.2019.

American Institute of Certified Public Accountants. (2012, Kasım). *Evolution of auditing: From the traditional approach to the future audit,* https://www.aicpa.org/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices/downloadabledocuments/whitepaper_evolution-of-auditing.pdf. Erişim Tarihi: 16.10.2018.

American Institute of Certified Public Accountants. *Generally accepted auditing standards,* https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00150.pdf. Erişim tarihi: 04.11.2018.

American Institute of Certified Public Accountants. *Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with generally accepted auditing standards,* https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00200.pdf. Erişim tarihi: 19.11.2018.

Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council, https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0107:EN:PDF. Erişim Tarihi: 21.09.2019.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2007, Temmuz). *ISA 700, the independent auditor's report on general purpose financial statements*, https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/3387.pdf. Erişim Tarihi: 22.10.2018.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2014, Şubat). *A framework for audit quality key elements that create an environment for audit quality*, https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf. Erişim tarihi: 10.04.2019.

International Federation of Accountants. (2007, Nisan). *ISA 200, overall objective of the independent auditor, and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*, https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/3393.pdf. Erişim Tarihi: 19.10.2018.

International Federation of Accountants. (2009, Aralık). *International standard on auditing 240*, http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf. Erişim Tarihi: 22.11.2018.

International Federation of Accountants. (2013, Mayıs). *A framework for audit quality*, https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf. Erişim tarihi: 25.03.2019.

International Federation of Accountants. *Framework for audit quality*, https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Framework-for-Audit-Quality-Full-Version.pdf. Erişim tarihi: 10.04.2019.

International Federation of Accountants. *International standard on auditing 220 quality control for an audit of financial statements*, https://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf. Erişim tarihi: 16.04.2019.

International Federation of Accountants. *International standard on quality control 1 quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements*,

https://www.ifac.org/system/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf. Erişim tarihi: 16.04.2019.

International Standard on Auditing 200. (2009, Aralık). *Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing,* http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf. Erişim Tarihi: 15.12.2009.

ISO Kalite Belgesi. (2015). *Kalite nedir?* https://www.isokalitebelgesi.com/kalite-nedir-musteri-memnuniyeti-nedir. Erişim tarihi: 03.03.2019.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *Bağımsız denetçiler için etik kurallar,* http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0%C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR(1).pdf. Erişim tarihi: 18.04.2019.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *Bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi (revize) taslak metni,* http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDS/BDS%20705SON_kg.pdf. Erişim Tarihi: 04.01.2019.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve,* http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve/K%C3%87_2018.pdf. Erişim Tarihi: 25.10.2018.

Public Company Accounting Oversight Board. (2002). *Sarbanes-Oxley Act of 2002,* https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf. Erişim Tarihi: 17.09.2019.

Public Company Accounting Oversight Board. *About the PCAOB,* https://pcaobus.org/About. Erişim Tarihi: 17.09.2019.

Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council, file:///C:/Users/Admin/Downloads/l_15820140527en00770112.pdf.en.pdf. Erişim Tarihi: 21.09.2019.

Report of the national commission on fraudulent financial reporting. (1987, Ekim), https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf. Erişim Tarihi: 22.10.2018.

Sermaye Piyasası Kurulu (2007, Kasım). *Bağımsız denetimin denetimi*, http://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/985. Erişim Tarihi: 06.11.2018.

Sermaye Piyasası Kurulu (2007, Kasım). *Bağımsız denetimin denetimi*, http://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/985. Erişim Tarihi: 19.11.2018.

Sermaye Piyasası Kurulu. *Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliğ (Seri: X, No: 22*), http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590. Erişim Tarihi: 03.11.2018.

The Institute of Internal Auditors South Africa. *Definition of internal audit*, https://www.iiasa.org.za/page/Technical_IADef. Erişim Tarihi: 31.10.2018.

Türk Dil Kurumu. (2004). http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=88169. Erişim Tarihi: 08.10.2018.

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği. *Tarihçemiz*, http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=14. Erişim Tarihi: 17.10.2018.

Williams, R. (2019, Nisan). *Analyzing rare events with logistic regression* (https://www3.nd.edu/~rwilliam/stats3/RareEvents.pdf).

TEBLİĞLER

T.C. Resmi Gazete (2 Kasım 2002. Sayı: 24924). Seri: X, No: 19 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/11/20021102.htm#5, Erişim Tarihi: 21.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (12 Haziran 2006. Sayı: Mükerrer 26196). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1.htm, Erişim Tarihi: 21.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (25 Ekim 2009. Sayı: 27387). Seri: X, No: 25 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik

Yapılmasına Dair Tebliğ, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/10/20091025.htm, Erişim Tarihi: 21.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (26 Mart 2011. Sayı: 27886). Seri: X, No: 26 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/03/20110326.htm, Erişim Tarihi: 21.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (31 Ocak 2002. Sayı: Mükerrer 24657). Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/01/20020131M1.htm, Erişim Tarihi: 22.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (1 Kasım 2006. Sayı: 26333). Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061101.htm, Erişim Tarihi: 22.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (26 Temmuz 2011. Sayı: 28006). Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/07/20110726.htm, Erişim Tarihi: 22.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (14 Şubat 2011. Sayı: 27846). Türk Ticaret Kanunu, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214.htm, Erişim Tarihi: 22.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (30 Haziran 2012. Sayı: 28339). Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630.htm, Erişim Tarihi: 22.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (3 Ekim 2003. Sayı: 25248). Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik,

https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/10/20031003.htm, Erişim Tarihi: 21.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (6 Eylül 2008. Sayı: 26989). Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/09/20080906.htm, Erişim Tarihi: 21.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (4 Haziran 2011. Sayı: 27954). Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/06/20110604.htm, Erişim Tarihi: 21.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (12 Temmuz 2008. Sayı: 26934). Sigorta ve Reasürans İle Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080712.htm, Erişim Tarihi: 21.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (26 Aralık 2012. Sayı: 28509). Bağımsız Denetim Yönetmeliği, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226.htm, Erişim Tarihi: 21.09.2019.

T.C. Resmi Gazete (14 Şubat 2011. Sayı: 27846). Türk Ticaret Kanunu, http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm, Erişim Tarihi: 08.10.2018.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Rümeysa ATICI

Doğum Yeri ve Tarihi : Seyhan/ADANA – 18.01.1994

E-mail : ratici@atu.edu.tr

ORCID Numarası : 0000-0001-7750-669X

ÖĞRENİM DURUMU

Yüksek Lisans

2017-2020: Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Tezli Yüksek Lisans

Lisans

2012-2016: Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

ÖDÜLLER

2016: Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Bölüm Birincisi

2016: Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Fakülte Birincisi

İŞ DENEYİMİ

Araştırma Görevlisi

2019- Devam: Adana Alparslan Türkeş Bilim ve Teknoloji Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Ana Bilim Dalı

2018-2019: Harran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı