



International
SOCIAL SCIENCES
STUDIES JOURNAL



SSSjournal (ISSN:2587-1587)

Economics and Administration, Tourism and Tourism Management, History, Culture, Religion, Psychology, Sociology, Fine Arts, Engineering, Architecture, Language, Literature, Educational Sciences, Pedagogy & Other Disciplines in Social Sciences

Vol:5, Issue:49
sssjournal.com

pp.6261-6269
ISSN:2587-1587

2019
sssjournal.info@gmail.com

Article Arrival Date (Makale Geliş Tarihi) 20/09/2019 | The Published Rel. Date (Makale Yayın Kabul Tarihi) 10/11/2019
Published Date (Makale Yayın Tarihi) 10.11.2019

DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI VE ROTASYON

AUDITOR INDEPENDENCE AND ROTATION

Doç. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ

Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Adana/TÜRKİYE
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1970-0480>



Article Type : Research Article/ Araştırma Makalesi

Doi Number : <http://dx.doi.org/10.26449/sss.1867>

Reference : Memiş, M.Ü. (2019). “Denetçi Bağımsızlığı ve Rotasyon”, International Social Sciences Studies Journal, 5(49): 6261-6269.

ÖZ

2000’li yılların başlarında bazı yüksek profilli şirketlerde yaşanan kurumsal başarısızlıklar, şirket finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili endişelere yol açmıştır. İhtiyaca ve gerçeğe uygun finansal tablo hazırlama sorumluluğu, yönetim kurulunun öngördüğü şekilde şirket yönetimine bağlı olmasına rağmen, eleştiriler büyük ölçüde finansal tabloların denetimi görevini üstlenen bağımsız (dış) denetim sürecinin kalitesi ve denetim sürecini yürüten denetçilerin bağımsızlığı üzerinde toplanmıştır. Bu eleştirilere cevaben, birçok düzenleyici kuruluş tarafından, belirli süreler geçtikten sonra denetçilerin veya denetim firmalarının zorunlu rotasyona tabi tutulması yolu ile denetçi bağımsızlığını güçlendirmek yönünde çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Zorunlu rotasyon uygulaması alanındaki çalışmalar (literatür) incelendiğinde, zorunlu rotasyon uygulamasının genel olarak denetim kalitesi üzerinde olumlu ve olumsuz etkileri olduğuna ilişkin çeşitli bulgulara ulaşıldığı gözlenmiştir. Olumlu görüşler rotasyon uygulaması sayesinde denetçi ile müşteri arasındaki yakınlaşmanın önlenmesi, müşteri işletme yöneticilerinin denetçiler üzerindeki baskılarını azaltması ve denetime yeni bakış açılarının kazandırılması hususlarında birleşirken; olumsuz görüşler ise maliyetleri artırması, bilgi birikimini ve uzmanlaşmayı önlemesi hususlarında birleşmektedir. Bu çalışmaların zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkilerini inceleyen bölümlerinde ve spesifik olarak denetçi bağımsızlığı ile rotasyon arasındaki ilişkinin incelendiği çalışmaların büyük bir kısmında –istisnalar olmakla birlikte- zorunlu rotasyon uygulamasının, denetçi bağımsızlığını “esasta” ve “görünüşte” olmak üzere artırdığı yönünde görüş birliği vardır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, Denetçi bağımsızlığı, Rotasyon

ABSTRACT

In the early 2000s, corporate failures in some high-profile businesses have raised concerns about the accuracy and reliability of the Company’s financial statements. Although the responsibility for preparing the financial statements in accordance with the needs and the fair depends on the management of the company as stipulated by the board of directors, the criticisms are largely based on the quality of the independent (external) audit process which assumes the task of auditing the financial statements and the independence of the auditors conducting the audit process. In response to these criticisms, a number of regulatory bodies have undertaken efforts to strengthen auditor independence by mandatory rotation of auditors or audit firms after a certain period of time. When the studies in the field of mandatory rotation practice (literature) are examined, it is observed that compulsory rotation application has positive and negative effects on audit quality in general. While positive opinions are united in terms of preventing the rapprochement between the auditor and the customer through the application of rotation, reducing the pressure of the customer business managers on the auditors and gaining new perspectives to the audit; negative opinions are combined to increase costs, prevent knowledge and specialization. There is a consensus that in most of the studies examining the effects of mandatory rotation on auditor independence and in most of the studies examining the relationship between auditor independence and rotation, although there are exceptions, mandatory rotation improves auditor independence “independence in fact” and “independence in appearance” basis.

Key Words: Auditing, Auditor independence, Rotation

1. GİRİŞ

İşletmelerin organizasyon yapılarındaki bozukluklar, organizasyon içindeki çıkar çatışmaları, yaşanan etik ikilemler, zayıf iç kontrol sistemleri, iyi işletilmeyen iç denetim süreçleri ve muhasebe/finans bilgisine sahip olmayan kişilerden oluşturulmuş denetim komiteleri gibi sebeplerle kurumsal başarısızlıklar yaşanabilmektedir. Üstelik bu başarısızlıkların öncü göstergeleri olabilecek bilgiler –bilinçli ya da bilinçsiz olarak- finansal tablolara yansıtılmamış olabilmektedir. Oysaki finansal tablolar, işletmelerin mali durumları ve faaliyet sonuçları hakkında işletme içi ve işletme dışındaki finansal bilgi kullanıcılarını bilgilendirmek amacı ile hazırlanmakta ve sunulmaktadır.

Finansal tabloların, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun olması, gerçeğe uygun bilgiler sunması ve karşılaştırılabilir nitelikte olmasını sağlamak üzere düzenleyici kuruluşlar tarafından belirlenen ve yayımlanan ilkelere, standartlara göre hazırlanması ve sunulması gerekmektedir. Bu nitelikleri haiz tablolar hazırlama ve sunma sorumluluğu ise işletme yönetimlerine aittir. Çok sayıda finansal bilgi kullanıcılarını ilgilendirmesi ve işletmeler hakkında alacakları kararlara rehber niteliği olması nedeniyle, işletme yönetimlerince hazırlanıp sunulmuş olan finansal tabloların önceden belirlenmiş olan ilkeler ve standartlara uygunluğunun işletme dışından bağımsız bir göz tarafında değerlendirilmesi bir gerekliliktir. Bu ihtiyacın bağımsız denetim süreci ile giderilmesi beklenmektedir. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, finansal bilgi kullanıcıları açısından daha değerli, daha doğru bilgiler sunan kısacası daha güvenilir algılanmaktadır. Bu algının korunması için denetimin kalitesini sağlamaya yönelik asgari standartlar ortaya konulmuştur. Bu standartlar ihtiyaçlar ve yaşanan gelişmeler çerçevesinde güncellenmektedir.

Bağımsız denetimin kalitesi açısından, süreci yürüten bağımsız denetçilerin, faaliyetlerinde bağımsız hareket edebilmeleri son derece önemlidir. Denetçilerin bağımsızlıklarını sağlamak ve korumak amacı ile çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bağımsızlığın gerektirdiği nitelikler ilgili standartlar belirlenmiştir. Düzenleyici kuruluşlar tarafından bağımsızlığın göstergeleri ve bağımsızlığı zedeleyen durumların neler olabileceğine dair bir dizi düzenlemenin yer aldığı tebliğler ve yönetmelikler yayımlanmaktadır. Bu düzenlemelerde ortaya çıkan uygulamalardan birisi de aynı denetçinin aynı müşteriye uzun yıllar hizmet vermesinin denetçi bağımsızlığı üzerinde olumsuz etkisi olabileceği düşüncesinde hareketle, zorunlu rotasyon uygulamasıdır. Zorunlu rotasyon uygulaması, belirli süreler geçtikten sonra sorumlu denetçinin ya da denetim firmasının değiştirilmesi esasına dayanmaktadır.

Çalışmada bağımsız denetim ve denetçi bağımsızlığı ile ilgili teorik bilgiler sunulmuş olup, ardından zorunlu rotasyon uygulaması ile ilgili açıklamalarda bulunulmuş, denetçi rotasyonunun denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisini ölçen çalışmalara yönelik literatür taraması yapılmıştır.

2. BAĞIMSIZ DENETİM ve DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI

Genel olarak bağımsız (dış) denetim, bir işletmenin finansal tablolarının -bu tablolarda yer alan bilgileri, iddiaları destekleyen kanıtlar sunmak sureti ile- incelenmesi şeklinde tanımlanabilir (Porter vd. 2014). Finansal tablo kullanıcıları, denetçinin görüşüne inanmak ve güvenmek istiyorlarsa, denetçinin işletme, yönetim ve diğer tüm etkilerden bağımsız olması ve algılanması esastır (Coyle 2010). Denetçilerin müşteriden bağımsız olmadığı algısı oluşur ise, denetim raporlarındaki görüşler az güvenilirlik taşıyacak ve mali tablo kullanıcıları mali tabloların gerçeğe uygunluğu hakkında endişe edeceklerdir. Sonuç olarak, denetim amacına ulaşamamış olacaktır.

Güredin (2000: 5) tarafından yapılan ve araştırmacılar tarafından oldukça fazla atıf yapılan denetim tanımı ise aşağıdaki gibidir:

Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanan ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.

Oldukça fazla atıf alan bir diğer bağımsız denetim (yazar tarafından muhasebe denetimi kullanılmıştır) tanımı da Bozkurt (2015: 29) tarafından sunulmuş olup aşağıdaki gibidir:

Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.

Yukarıda yer alan iki tanım, bünyesinde birçok unsuru barındırmakta olup, konumuz açısından bilhassa önemli olan ilk tanımda yer alan “tarafsızca” ve ikinci tanımda yer alan “bağımsız” kelimeleridir. Bu iki

kelime denetimin, bağımsız denetçiler veya bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülmesi gereken bir süreç olduğunu ortaya koymaktadır.

Denetçi bağımsızlığı denetim mesleğinin temel taşıdır. Denetçinin tespit edilen yanlış beyanları desteklememesi ve müşterinin denetim raporunu etkileme girişimlerine karşı direnmesi gerekmektedir (Lu, 2005). Denetçi bağımsız olarak kabul edildiğinde, finansal bilgi kullanıcıları, finansal tablolarda yer alan finansal bilgilere daha fazla güvenerek doğru finansal kararların alınması sağlanacaktır (Cameran, Vincenzo ve Merlotti, 2005).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK) tarafından 26.12.2012 tarihli 28509 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 22’de “Bağımsızlık ve Bağımsızlığın Korunması” başlıklı bölümde denetçi bağımsızlığı ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği (<http://kgk.gov.tr/...;ET:10.08.2019>) “Bağımsızlık ve Bağımsızlığın Korunması” bölümü Madde 22:

(1) Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri **esasen** ve **şeklen** bağımsız olarak gerçekleştirir.

a)**Esasta bağımsızlık**; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır.

b)**Şekilde bağımsızlık**; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

(2) Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. İlave olarak, denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

(3) Denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir...

Bağımsızlığı zedeleyen hallerin neler olduğu yönetmeliğin devamında detaylı bir şekilde maddeler halinde yer almaktadır. İlgilenenler için kaynakçada web uzantısı yer almaktadır.

Al-Khoury vd. (2015:74), denetçi bağımsızlığını, denetim mesleğinde ve uygulamalarında temel köşe taşı olarak kabul edildiğini belirtip, çoğu durumda, denetçi bağımsızlığı “esasta bağımsızlık” ve “görünüşte bağımsızlık” olmak üzere iki genel formdan oluşur demek sureti ile KGK tebliğinde olduğu gibi bağımsızlığı iki yönüyle el almışlardır.

Denetim kalitesi, denetim mesleğinde en önemli konulardan biridir. Denetçi mevcut önemli yanlışlıkları tespit edip rapor edebiliyorsa, denetim sürecinin daha yüksek kalitede olduğu kabul edilir. Uzun süren bir denetçi müşteri ilişkisi ise, denetçinin yüksek kalite sağlamak için yüksek düzeyde davranış sergileme kabiliyetini engelleyebilecek olan unsurların başında gelmektedir (Vanstraelen 2000).

Porter, Simon ve Hatherly (2014), bir denetçinin müşterisiyle uzun süreli birlikteliği süresince elde edilen finansal kazanımların bir sonucu olarak, denetçilerin raporlama aşamasında bakış açısında gözden kaçırma ya da müşteri tarafından yönetilmeye başlanma gibi olumsuzlukların olabileceğini savunmuşlardır.

Eğer uzun yıllar süren denetim hizmeti neticesinde denetçi-müşteri arasında bir yakınlık kurulur ise, denetçi bağımsızlığı olumsuz yönde etkilenebilir veya tamamıyla kaybedilebilir. Bu durum denetçilerin tarafsız bir görüşe ulaşma yeteneklerini etkileyebilir. İşte bu noktada denetçi görüşünün eksikliğine yol açabilecek tehditlerden birisi denetçi-müşteri ilişkisinde uzun süre aynı denetçinin var olmasıdır (Flint, 1988). Aynı denetçinin aynı müşteriye uzun süre denetim hizmeti vermesi, müşteri ile olan ilişkilerde aşırılık yaratacak ve denetçi bağımsızlığını tehdit eder bir hal alacaktır.

3. ZORUNLU ROTASYON UYGULAMASI

Denetim mesleği, denetçilerin yüksek bağımsızlığı ve birçok başka kural ve faktör nedeniyle ABD, İngiltere ve Almanya gibi birçok ülkede yüksek bir seviyeye ulaşmıştır (Al-Khoury vd. 2015: 74). Çoğu durumda, kamuoyu, finansal tablolarda ve bu finansal tabloları denetleyen denetçilerde özgünlük

aramaktadır. Bu özgünlüğü elde etmek için denetçilerin bağımsız olması gerekir. Denetçinin bağımsızlığını artıran ve denetçi ile müşteri firması arasında yakın bir ilişki kurulmasını önleyen denetçinin rotasyonu gibi birçok faktör vardır.

Bağımsız denetimdeki denetçi bağımsızlığı eksikliği sorununun üstesinden gelmek için farklı ülkelerde önerilen ve uygulanan sağlam bir çözüm zorunlu denetçi rotasyonudur. Zorunlu rotasyon uygulaması, denetim firmasının veya en azından sorumlu denetim ortağının belirli bir süre sonra değiştirilmesi şeklinde uygulanmaktadır (Arel, Brody ve Pany 2005).

Denetçinin belli bir süre sonra değiştirilmesi, temelde iki nedenden ötürü farklı ülkelerdeki kanunlarca zorunlu tutulmuştur. Bu zorunluluğun birinci sebebi, denetçi ile müşteri işletme arasındaki kişisel bağlar nedeniyle aşınacak olan denetçi bağımsızlığını korumaktır. İkinci sebep ise, denetim test yaklaşımları, müşteri ile olan aşinalık ve denetimin gerçekleştirilmesindeki titizlik nedeniyle kısıtlanabilecek yöntemlerde yaratıcılığı teşvik ederek denetim kalitesini arttırmak gayesidir (Carey ve Simnett 2006).

AB ülkelerine yönelik hazırlanmış olan Avrupa denetim reformu, denetçi bağımsızlığını arttırmak için, bağımsız denetçi rotasyonu (denetim firması rotasyonu) ve denetim ve denetim dışı görevlerin ayrılmasını içermektedir (Velte ve Eulerich 2014). Zorunlu bir dış rotasyonun yanı sıra denetim ve denetim dışı hizmetlerin ayrılması, denetçi bağımsızlığını güçlendirmesi gereken ana içerikleri temsil etmektedir.

Denetçi bağımsızlığının önemi, denetçilerdeki bağımsızlık düzeyini arttırmak için düzenleyiciyi kuruluşları, denetçinin görev süresinin uzunluğunu düzenlemeye teşvik etmiştir. Görev süresinin uzun olmasının, uzun bir süre boyunca müşteri ile denetçi arasında fazla aşinalık yaratacağı endişesinden dolayı, denetçinin bağımsızlığını bozmasından şüphe edilmektedir (Junaidi vd. 2016).

Zorunlu rotasyonun temel amacı, bağımsız denetçi ile müşteri işletme arasındaki aşinalık veya uzun ilişkilerin önlenmesidir (Qawgzeh vd 2018: 1320). Genel argüman, denetçi rotasyonu sayesinde, bağımsız denetçi ile müşteri işletme arasındaki uzun süreli ilişkilerin ve yakınlığın azalacağı, denetçilerin müşteri risklerinin değerlemesi için gerekli olan mesleki şüpheciliğin destekleneceği ve denetçi bağımsızlığını artıracak yeni bir bakış açısı ile denetim kalitesinin artırılacağıdır (Qawgzeh vd., 2018: 1320).

3.1. Zorunlu Rotasyon Uygulamalarına Yönelik Literatür İncelemesi

Zorunlu rotasyon uygulaması ile denetim kalitesi arasındaki ilişkileri ölçmeye yönelik literatürde çok fazla çalışma yapılmıştır. Konumuz itibari ile literatür incelemesinde, bu çalışmalar içerisinde, zorunlu denetim rotasyon uygulamalarının denetçi bağımsızlığı ile ilişkilendirildiği çalışmalara odaklanılmıştır.

Dopuch vd (2001) tarafından, zorunlu rotasyon uygulamalarının, yönetim lehine önyargılı raporlar yayınlama isteklerinin azaltıp azaltmadığını tespit etmek üzere denetim raporları üzerinde bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya göre denetçi le müşteri işletme arasındaki uzun süreli denetim sözleşmeleri, denetçinin objektifliği ve bağımsız davranma yetisi üzerinde olumsuz bir durum doğurmaktadır.

Johnson vd., (2002), tarafından bir şirket ile bir denetim firması arasındaki ilişkinin süresinin (denetim firması görev süresi) finansal raporlama kalitesiyle ilişkili olup olmadığını incelendiği çalışmada, denetçinin aynı müşteriye uzun yıllar denetim hizmeti sunduğu durumlarda, denetçinin esasen ve şeklen bağımsızlığı olumsuz etkilendiği sonucuna ulaşılmıştır.

Kaplan ve Mauldin (2008) tarafından yatırımcılar gözü ile denetim firması rotasyonunun bağımsızlık üzerindeki algısını ölçmenin amaçlandığı çalışmada, yatırımcılar tarafından rotasyonun, denetçi bağımsızlığı açısından önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Chen vd. (2008: 416) tarafından denetçi görev süresi ile kazanç yönetimi uygulamaları arasındaki ilişkinin incelendiği çalışmada, bir denetçinin aynı müşteri işletmeye uzun yıllar denetim hizmeti sunmasına, düzenleyici kuruluşlar tarafından bir süre sınırı getirilmesinin, yürütülecek denetim sürecinin bağımsızlığını artıracak iddia etmişlerdir.

Daniels ve Booker (2011), kredi memurları üzerinde, denetim firması rotasyonunun bağımsızlık algısı üzerindeki etkisini ölçmeye yönelik bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. 212 kredi memurunun cevapları doğrultusunda; rotasyondaki denetçi görev süresinin uzunluğunun kredi memurlarının bağımsızlık algılarını önemli ölçüde değiştirmemekle birlikte, denetim firması rotasyon politikası uygulandığında, bağımsızlıktaki artış algısını tespit etmişlerdir.

Monroe ve Hossain (2013), Avustralya'daki işletmeler üzerinde yürüttükleri çalışmada, özellikle finansal güçlük içindeki işletmelerde, aynı denetim firması ile uzun yıllar çalışıldığında, sunulan denetim hizmetinin kalitesinde düşüş olduğunu gözlemlemişlerdir.

Salleh ve Jasmani (2014)'e göre, müşteriye sunulan denetim hizmetinin ilk yıllarında, denetçilerin daha titiz ve daha özenli davrandıkları, aynı müşteriye sunulan denetim hizmet süreleri uzadıkça bu özenin yitirildiği, bazı sapmaların göz ardı edilebildiği ve müşteri işletme baskılarına olumlu cevaplar verilmesi gibi bağımsızlığı zedeleyici durumlar ortaya çıkabilmektedir.

Al-Khoury vd (2015), tarafından Ürdün'deki denetim firmaları üzerinde zorunlu denetim rotasyonu ile ilgili geliştirdikleri model kullanılarak gerçekleştirilen çalışma neticesinde, denetçi bağımsızlığı ve denetçi-müşteri ilişkisi ile zorunlu rotasyon arasında anlamlı pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Mayse vd. (2015), kar amacını gütmeyen kuruluşlar üzerinde denetçi rotasyonunun denetçi bağımsızlığı algısının araştırıldığı çalışmada, rotasyonun bağımsızlığı azalttığı yönünde bir fikir birliğine varılamadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Cameran vd (2016), yeni bir denetim firması ile çalışmaya başlandığında, ilk yıllarda denetim kalitesinde gözle görülür bir artış olduğu ve bu sebeple zorunlu denetim rotasyonu uygulamasının denetimde kaliteyi artırdığı sonucuna ulaşmışlardır.

Feleke (2017), uzun süreli denetçi-müşteri birlikteliği, müşterinin iç operasyonları hakkında bilgiyi artırma yönünde olumlu olmakla birlikte, denetçinin bağımsızlığını tehlikeye sokabileceği yönünde görüş bildirmişlerdir.

Qawgzeh vd. (2018), gerçekleştirmiş oldukları literatür taraması neticesinde, denetçi görev süresi ile ilgili olarak literatürde, denetçi görev süresinin denetim kalitesi üzerindeki etkileri hakkında iki zıt görüş vardır. Denetçi ile müşterisi arasındaki uzun ilişki, denetçinin bağımsızlığını azaltır ve denetim kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir. Diğer taraftan, denetçilerin değiştirilmesi, müşteri çalışmasında denetim kalitesini düşüren ve denetçilerin değiştirilmesi için ek maliyetler ortaya çıkaran spesifik bilgilerin kaybolmasına yol açacaktır. Araştırmalarını bağladıkları sonuç ise, uzun denetçi görev süresinin denetim kalitesini ve bağımsızlığı bozduğu yönündedir.

Zorunlu denetçi rotasyonunu, denetçi bağımsızlığı çerçevesinde inceleyen çalışmalar incelendiğinde denetçi rotasyonunun denetçi bağımsızlığını güçlendirdiği ve bu yönüyle denetimin kalitesinde artış sağladığı yönünde görüşlerin çoğunlukta olduğu gözlenmiştir. Tuan (2015: 302-303) tarafından, araştırmacıların zorunlu rotasyon lehinde olan görüşleri aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır:

- Denetçiler ile denetlenen işletme çalışanları arasında yakınlık doğma olasılığını azaltarak esasen (esasta) bağımsızlığın artmasını sağlar.
- Denetçinin bağımsız olduğuna dair kamuda oluşacak algıyı olumlu etkileyerek şeklen (görünüşte) bağımsızlığı artmasını sağlar.
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile muhasebe/finansal raporlama standartlarına aykırı uygulamalar konusunda müşteri işletme yönetimlerinin denetçilere yapması muhtemel baskıyı azaltır.
- Azalan baskı sayesinde denetçilerin müşterilerin uygun olmayan taleplerine olan direnme potansiyelini artırır.
- Yeni denetçiler sayesinde denetimlere gelen yeni bakış açıları ile birlikte denetimde kalite düzeyi yükselir.
- Kendisinden sonra denetim sürecini yürütecek başka bir denetim firmasının görevi devralacağına bilincinde olan mevcut denetçilerin denetim süreçlerinde daha fazla mesleki özen ve titizlikle davranacakları söylenebilir.

Şavlı (2016:40)'a göre denetimde zorunlu rotasyon uygulamasının gerekliliğini savunanların temel dayanağı, uzun süreli iş ilişkisi sonucunda, taraflar arasında bir yakınlaşma oluşması ve beraberinde, mesleki şüphecilik anlayışı içinde hareket etmesi beklenen denetçinin, müşteri işletme yöneticileri tarafından yapılan açıklamalara güven düzeyinin artması ve mesleki şüphecilik anlayışının zayıflamasıdır.

Literatür incelendiğinde, zorunlu denetçi rotasyonunu uygulamalarının genel itibari ile denetim kalitesi üzerinde olumsuz etkileri olduğunu ileri süren araştırmalar da mevcuttur. Tuan (2015:303) tarafından, araştırmacıların zorunlu rotasyon karşıtı görüşleri aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır:

- Zorunlu denetim firması rotasyonunun, bilgi birikiminin oluşmasını önlemesi nedeniyle, denetimde etkinlik ve verimlilik üzerine olumsuz etkileri olabilir.
- Rotasyon sebebi ile denetim hizmetine yeni başlayan denetim firmasının müşteri işletmeyi tanıma çerçevesinde katlanacağı yeni maliyetler ortaya çıkacaktır ve bu maliyetler muhtemeldir ki müşteri işletmeye yansıtılacaktır.
- Birbirlerine aşına olmayan denetim firması ve müşteri işletme çalışanları arasındaki iletişimin sıfırdan başlayacak olması, iletişim zayıflıklarına neden olabilecektir.
- Yeni denetçiler daha önce yapılmış denetim çalışmalarına aşırı derecede güven duyarak kendi denetimlerinde gereken titizliği gösteremeyebilirler.

Zorunlu rotasyon uygulamasına karşı olanların dayanak noktaları ise, Şavlı (2016:41)'e göre denetim firmasının müşteri ile olan uzun süreli iş ilişkisinin getirdiği tecrübe sayesinde kazanmış olduğu bilgi birikimi ve uzmanlaşmanın kaybolduğu ve bunun da denetim kalitesini olumsuz etkilediği yönündedir.

Yaşar (2016: 213)'e göre bağımsız denetimde zorunlu rotasyon uygulaması taraftarı olanların iddiası, zorunlu denetim firması rotasyonunun denetçi bağımsızlık düzeylerinde esasta ve görünüşte bir artış ve bu artışa bağlı olarak denetim kalitesinde bir artış sağlayacak olmasıdır. Zorunlu rotasyon uygulanması sayesinde denetçilerin daha titiz daha özenli davranmaları ve denetim yaklaşımında daha fazla mesleki şüphecilik içerisinde hareket etmeleri sağlanacaktır. Rotasyon uygulaması sayesinde finansal bilgi kullanıcıları nazarında, denetçi bağımsızlığı algısı artacaktır.

3.2. Rotasyon Uygulamasında Türkiye'deki Mevcut Yasal Çerçeve

Türkiye'de bağımsız denetimde rotasyon ile ilgili düzenlemeler ilk olarak 1987 yılında SPK tarafından ardından 2002 yılında BDDK tarafından yapılmış olup daha sonra Hazine Müsteşarlığı EPDK gibi düzenleyici kuruluşlar tarafından kendi sektörlerine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte parçalı yapı ortadan kalkmış ve bağımsız denetimde 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren 6102 sayılı TTK hükümleri geçerli olmuştur ve eski düzenlemeler geçerliliğini yitirmiştir. Kanunun rotasyonla ilgili maddesi aşağıda yer almaktadır:

6102 sayılı TTK Madde (400/2) (2) On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. KGK bu fıkrada belirtilen süreleri kısaltmaya yetkilidir.

Yukarıda yer alan kanun maddesi daha önce 2012 yılındaki ilk halinde denetçi rotasyonunu zorunlu tutmaktaydı. 2013 yılında yapılan ve yukarıda yer alan değişikliklerle birlikte denetçi rotasyonu yerine denetim firması rotasyonu zorunluluğu getirilmiştir.

Bağımsız denetimde çok başlılığı ortadan kaldırmak üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın kurulması ile birlikte 2011 yılından itibaren denetim alanındaki düzenlemelerde tek yetkili kurum KGK olmuştur. Yukarıda yer alan kanun maddesinde de sürelerin kısaltılmasında KGK'nın yetkili olduğu özellikle bildirilmiştir.

KGK tarafından 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazetede Bağımsız Denetim Yönetmeliği yayımlanmış olup madde 26'da rotasyon ile ilgili düzenleme yer almaktadır.

KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği Madde 26/ç) Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dahil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemezler.

Ülkemizde bağımsız denetimde rotasyonla ilgili olarak en güncel düzenlemeler yine bu konuda tek yetkili olan KGK tarafından yapılmıştır. 19.01.2017 ve 27.07.2017 tarihlerinde KGK'nın web sitesinde, rotasyonla ilgili hükümlerin uygulanmasındaki tereddütleri gidermek amacıyla iki farklı karar yayınlanmıştır. İlgili kararlar aşağıda yer almaktadır.

19.01.2017 tarihli KGK kararı (kgk.gov.tr/...ET:15.08.2019):

(1) Son 10 yıl içerisinde 7 yıl bir şirketin denetimini üstlenen bağımsız denetim kuruluşunun, 7 yıllık denetim süresinin hemen ardından denetime zorunlu olarak 3 yıl kesintisiz ara vermesi, sonraki rotasyon süresi hesaplanırken verilen aranın ve aradan önceki denetim

süresinin hesaplamaya katılmaması ve üç yıllık kesintisiz arayı takip eden 10 yıl içinde 7 yıl denetim yapabilme süresinin tekrar başlatılması

(2) Bir şirkette art arda 7 yıl denetim hizmeti verilmesi halinde de 7 yıllık denetim süresinden hemen sonra denetime zorunlu olarak 3 yıl kesintisiz ara verilmesi,

(3) 2013 yılı öncesinde mevzuatında öngörülen süre kadar kesintisiz ara verildiği takdirde, müteakip rotasyon süresi hesaplanırken verilen aranın ve aradan önceki denetim süresinin hesaplamaya katılmaması, arayı takip eden 10 yıl içinde 7 yıl denetim yapabilme süresinin tekrar başlatılması,

(4) Araların kesintisiz olmadığı durumda geriye dönük 10 yıla bakılması, aynı şirkete toplam 7 yıl denetim hizmeti verilmişse 3 yıl kesintisiz ara verilmesi,

(5) 2013 yılı ve sonrası ihtiyari denetimlerde geçen sürelerin de rotasyon süresinin hesaplanmasında dikkate alınması gerekmektedir.

27.07.2017 tarihli KGK kararı (kgk.gov.tr/...ET:15.08.2019):

İlgili mevzuat gereğince cari yıl bağımsız denetiminin yanı sıra, geçmişe yönelik olarak da bağımsız denetim yaptırılmasının zorunlu olduğu durumlarda geçmişe yönelik olarak yapılan denetimlerin rotasyon süresini hesabında dikkate alınıp alınmasıyla ilgili olarak;

- ✓ *Rotasyon süresi ile ilgili düzenlemelerde bağımsız denetimden geçen hesap dönemlerinin sayısına atıfta bulunulmayıp, sadece bağımsız denetimde geçirilen süreler “yıl” bazında gönderme yapılması,*
- ✓ *Esasında bağımsız denetim işinin üstlenilmesine rotasyon kısıtlaması getirilmesindeki amacın, denetim sürecinde denetlenen işletme ile denetim kuruluşu arasında zamana bağlı olarak oluşabilecek yakınlık tehdidinin, bağımsızlık üzerindeki olumsuz etkilerinin bertaraf edilmesi olduğu, hususları göz önüne alınarak, ilgili mevzuat gereğince cari yıl bağımsız denetimini yanı sıra, geçmiş hesap dönemlerinin de zorunlu olarak bağımsız denetimden geçirilmesi durumunda geçmiş hesap dönemlerine ilişkin denetimlerin rotasyon süresinin hesabında dikkate alınmamasına karar verilmiştir.*

Yukarıda doğrudan alıntı yapılmak sureti ile yer alan KGK kararları, rotasyon sürelerinin hesaplanmasındaki tereddütlerin giderilmesi noktasında işletmelere ve denetçilere yol gösterici olmuştur.

4. SONUÇ

İşletmeler tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan finansal tablolarda yer alan bilgiler doğrultusunda işletmeler hakkında karar verecek olan yatırımcılar, kredi sağlayıcılar ve kamu kurumları gibi finansal bilgi kullanıcılarına gerçeğe uygun bilgiler sunulması son derece önemlidir. Finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğini inceleyen ve değerleyen bağımsız denetim süreçlerinin kalitesinin sağlanması noktasında en önemli hususların başında denetçi bağımsızlığının güvence altına alınması ve artırılması gelmektedir. Denetçi bağımsızlığının sağlanması için düzenleyici kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemelerden biri de zorunlu denetçi rotasyonudur. Rotasyon ile ilgili çalışmalarda rotasyonun denetçi-müşteri işletme arasındaki yakınlaşmayı önlemesi sayesinde bağımsızlığı arttırdığı, yeni bakış açıları sağladığı ve denetçiler üzerindeki baskıyı azalttığı belirtilmiştir. Bununla beraber, rotasyon uygulamasının bilgi birikiminin oluşmasını engellediği, denetim maliyetlerin arttırdığı ve uzmanlaşmayı önlediği gibi olumsuz görüşler bildiren çalışmalar da vardır. Genel olarak araştırmacılar arasında rotasyon uygulamasında bir uzlaşma oluşmamış olmakla beraber, rotasyon taraftarı görüşlere ulaşılan çalışma sayısı daha fazladır. Bilhassa bağımsızlık üzerinde olumlu etkileri olduğu noktasında birleşildiği söylenebilir. Birçok ülkede farklı şekil ve sürelerde uygulanmış ve uygulanmakta olan rotasyon konusunda ülkemizde de düzenlemeler yapılmıştır. Rotasyon uygulaması ve süreleri ile ilgili daha önce farklı kurumlar tarafından yapılan birbirinden farklı düzenlemeler olmasına rağmen, denetimle ilgili tek yetkili kuruluş olan KGK'nın kurulması ile birlikte rotasyonla ilgili KGK tarafından hazırlanan bağımsız denetim yönetmeliğindeki hükümler geçerli olmuştur. Böylelikle rotasyon konusundaki karmaşık yapı ortadan kaldırılmıştır. Zorunlu rotasyon uygulamasının denetim kalitesi üzerinde olumlu ve olumsuz yanları olmakla birlikte, denetçi bağımsızlığının sağlanması noktasındaki katkısı yönüyle denetim kalitesinin artmasında faydalı olduğu ve KGK'nın tek yetkili kılınması ile birlikte denetim ve rotasyon alanındaki düzenlemelerdeki çok başlılığın ortadan kalkmasının yerinde olduğu söylenebilir.

KAYNAKÇA

- Al-Khoury, A. F.; Ali, A., Al-Sharif, M., Hamania, J., Al-Malki, I. & Jallad M.. (2015). "Auditor Independence and Mandatory Auditor Rotation in Jordan", *International Business Research*, 8(4):73-82.
- Arel, B.; Brody R. ve Pany, K. (2005). "Audit firm rotation and audit quality", *The CPA Journal*, 25(1):1-18.
- Bozkurt, N. (2015), *Muhasebe Denetimi*, 7. Baskı, Alfa, İstanbul.
- Cameran, M.; , Vincenzo, D. & Merlotti, E. (2005). "The audit firm rotation: a review of the literature", *Working Papers Series of School of Management, Bacconi University, Milan*.
- Cameran, M.; Prencipe, A. & Trombetta, M. (2016). "Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality", *European Accounting Review*, 25(1):35-58.
- Carey, P. & Simnett, R. (2006). "Audit partner tenure and audit quality", *The Accounting Review*, 82(3):653-676.
- Chen, C., Y.; Lin, C. J. & 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.
- Coyle, D. (2010). "Audit Firm Rotation-Its impact on Auditor Independence: An Irish Perspective", *Dissertation Degree of MA in Accounting, Letterkenny Institute of Technology*.
- Daniels, B. W. & Booker, Q. (2011), "The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality", *Research in Accounting Regulation*, 23:78-82.
- Dopuch, N.; King, R., R. & Schwartz, R. (2001). "An Experimental Investigation of Retention and Rotation Requirements", *Journal of Accounting Research*, 39(1):93-117.
- Feleke, B. T. (2017). "Auditors Perception of Audit Quality in Ethiopia", *Doctoral dissertation, Addis Ababa University*.
- Güredin, E. (2000), *Denetim*, 10. Baskı, Beta, İstanbul.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, Palgrave MacMillan, United Kingdom.
- Johnson, V.; Khurana, I & Reynolds, J. (2002). "Audit-firm tenure and the quality of financial reports". *Contemporary Accounting Research*, 19(4):637-660.
- Junaidi, J. H.; Suwardi, E., Miharjo, S. & Hartadi, B. (2016). "Does Auditor Rotation Increase Auditor Independence?", *Gadjah Mada International Journal of Business*, 18(3):315-336.
- Kaplan, E. S. & Mauldin, E. G. (2008). "Auditor rotation and the appearance of independence: Evidence from non-professional investors", *Journal of Accounting and Public Policy*, 27:177-192.
- KGK, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği(2012),Madde22.<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf>, Erişim Tarihi: 10.08.2019.
- KGK Kararları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, (19.01.2017 ve 27.07.2019 tarihli), <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8091/Bir-denetim-faaliyetinin-u%CC%88stlenilmesinde-dikkat-etmem-gereken-rotasyon-su%CC%88relerine-ilis%CC%A7kin-du%CC%88zenlemeler-nelerdir?>, Erişim Tarihi:15.08.2019
- Lu, T. (2005). "Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality?", *Journal of Accounting Research*, 44(3):561-583.
- Mayse, A. L.; Daniels, B. W. & Ellis, Y. (2015), "Perception of independence and auditor rotation: An examination of nonprofit organizations", *Journal of Finance and Accountancy*, 20:1-11.
- Monroe, G. & Hossain, S. (2013), "Does Audit Quality Improve After The Implementation of Mandatory Audit Partner Rotation?", *Accounting and Management Information Systems*, 12(2):263-279.
- Porter, B.; Simon, J. & Hatherly, D. (2014). *Principles of External Auditing*, 4. Edition, John Wiley&Sons Ltd., United Kingdom.

- Qawgzeh, H. K.: Endut, W. A., Rashid, N., Johari, R. J. , Hamid, N. A. & Rasit, Z. A. (2018), “Auditor Tenure, Audit Firm Rotation and Audit Quality: A Literature Review”, *International Journal of Academic Research in Business&Sozial Sciences*, 8(12):1314-1324.
- Salleh, K. & Jasmani, H. (2014). “Audit rotation and audit report: empirical evidence from Malaysian PLCs over the period of ten years”. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 146:40-50.
- Şavlı, T. (2016). “Türkiye’de Bağımsız Denetimde Rotasyon: Düzenlemeler, Uygulamalar ve Öneriler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 26(134):37-57.
- Tuan, K. (2015). “Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin Artıları-Eksileri Üzerine Tartışmalar”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(16):291-309.
- Vanstraelen, A. (2000). “Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality”, *The European Accounting Review*, 9(3):419-442.
- Velte, P. & Eulerich, M.. (2014). “Increased auditor independence by external Rotation and separating audit and non audit Duties? - A note on the european audit Regulation”, *Journal of Governance and Regulation*, 3(2):53-62.
- Yaşar, A. (2016). “Zorunlu Bağımsız Denetim Firması ve Sorumlu Ortak Baş Denetçi Rotasyonu Üzerine Uluslararası Tartışmalar: Literatür Değerlendirmesi”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(3):200-231.