



Bağımsız Denetimde Zorunlu Denetçi Rotasyonu

Seçkin GÖNEN
Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü
seckin.gonen@deu.edu.tr

Mithat RASGEN
Doktora Öğrencisi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
mithatrasgen@gmail.com

Öz

Finansal tabloların hazırlanması sırasında var olan mevcut denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi, yatırımcıların karar verme sürecini etkileyen en önemli unsurlardır. Bu yüzyılın başında yaşanan denetim skandalları, piyasaya olan güveni azaltmış ve denetim faaliyetlerinin etkinliğini sorgulatmıştır. Yaşanan olaylar sebebiyle birçok ülke konu ile ilgili düzenleyici kurumlar kurmuş ve denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini arttırmak amacıyla yasal düzenlemeler yürürlüğe koymuştur. Finansal tablo kullanıcılarını koruyucu bir amaçla yapılan bu çalışmalar arasında denetçi firmalarının uygulamak zorunda olduğu denetim rotasyonu bulunmaktadır. Zorunlu denetim rotasyonu ile birlikte firmalar, denetçi firmaları belirli süre aralıklarıyla değiştirmek zorundadırlar. Bu değişim ile denetçi bağımsızlığının güçlendiği ve denetim kalitesinin arttığı düşünülmektedir. Bu çalışmada zorunlu denetim rotasyonunun önemi, olumlu ve olumsuz yönleri vurgulanmış ve konu ile ilgili literatür taraması yapılarak denetim rotasyonunun, bağımsız denetim üzerindeki etkileri farklı ülkelerden elde edilen bulgular ışığında incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Zorunlu Denetçi Rotasyonu, Denetçi Bağımsızlığı, Bağımsız Denetim

Mandatory Auditor Rotation in Independent Audit

Abstract

Most notable factors that affects decision process of investors are existing auditor independence and audit quality during preparation of financial statements. Auditing scandals occurred in the beginning of this century diminished the reliability of markets and give rise to questioning effectiveness of auditing activities. Because of occurred incidents, many countries established regulatory institutions and put legal obligations in force so as to upgrade audit quality. Audit rotation which is a must imposition audit firms obliged to practice is one of the implementations for protecting users of financial statements. With obligatory rotation, firms have to change their auditors at certain periods. With this rotation it is considered that independence of auditors and quality of audit is enhanced. In this study, importance of obligatory audit rotation, its downsides and advantages are highlighted and effects of auditor rotation is examined in the light of findings from different countries by conducting literature review about the issue.

Keywords: Mandatory Audit Rotation, Auditor Independence, Independent Auditing

1.Giriş

Bu yüzyılın başında dünya üzerinde ortaya çıkan muhasebe skandalları, kamuoyunun bağımsız denetçinin bağımsızlığını sorgulamasına neden olmuştur. Yatırımcıların piyasaya olan güveni kaybetmesi, piyasaları olumsuz yönde etkilemiştir. Yaşanan skandallardan sonra denetçi bağımsızlığının önemi vurgulanmış ve denetim kalitesinin artması için ülkeler yeni düzenlemeler yapmak zorunda kalmışlardır. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası'nı yürürlüğe koyarak yatırımcıyı koruma amaçlı önlemler almıştır. Bununla birlikte birçok ulusal ve uluslararası düzenleyici kurumlar kurulmuş ve denetim bağımsızlığını ve denetim kalitesini artırıcı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi için yapılan çalışmalar içinde zorunlu denetçi ve denetim firması rotasyonu da bulunmaktadır. Çalışmada denetim rotasyonu ile ilgili yasal düzenlemeler incelenmiş, olumlu ve olumsuz yönleri tespit edilmiştir.

2.Denetçi Rotasyonu İle İlgili Yasal Düzenlemeler

Denetçi bağımsızlığının sağlanması ve denetim kalitesinin artması amacıyla denetçi rotasyonu ile ilgili ulusal ve uluslararası kuruluşlar birçok düzenleme yayınlamıştır. Bununla birlikte uygulamalarda ülkeden ülkeye değişiklik görülmektedir.

Uluslararası birçok düzenlemeye konu olan "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC - International Federation of Accountants)" bünyesindeki "Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA - International Ethics Standards Board for Accountants)" tarafından yayınlanmış, olan Etik İlkelerde denetçi bağımsızlığı konusu detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Söz konusu etik ilkeler, daha önce "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)", "Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)" ve "Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)" tarafından yayınlanmış, bağımsız denetime ilişkin tebliğ ve yönetmeliklerde referans olarak kullanılmış, ve son olarak da "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK)" tarafından ise bire bir Türkçeye çevrilerek "Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardı" olarak yayınlanmıştır. Etik ilkelerin 290 numaralı bölümü denetim sözleşmeleri açısından bağımsızlık konusunu geniş , bir şekilde ele almakta, "Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYIK)" ve diğer işletmeler için ayrı ayrı açıklamalarla örneklere yer vermektedir . Denetçinin bağımsızlığın tehlikeye



düşürebilecek bir takım hususlar yapılan düzenlemelerle yasaklanmış , veya sınırlandırılmıştır Şavlı, 2016; 39). Bu yasaklar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Güler ve Aktaş, 2011: 108);

- Denetçiler, denetledikleri ortaklıklarla, yardımcı kuruluşlarla veya iştiraklerle borç, alacak veya ortaklık ilişkisi içerisine giremezler.
- Denetim sırasında elde ettikleri bilgi ve sırları, görev süresi boyunca ve görev sonrasında açıklayamazlar, kendileri veya üçüncü kişilerin menfaatleri için kullanamazlar.
- Ticari faaliyetlerde bulunamazlar.
- Başka bir denetim firmasına ortak olamazlar, denetçi veya yönetici olarak çalışamazlar.
- Meslekle ve meslek onuruna ters bir faaliyet veya davranış içerisinde bulunamazlar.
- Bağımsız denetim firmaları ve denetçileri müşterileri elde etmek amacıyla reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar.
- Bağımsız denetim firmalarının yöneticileri ve denetçileri, kendilerine, yakınlarına veya eşlerine ait iş ilişkisinin bulunduğu firmaların denetleme faaliyetlerini gerçekleştiremezler.

2.1 ABD’de Yapılan Yasal Düzenlemeler

ABD’de 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Yasası, 11 ana başlıktan oluşmakta ve finansal raporların kalitesini arttırmak, yaşanan skandallar sebebiyle oluşan güvensizliği ortadan kaldırmak amacıyla hazırlanmıştır. Yasanın 11 ana başlığı aşağıda sıralanmıştır (Sarbanes Oxley Yasası, 2002);

- Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurumu
- Denetçi Bağımsızlığı
- Kurumsal Sorumluluk
- Finansal Açıklamaların Arttırılması
- Analist Çıkar Çatışmaları
- Komisyon Kaynakları ve Otoritesi
- Çalışmalar ve Raporlar
- Kurumsal ve Suç Unsuru Taşıyan Suistimal Sorumluluğu
- Beyaz Yakalıların Suçları İle İlgili Cezaların Arttırılması
- Kurumsal Vergi İadeleri
- Kurumsal Suistimal ve Hesap Verme

Yasada bulunan ikinci ana başlık olan denetçi bağımsızlığı konu ile ilgili düzenlemeleri belirtmiş ve 9 alt başlıkta incelenmiştir (Sarbanes Oxley Yasası, 2002).

- Denetçilerin uygulama kapsamı dışındaki hizmetleri;
- Ön onay gereksinimleri



- Denetim ortağı rotasyonu
- Denetçi komiteleri denetim raporları
- Uyum değişiklikleri
- Çatışmalar
- Zorunlu muhasebe rotasyonu çalışması
- Komisyon Yetkilisi
- Düzenleyici Hususlar

Yasanın 207. maddesi olan zorunlu muhasebe rotasyonu çalışması, firmaların zorunlu rotasyon sonunda elde edebilecekleri sonuçlar üzerinde çalışma yapılmasını istemektedir. Bununla birlikte 2003 yılı kasım ayında ABD Sayıştayı yayınladığı raporda zorunlu denetim firması rotasyonunun, denetçi bağımsızlığının sağlanmasındaki ve denetim kalitesinin artmasındaki en etkili yöntem olmayacağını düşünmektedir. Sayıştayın firmalara yaptıkları anketler sonucunda rotasyon maliyetinin yararlarından fazla olacağı ve denetçinin sahip olduğu firma ile ilgili özgün bilgilerin yok olacağı düşünülmektedir. Rapor sonucunda ABD Sermaye Piyasası Kurumu'nun (Securities and Exchange Commission) ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (Public Company Accounting Oversight Board) Sarbanes Oxley Yasası'na uyum sağlamak için gerekli alanlarda çalışmalar yapmaları gerektiği bildirilmiştir (United States General Accounting Office, 2003).

2.2 Avrupa Birliği'nde Yapılan Yasal Düzenlemeler

Avrupa'da ise 2006 yılında yayınlanan yönerge ile birlikte üye ülkelerin denetimin yürütülmesinden sorumlu denetçi ortağının yedi yıl içinde rotasyona uğramasını ve en az iki yıl ara vermesini sağlamalarını istemiştir (The European Parliament and The Council of the European Union ,2006/43/EC).

2014 Nisan ayında imzalanan yasa ile birlikte denetçinin görev süresi 20 yıldan fazla olan işletmelerde en geç 6 yıl içinde, denetçinin görev süresi 11-20 yıl arasında ise en geç 9 yıl içinde denetçi rotasyonunun gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014: 87).

Rotasyon uygulamaları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. ABD'de 5 yıllık zorunlu denetçi rotasyonu uygulanmakta, İngiltere'de ise borsada işlem gören şirketler için 10 yıllık dönemler itibariyle ihale yöntemi kullanılmaktadır. Peru'da kamu işletmeleri için 2 yıllık rotasyon uygulaması bulunurken, Venezuela'da bankalar için rotasyon süresi üç yıl olarak belirlenmiştir. İtalya'da borsada işlem gören şirketlerin rotasyon süresi



dokuz yıldır. Avustralya, Çek Cumhuriyeti, Güney Kore, İspanya, Kanada, Letonya, Singapur, ve Slovakya gibi ülkeler belirli tarihlerde zorunlu denetim firması rotasyonunu belirli yıllar arasında uygulamış ancak daha sonra kaldırılmıştır. Çek cumhuriyeti, Singapur, İspanya, Yunanistan gibi firma rotasyonunun kaldırıldığı ülkelerde denetçi rotasyonu hala zorunludur (Doğan, 2016: 7).

2.3 Türkiye’de Yapılan Yasal Düzenlemeler

Türkiye’de ise SPK 2006 yılında yayınladığı Seri. X, No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile rotasyon süresini yedi yıl olarak belirlemiştir (SPK, 2006: 6.md). Daha sonra 2009 yılında yayınladığı Seri: X, No:25 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile de bağımsız denetim kuruluşlarının kurumsallaşmasını teşvik etmek amacıyla, Tebliğ’de belirtilen şekilde bağımsız bir organizasyona sahip olduğunu kanıtlayabilen firmalar için sorumlu ortak başdenetçi rotasyonu uygulamak koşuluyla müşterileri ile 7 hesap dönemini geçen sözleşme yapabilme imkanı getirmiştir (SPK, 2009: 1.md). 2011 yılında yayınlanan Seri: X, No:27 tebliğ ile birlikte de sorumlu ortak baş denetçinin en çok beş hesap dönemi aynı müşteri denetiminde görev alabileceği ve yeniden görev alabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi gerekliliği bildirilmiştir (SPK, 2011: 3.md).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), 2006 yılında yayınladığı “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” ile denetim firması düzeyinde yapılması öngörülen zorunlu rotasyonun süresini 8 hesap dönemi olarak belirlemiştir (BDDK, 2006, 12.md.). 2011 yılında yapılan değişiklikle zorunlu sorumlu ortak bas, denetçi rotasyonunun azami 5 hesap dönemi ve zorunlu denetim firması rotasyonu için birbirini izleyen asgari 3 ve azami 8 hesap dönemi içinde yapılması belirlenmiştir. (BDDK, 2011, 1.md.).

Son olarak Kamu Gözetimi Kurumu’nun rotasyon sürelerinin hesaplanmasına ilişkin 2014 yılında yaptığı duyuruda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 400. Md. ile hüküm altına alınan rotasyon süreleri, bu tarihten önce çeşitli kurumların yürürlükte bulunan idari düzenlemelerini ortadan kaldırmıştır. Bununla birlikte rotasyon süreleri on yıllık dönemler



itbarıyla yapılacak ve son on yılda toplam yedi yıl aynı işletmenin denetimini üstlenmiş firmalar denetime üç yıl ara verecektir. (KGK, 2014).

Rotasyon zorunluluğu açısından düzenlemeler incelendiğinde Sarbanes Oxley Yasası denetim firmasının sorumlu bas, denetim ortağının 5 yıllık süre sonunda rotasyona uğramasını istemiştir. AB düzenlemelerinde ise denetçi rotasyonuna ilişkin olarak, “yasal denetimin yürütülmesinden sorumlu bas, denetim ortağının atandığı tarihten itibaren en fazla yedi yıllık süre içinde denetim sözleşmesinden rotasyona uğramasını ve en az iki yıllık bir süre sonra denetlenen işletmenin denetimine tekrar katılabilmesine izin verilmesi sağlanmalıdır” şeklinde açıklama yapılmış fakat bu konuda herhangi bir zorunluluk getirilmemiştir. Bu konunun uygulanması üye ülkelerin inisiyatifine bırakılmıştır. Türkiye’de yapılan düzenlemelere göre ise SPK, BDDK ve TTK rotasyon zorunluluğu getirmektedir. Bununla birlikte Türkiye’deki düzenlemelerde diğer düzenlemelerden farklı olarak rotasyon sorumlu ortak bas, denetçi için değil şirketi denetleyen denetim firması için getirilmektedir (Dönmez, 2010: 160).

3. Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Olumlu ve Olumsuz Yönleri

Zorunlu denetçi rotasyonunun işletmelere sağladığı faydalar ve uygulama sırasında yaşanan sorunlar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir Tuan, 2015: 302);

- ✓ Denetim firması ile müşteri işletme arasındaki samimiyeti sınırlı tutarak denetim bağımsızlığını güçlendirmektedir.
- ✓ Müşteri işletmenin aykırı uygulamalarının kabul edilmesinde denetçilere uygulanan baskıyı azaltır.
- ✓ Denetçilerin bağımsızlığına dair kamu algısını artırır.
- ✓ Denetim firmalarının farklı sektörlerde müşteri denetleyerek mesleki uzmanlıklarının gelişimini sağlamaktadır.
- ✓ Rekabet düzeyinin artmasıyla firmalar denetim ücretlerinde indirim yapmaktadır.
- ✓ Sürekli tekrarlanan rutin çalışmalara yeni bir bakış açısı getirerek önceki yıllardan devam eden olası hataların azalmasını sağlamaktadır.
- ✓ Mevcut denetim firması, yürüttüğü denetim çalışmalarında daha dikkatli davranarak kendinden sonra gelecek olan denetim firması tarafından hatalarının tespit edilmesini engellemek için denetim kalitesini arttırmaktadır.



- Birikmiş denetim bilgilerinin kaybolma riskinden dolayı denetimin etkinliği ve verimliliği azalmaktadır.
- Yeni denetim firmasının müşteri işletmenin uygulamalarına alışincaya kadar toplam denetim maliyeti artmaktadır.
- Müşteri işletmeye yüklenen destek maliyetlerinin artması, şirket karlılığını azaltarak hisselerin değer düşüklüğü yaşamasına sebep olmaktadır.
- Yeterli büyüklüğe ve mesleki tecrübeye sahip sınırlı sayıdaki denetim firmaları, rekabetin oluşmaması durumunda yüksek ücretler oluşturmaktadır.
- Müşteri işletme için denetim dışı hizmetleri gerçekleştirecek yeterli sayıda denetim firması bulunmayabilir.
- Denetim firması zorunlu rotasyon tarihi yaklaştıkça tecrübeli denetim ekibini yeni anlaşma yaptığı müşteriye kaydırabilmektedir.
- Yeni denetçiler daha önce yapılmış denetim alışmalarına aşırı güven duyarak kendi denetimlerinde gerekli titizliği göstermeyebilmektedir.

Görüleceği üzere, zorunlu denetçi rotasyonu denetim bağımsızlığını güçlendirmekte ve denetim kalitesini arttırmaktadır. Bununla birlikte en büyük problem denetim maliyetlerinin artması ve rotasyon zamanında firmanın gereken özeni müşteri işletmeye göstermemesidir.

4.Literatür Taraması

Zorunlu denetim rotasyonu ile birlikte firmalar ülkeden ülkeye değişen koşullar dahilinde belirli aralıklarla çalıştıkları denetim firmalarını değiştirmek zorundadırlar. Rotasyonun, denetlenen firma açısından önemini, olumlu ve olumsuz yönlerini belirlemek için birçok akademik çalışma yapılmıştır.

Kaplan ve Mauldin (2008) profesyonel olmayan yatırımcıların denetim rotasyonu hakkındaki görüşlerini tespit etmişlerdir. Yatırımcılar denetim rotasyonunun denetim bağımsızlığı açısından oldukça önemli olduğunu vurgulamakta ve bu bağımsızlığın güçlü denetim komiteleri oluşturduğunu düşünmektedirler.

Lu ve Sivaramakrishnan (2009) sermaye piyasalarında işlem gören firmaların yatırım kararlarında ve denetçi seçimlerinde zorunlu denetim rotasyonunun etkilerini araştırmışlardır. Denetçi bağımsızlığının ve görüş alışverişinin zorunlu denetim rotasyonunun performansını etkileyen en önemli unsurlar olduğu tespit edilmiş, görüş alışverişinin yüksek olduğu firmalarda yatırım kararlarının etkinliğinin arttığı gözlemlenmiştir.



Barbadillo vd. (2009) denetim rotasyonunun denetim bağımsızlığı üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. İspanya arşivlerinden alınan bilgilere göre 1988-1995 yılları arasında İspanya'da denetim rotasyonunun zorunlu olmasına rağmen kurallar uygulanmamaktadır. Bununla birlikte 1991-1994 yılları arasında rotasyonu uygulayan firmalar ve uygulamayan firmalar arasında yapılan karşılaştırmalara göre denetim bağımsızlığı açısından zorunlu denetim rotasyonu uygulamasının finansal raporlar üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır.

Simmons vd. (2009) çalışmalarında Illinois eyaletinde bulunan devlet kurumlarının her altı yılda bir olan zorunlu denetim rotasyonunu uygulaması sonucu elde edilen verileri analiz etmişlerdir. Sonuçlara göre; rotasyonun yapıldığı ilk yıl denetim bulgularında büyük bir artış gözlenmiş ve hazırlanan raporlarda kalitenin yükseldiği belirlenmiştir.

Daniels ve Booker (2011) çalışmalarında kredi memurlarının denetim rotasyonu hakkındaki düşüncelerini araştırmışlardır. 212 geçerli cevaptan oluşan uygulama sonucunda kredi memurları, belirli bir denetim rotasyon politikası izleyen firmaların denetçi bağımsızlığının ve denetim kalitesinin artış gösterdiğini düşünmektedirler.

Magolis vd. (2011) denetim rotasyonunun zorunluluğu üzerine araştırmalar yapmıştır. Denetim ortaklarının değişimini kurum kültürünü yok edici bir özellik olarak vurgulayan çalışma, aynı zamanda rotasyon süresine yaklaşırken denetim firmasının performansını azaltacağını ve ücretlerini arttıracığını düşünmektedir. Dolayısıyla bu dönemde hazırlanan finansal raporların kalitesinde ciddi kayıplar yaşanacaktır.

Firth vd. (2012) Çin'de yaptıkları araştırmada denetim rotasyonunun denetim kalitesindeki etkilerini incelemişlerdir. Elde ettikleri sonuçlarda yasal düzenlemelerin yeterli olmadığı sektörlerde rotasyonun etkili olmadığı görülmektedir. Bununla birlikte yatırımcıyı koruyan ve yasal çevrenin etkili olduğu borsa piyasalarında denetim rotasyonu denetim kalitesini arttırmada önemli bir rol oynamaktadır.

Daugherty vd. (2013) zorunlu denetim rotasyonunu denetim firmaları açısından incelemişlerdir. Denetim firmaları, rotasyonun iş yükünü çok fazla arttırdığını düşünmekte ve denetim firma ortaklarının rotasyon yerine yeni bir sektörü öğrenmeyi tercih ettiklerini söylemektedir.



Dandago ve Zamro (2013) Malezya'daki banka sektöründe rotasyonun denetim bağımsızlığı ve denetim kalitesi üzerindeki etkilerini tespit etmek amacıyla iki banka enstitüsü yöneticisiyle ve bir denetim firmasıyla görüşme yapmışlardır. Malezya'da bulunan firmalar rotasyonun zorunlu olmaması sebebiyle son on yılda çok fazla denetim firması değişimi gerçekleştirmemişlerdir. Bu durum rotasyonun zorunluluğunu gerektirmektedir. Çünkü rotasyonu gerçekleştiren firmalarda denetim bağımsızlığının ve denetim kalitesinin arttığı gözlenmektedir.

Monroe ve Hossain (2013) yaptıkları araştırmada Avustralya'daki firmalar üzerinde zorunlu denetim rotasyonunun etkilerini incelemişlerdir. Çalışmada, finansal sorunlar yaşayan firmaların denetimini gerçekleştiren denetim ortaklarının görev sürelerini beş yıldan uzun bir süre devam ettirmeleri denetim kalitesinin olumsuz yönde etkilendiği sonucunu ortaya çıkarmıştır.

Kwon vd. (2014) Güney Kore'de 2006-2010 yılları arasında zorunlu denetim rotasyonu sonrası denetim kalitesi ve ücretleri üzerine çalışmalar yapmıştır. Elde edilen bulgularda 2006 yılı öncesine göre denetim kalitesinin fark edilir düzeyde arttığı gözlenmektedir. Bununla birlikte denetim ücretlerinde ve denetim süreleri de artış yaşanmıştır.

Lennox vd. (2014) zorunlu denetim rotasyonunun denetim kalitesini düşürdüğünü ve firmaya özgü bilginin kaybolduğunu düşünmüşlerdir. Ancak yapılan çalışmalarda rotasyonun işletmenin denetim kalitesini arttırdığı ve faydalı olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Nicolaescu (2014) zorunlu denetim çalışmalarının etkilerini araştırmıştır. Elde edilen bulgulara göre denetimde rotasyon maliyetleri ve çalışmaları arttırmaktadır. Bununla birlikte artan çalışma süreleri denetim kanıtlarının kalitesi üzerinde de olumlu bir etki bırakmaktadır.

Litt vd. (2014) yaptıkları çalışmada denetim rotasyonunun finansal tablolar üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Özellikle rotasyonun gerçekleştiği ilk iki yıl finansal tablo kalitesinin düştüğü gözlemlenmiştir. Bununla birlikte rotasyon öncesi finansal tablo kalitesine ise ancak son iki yıl ulaşılabilir.

Sanchez vd. (2014) denetim rotasyonunun uygulanması sırasında İspanya'da faaliyet gösteren 82 finansal olmayan şirketin 1996-2009 yılları arasındaki verilerini incelemişlerdir. Kamu yararının gözetildiği bu tür



şirketlerde denetim kalitesinin artışı, şirketin kamuoyuna karşı daha şeffaf ve hesap verilebilirlik düzeyi yüksek raporlar sunmasını sağlamaktadır.

Elder vd. (2015) Florida'da bulunan hükümet denetim pazarından elde ettikleri veriler ışığında rotasyonun denetim kalitesini arttırdığı sonucuna ulaşmışlardır. Özellikle yapılan yasal düzenlemeler ve devlet teşvik politikaları rotasyonun sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Bowlin vd. (2015) psikolojik teorileri ve laboratuvar deneylerini kullanarak zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesine olan etkisini gözlemlemişlerdir. Denetçinin bir firmayı denetlerken belirli süre sonra dürüstlük çerçevesi belirlediği görülmekte ve bu durumun denetim çabalarını azaltabileceği düşünülmektedir. Oysa ki zorunlu denetim rotasyonu sayesinde belirli sürelerle denetim ortaklarının ve denetlenen şirketlerin değişimi, denetçi için yeni bir şüphecilik çerçevesi belirlemesini sağlamaktadır. Dolayısıyla denetim çabalarının azalması ve agresif raporlama engellenmektedir.

Stewart vd. (2016) yaptıkları çalışmada denetim rotasyonu ile denetim ücretleri arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. 2007-2010 yılları arasında Avustralya piyasalarında işlem gören şirketler üzerinde yapılan araştırmalar sonucunda elde edilen bulgulara göre, denetim rotasyonunun yapıldığı ilk yıl firmanın denetim maliyetleri artış göstermektedir. İkinci yıl ise denetim ücretleri ilk yıla oranla azalmaktadır. Firma bazında incelendiğinde denetim rotasyonundan en çok etkilenen firmalar küresel firmalardır. Bununla birlikte orta ölçekli firmalar, küçük ölçekli firmalara göre denetim rotasyonundan daha az etkilenmektedirler.

Cameran vd. (2016) zorunlu denetim rotasyonunun ilk üç yılının denetim kalitesi düzeyinin diğer üç yıla oranla daha fazla olduğunu tespit etmişlerdir. Özellikle 9 yıllık periyod içerisinde son üç yılın denetim çalışmalarında şirketi iyice tanıdığı düşünülen denetçinin daha muhafazakar ve önemsiz şekilde denetim kanıtı topladığı belirlenmiştir. Dolayısıyla zorunlu denetim rotasyonu süresinin kısaltılması finansal rapor kullanıcıları için kaliteli bilgiye ulaşmaları açısından büyük önem arz etmektedir.

5.Sonuç

Muhasebe skandallarının yaşanması ile birlikte yatırımcılar piyasadaki uzaklaşmış ve denetçi bağımsızlığı ile ilgili büyük şüpheler ortaya çıkmıştır. Ülkeler bu güvensizliği azaltmak için birçok yasal düzenleme yürürlüğe



koymuştur. ABD’de Sarbanes-Oxley Yasası, Avrupa Birliği’nin yayınladığı yönetmelikler en önemli örneklerdir. Türkiye’de de SPK, BDDK ve KGK çeşitli yasal düzenlemelerde bulunmuştur. Zorunlu denetçi ve denetim firması rotasyonunu içeren bu düzenlemeler, denetim firmalarının belirli sürelerle rotasyona uğrayarak denetçi bağımsızlığının ve denetim kalitesinin artırılması hedeflenmektedir. Uygulamada ülkeler arasında süre farklılıkları bulunmakla birlikte, birçok ülke zorunlu denetim firması rotasyonunu kabul etmiş, diğer ülkeler ise sadece baş denetçi rotasyon zorunluluğu getirmiştir. Yapılan literatür çalışması sonucunda zorunlu denetim rotasyonunun denetim bağımsızlığını ve denetçi kalitesini arttırdığı gözlenmiştir. Bununla birlikte firmalara özgü bilgilerin rotasyon sırasında ortadan kalkması ve denetim maliyetlerinin ilk yıllarda artış göstermesi uygulamanın olumsuz yönlerini oluşturmaktadır.

Kaynakça

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu. (2006). Bankaların Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik. *Resmi Gazete*. No:26333.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu. (2011). Bankaların Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik. *Resmi Gazete*. No:28006.

Barbadillo, Emiliano Ruiz, Nieves Gomez Aguilar and Nieves Carrera (2009), "Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence Evidence From Spain" *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 28(1), 113-135.

Bowlin, O. Kendall, Jessen L. Hobson and M. David Piercey (2015). "The Effects of Audit Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Manager on Audit Quality." *The Accounting Review*, 90(4), 1363-1393.

Dandago, Isa Kabiru (2013). "Effects of Rotation on Auditor Independence and Quality of Audit Service in Malaysian Banking Industry." *Issue in Social and Environmental and Accounting*, (4), 95-110.

Daniels, W. Bobbie and Quinton Booker (2011). "The Effect of Audit Firm Rotation on Perceived Auditor Independence and Audit Quality. " *Research in Accounting Regulation*, 23, 78-82.

Daugherty, E. Brian, Denise Dickins, Richard C. Hatfield and Julia L. Higgis (2013). "Mandatory Audit Partner Rotation Perception of Audit Quality Consequences. " *Current Issue in Auditing*, 7(1), 30-35.

Doğan, Aziz (2016). "Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyon. " *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 28(1), 113-135.



Dönmez, Adnan (2010). "Bağımsız Denetimde Denetçi Rotasyonunun Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi" *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 3, 145-164.

Elder, J. Randal, Suzanne Lowensohn and Jacqueline L. Reck (2015). "Audit Firm Rotation Specialization and Audit Quality in The Municipal Audit Context." *Journal of Governmental and Nonprofit Accounting*, 4, 73-100.

Firth, Michael, Oliver M. Rui and Xi Wu (2012). "How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence From China? " *The International Journal of Accounting*, 47,109-138.

Güler, Ender ve Mehmet Ali Aktaş (2011). "Denetçi Bağımsızlığını Sağlamada Denetçi Rotasyonuna Düşen Roller" *III. Ulusal Konya Ereğli Kemal Akman Meslek Yüksekokulu Tebliğ Günleri*, 3(1), 106-114.

Kamu Gözetimi Kurumu (2014). Rotasyon Sürelerinin Hesaplanmasına İlişkin Duyuru.

Kaplan, E. Steve and Elaine G. Mauldin (2008). "Auditor Rotation and The Appearance of Independence: Evidence From Non-Professional Investors. " *Journal of Accounting and Public Policy*, 27, 177-192.

Kwon, Soo Young, Youngdeok Lim and Roger Simnett (2014). "The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence From the Korean Audit Market. " *Journal of Accounting and Public Policy*, 27, 177-192.

Lennox, S. Clive, Xi Wu and Tianyu Zhang (2014). "Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality? " *The Accounting Review*, 89(5), 1775-1803.

Litt, Barri, Divesh S. Sharma, Thuy Simpson and Paul N. Tanyi (2014). "Audit Partner Rotation and Financial Reporting Quality, " *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33(3), 59-86.

Lu, Tong and K. Sivaramakrishnan (2009). "Mandatory Audit Firm Rotation: Fresh Look Versus Poor Knowledge, " *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33(4), 167-195.

Magolis, E. David, A. Blair Staley, Mark L. Usry, Wilmer Leinbach, Mike Shapeero and Heather Luck (2011). "Toward an Understanding of Audit Firm Rotation As Public Policy: A Historical and Theoretical Perspective, " *Journal of Northeastern Association of Business, Economics and Technology*, Fall 2011, 13-20.



Monroe, Gary and Sarowar Hossain (2013). "Does Audit Quality Improve After The Implementation of Mandatory Audit Partner Rotation?" *Accounting and Management Information Systems*, 12(2), 263-279.

Nicolaescu, Eugen (2014). "The Effect of Audit Firm Rotation on Earnings Quality?" *Economics, Management, and Financial Market*, 9(1), 148-153.

Sarbanes Oxley Act (2002).

Sanchez, Isabel Maria Garcia, Isabel Gallego-Alvarez, Luis Rodriguez Dominguez, Beatriz Cuadrado Ballesteros and Raquel Garcia Rubio. (2014). "Rotation of Auditing Firms and Political Costs: Evidence From Spanish Listed Company." *International Journal of Auditing*, 18, 223-232.

Sermaye Piyasası Kurulu (2006). Seri: X, No: 22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ". *Resmi Gazete*. No:26196.

Sermaye Piyasası Kurulu (2009). Seri: X, No: 25 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ". *Resmi Gazete*. No:27387.

Sermaye Piyasası Kurulu (2011). Seri: X, No: 27 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ". *Resmi Gazete*. No:27886.

Simmons, N. Trisha, Michael L. Costigan and Linda M. Lovata (2009). "Mandatory Audit Firm Rotation: Evidence From Illinois State Universities." *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13(3), 123-132.

Stewart, Jenny, Pamela Kent and James Routledge (2016). "The Association Between Audit Partner Rotation and Audit Fees: Empirical Evidence From The Australian Market." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 35(1), 181-197 .

Şavlı, Tuba (2016). "Türkiye’de Bağımsız Denetimde Rotasyon: Düzenlemeler, Uygulamalar ve Öneriler" *Mali Çözüm Dergisi*, 134, 37-57.

Şenyiğit, Yiğit Bora ve Emin Zeytinoğlu (2014). "Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri" *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 25(77), 79-98.

The European Parliament and The Council of the European Union ,2006/43/EC.



Tuan, Koray (2015). "Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin Artıları-Eksileri Üzerine Tartışmalar. " Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 3(16), 291-309.

United States General Accounting Office (2003). Required Study on The Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. *GAO-04-216*.

