

Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesine Etkisi ve Rotasyon ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişkide Denetçi Bağımsızlığının Aracılık Rolü: Bağımsız Denetçilerin Algılarına Yönelik Bir Araştırma*

Seden ÖZGER**
Osman TUĞAY***

ÖZET

Günümüzde denetimde rotasyon uygulamasının, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesini etkilediği yönündeki çeşitli çalışmalar denetimde rotasyon uygulamasını tartışmalı bir hale getirmiştir. Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetçilerin algılarına göre denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisi ve rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının aracı rolünü tespit etmektir. Bu doğrultuda Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilere anket formu uygulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 22.0 paket programı ile analiz edilerek ortaya çıkan sonuçlar istatistiksel olarak değerlendirilmiştir. Denetçilerin algılarından elde edilen sonuçlara göre; denetimde rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği ve rotasyon ile denetim kalitesi arasında denetçi bağımsızlığının aracılık etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetimde Rotasyon, Denetçi Bağımsızlığı, Denetim Kalitesi.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42.

The Effect of Mandatory Rotation on Auditor Independence And Audit Quality in Independent Audit and Intermediary Role Of Auditor Independence in Relationship Between Rotation and Audit Quality: A Study on The Perception of Independent Auditors

ABSTRACT

Today, studies about the effect of audit rotation on auditor independence and audit quality have made use of audit rotation highly controversial topic. The purpose of this study is to explore the effect of mandatory rotation on auditor independence and audit quality in audit and to determine the intermediary role of auditor independence on the relation between rotation and audit quality according to the perceptions of independent auditors. Within this scope, a survey is applied on independent auditors in independent audit companies authorized by Public Oversight Board. The data that is gathered through surveys is analyzed with SPSS 22.0 and results are interpreted with statistical perspective. According to the results; use of audit rotation have positive effect on auditor independence and audit quality and there is intermediary effect of auditor independence in the relationship between rotation and audit quality.

Keywords: Audit Rotation, Auditor Independence, Audit Quality

Jel Classification: M40, M41, M42.

* Bu makale, “Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetçilerin Algısına Yönelik Bir Araştırma” başlıklı Yüksek Lisans Tezinden üretilmiştir.

Makale Gönderim Tarihi: 27.07.2019, **Makale Kabul Tarihi:** 14.11.2019, **Makale Türü:** Nicel Araştırma

** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, ORCID ID: 0000-0003-1979-1925

*** Doç. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, otugay@mehmetakif.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-8733-7471.

1. GİRİŞ

Bağımsız denetim, işletmelerin hazırlamış oldukları finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda ilgili taraflara makul bir güvence sağlamak amacıyla tarafsız bir şekilde yeterli ve uygun kanıtların toplanarak elde edilen bu kanıtların değerlendirilip raporlanması sürecidir (Selimoğlu vd., 2015: 12-16). Ekonomik faaliyetlerin gelişmesi, çokuluslu şirketlerin artması, muhasebe işlemlerinin ve finansal tabloların karmaşık bir hale gelmesi doğru ve güvenilir bilgilere ulaşmayı zorlaştırmaktadır (Güredin, 2008: 9). Bu durum ilgili tarafların doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla bağımsız denetimin önemini arttırmıştır. Ancak 2000’li yıllarda yaşanan Enron, WorldCom ve Xerox gibi şirketlerin denetiminde hataların tespit edilememesi ve bunların ortaya çıkarılmaması nedeniyle denetçinin bağımsızlığı konusunda şüpheler yaratmış ve yatırımcıların finansal tablolara olan güvenleri önemli ölçüde zedelenmiştir (Dinç ve Cengiz, 2014: 222). Bu durum mevcut yasal düzenlemelerin revize edilmesini gündeme getirmiş ve 2002 yılında Sarbanes-Oxley yasası ile denetimde rotasyon zorunlu hale getirilmiştir (Haftacı, 2016: 39).

Denetimde rotasyon uygulaması ile denetçi-müşteri arasındaki uzun süreli ilişkisinden dolayı oluşabilecek yakınlık tehdidinin önlenerek denetçinin hizmetlerinde daha bağımsız hareket etmesi ve böylece denetim kalitesinin artırılması amaçlanmıştır. Ancak denetimde rotasyon uygulamasının fayda ve maliyetleri konusunda çeşitli iddiaların varlığı denetimde zorunlu rotasyonu tartışmalı bir hale getirmiştir.

Bu çerçevede çalışmanın amacı; bağımsız denetimde zorunlu rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisi ile ilgili bağımsız denetçilerin algılarını belirlemek ve rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının aracılık etkisini tespit etmektir. Bu kapsamda ilk olarak denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi arasındaki ilişki ele alınmış ve konu ile ilgili literatürdeki çalışmalara yer verilmiştir. Daha sonra Kamu Gözetim Kurumu (KGK)’na kayıtlı denetim firmalarında çalışan denetçilerin algılarına yönelik yapılan araştırma bulgularına ve son olarak da elde edilen bulguların değerlendirilmesi yapılarak sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

2. DENETİMDE ZORUNLU ROTASYON, DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI VE DENETİM KALİTESİ İLİŞKİSİ

Dünyada yaşanan finansal skandallar yatırımcıların denetçi bağımsızlığı ve denetime olan güvenlerini zedelemiş, dolayısıyla sermaye piyasalarına olan güvenlerini de azaltmıştır. Bu nedenle denetçilerin bağımsızlığını arttırmak ve piyasalara olan güveni tekrar sağlamak amacıyla denetimde rotasyon zorunlu hale getirilmiştir. Denetimde rotasyon, denetçi/denetim firmasının bir müşterisine belirli bir süre vermiş olduğu denetim hizmetinden sonra aynı müşteriye tekrar denetim hizmeti verebilmesi için belirli bir süre ara vermesidir (Doğan, 2016: 2). Denetimde zorunlu rotasyon uygulaması ile denetçinin bağımsızlığı artırılarak denetim hizmetlerinin kaliteli bir denetimle sonuçlanarak bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duydukları doğru bilgilerin sağlanması amaçlanmıştır.

Denetçinin aynı müşteriye vermiş olduğu denetim hizmet süresinin uzun olması, denetçi ile müşterisi arasında yakınlık oluşmasına neden olarak finansal tablolardaki önemli

yanlılıkların tespit edilme olasılığını azaltabilmekte veya çıkar ilişkisinden dolayı müşteri lehine raporlamayı teşvik edebilmektedir. Bu da kaliteli denetimin gerekliliği olan önemli yanılılıkların tespiti ve bu yanılılıkların raporlanmasını olumsuz etkileyecektir.

Denetim hizmet süresinin uzunluğu denetçinin sürekli tekrarlanan rutin çalışmalar nedeniyle olayları doğru görememe ya da değerlendirememeye riskini ortaya çıkarabilmektedir. Gözden kaçırılarak tespit edilemeyen önemli bir yanılılık denetim kalitesinin düşmesine neden olacaktır. Denetimde rotasyon ile bu riskler ortadan kaldırılarak daha objektif bir değerlendirme yapılması sağlanacaktır (Şavlı, 2016: 41).

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

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

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. Maddesine göre bağımsızlık, denetim firmalarının ve denetçilerin denetim çalışmalarında denetlenen firmadan bağımsız ve tarafsız olmaları, hiçbir şekilde denetlenen firmaların karar alma süreçlerine katılmamaları ve bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumların bulunmaması şeklinde tanımlanmıştır. Denetim kuruluşu ve denetçiler denetim çalışmalarını esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirmektedirler. Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüst, tarafsız ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki yargısını olumsuz etkileyecek durumlardan etkilenmeden görüş oluşturmasıdır. Şekilde bağımsızlık ise; denetim firması, denetçi veya güvence ekibinin konuya ilişkin her türlü durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verildiği izlenimini oluşturabilecek durum ve davranışlardan kaçınmasıdır (BDY, 2012: mad. 22).

Denetçi bağımsızlığı, denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin hizmetlerinde tarafsız, dürüst ve objektif davranmasıdır. Başka bir ifadeyle denetçi bağımsızlığı, denetçinin müşteri baskısına direnerek bu baskı ve faktörlerin etkisi altında kalmadan objektif bir şekilde karar almasıdır (Knapp, 1985: 202-203, ISB, 2000: para. 4).

Denetim kalitesi, denetim çalışmasının sonunda ulaşılan kanaatin güvenilirliğidir. İşletme ile ilgili karar vericilerin verecekleri kararların doğruluğu paylaşılan bilgilerin doğruluğu ve şeffaflığı ile doğrudan ilişkilidir (Selimoğlu, vd. 2017:84). Denetim kalitesi, denetim firmasının ve denetçinin bünyesindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite seviyesinde, arzu edilen sonuçları sağlayarak bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması gerektiği anlamına gelmektedir (Ceylan, 2007:220). Dolayısıyla denetim kalitesi, finansal tablolardaki önemli yanılılıkların tespiti ve bu yanılılıkların raporlanması ile ilgilidir. Tespit edilen bu yanılılıkların raporlanabilmesi de denetçinin bağımsızlığına bağlıdır (DeAngelo, 1981: 186). Aslanoğlu ve Baskan (2016) göre, denetçinin bağımsızlığı denetim kalitesini yüksek oranda arttırmaktadır. Kaliteli denetimin başlıca koşullarından biri de denetçinin bağımsız, tarafsız ve dürüst davranmasıdır (Aslanoğlu ve Baskan: 2016: 77).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini sağlamada literatürde çok çeşitli görüşler yer almaktadır. Yapılan bazı araştırmalar rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesini arttırdığını desteklerken; bazı araştırmalarda ise, rotasyonun denetim kalitesiyle doğrudan ilişkisinin olmadığı ve denetim kalitesini olumsuz yönde etkilediği bulgularına ulaşılmaktadır (Şavlı, 2016: 40). Denetimde rotasyon uygulaması ile ilgili yapılan çalışmalar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Salleh ve Jasmani (2014) göre denetçi-müşteri arasındaki uzun süreli iş ilişkisi denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkilemektedir. Uzun süreli iş ilişkisi denetçinin profesyonel bakış açısının yok olmasına, küçük yanlışlıkları göz ardı etmesine ve müşterilerin kendi lehine raporlama baskılarına direnme eğilimlerinin azalmasına neden olmaktadır.

Dopuch vd. (2001) yaptığı çalışmada denetim firması sözleşme süresi ile hatalı finansal raporlama arasındaki ilişkiyi incelemiş ve sonuç olarak maliyetlerin daha hassas düzenlenmesi şartı ile zorunlu rotasyonun denetçinin yönetim lehine raporlama istekliliğini azaltarak bağımsızlığını arttırdığı sonucuna ulaşmıştır (Dopuch vd., 2001: 95-116). Buna karşın Barbadillo vd. (2009) rotasyonun denetçi bağımsızlığı üzerine etkisini incelemiş ve rotasyonun denetçi bağımsızlığı açısından finansal raporlar üzerinde bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşmıştır (Barbadillo vd., 2009: 2-26).

Denetimde zorunlu rotasyonu destekleyenler denetçinin gerçekte bağımsızlığı arttırmasının yanı sıra görünüşte bağımsızlığı da olumlu etkilediğini ileri sürmektedir. Finansal tablolarla ilgilenen taraflar zorunlu rotasyon sistemi uygulanmışsa denetçinin daha bağımsız olacağını düşünmektedir (Doğan, 2016: 5).

Said ve Khasharmes (2014) çalışmalarında zorunlu denetim firması rotasyonunun denetim kalitesi üzerine etkisini incelemiş ve uzun süreli denetim hizmetinin denetçinin performansını düşürdüğü ve rotasyonun denetim kalitesine olumlu etkisinin olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Said ve Khasharmes, 2014b: 438). Vitalis vd. (2017) çalışmasında denetçi bağımsızlığı ile denetim kalitesi arasında güçlü bir ilişkinin olduğu ayrıca denetçinin görev süresinin bağımsızlığını tehdit eden faktörlerden biri olduğu sonucuna ulaşmıştır (Vitalis vd. 2017: 57).

Firth vd. (2012) yaptıkları çalışmada rotasyonun müşteri hesaplarını değerlendirmede yeni bir bakış açısı sağlayacağından denetim hatası riskinin azalacağı ve böylece denetim kalitesinin artacağını ileri sürmüşlerdir (Firth vd., 2012: 110). Simmons vd. (2009) göre rotasyonun yapıldığı ilk yılda denetim bulguları ve hazırlanan raporların kalitesi artmaktadır (Simmons vd., 2009: 123-132). Arel vd., (2005) rotasyon uygulamasının ilk yıllarında yapılan denetimlerin kalitesinin düşük olduğunu iddia etmektedir (Arel vd., 2005: 39).

Denetim kalitesinin denetçinin müşterisi ile ilgili bilgi birikimine bağlı olduğu, bu bilgiye de belli bir zaman geçtikten sonra ulaşılabilir. Rotasyon uygulaması ile denetçinin müşterisi ile ilgili bilgi birikiminin kaybolacağı, müşteri işletme ile ilgili daha etkin planlamaların yapılabilmesi ve denetim hatalarının azaltılarak denetim kalitesinin arttırılmasının denetim süresinin arttırılması ile sağlanabileceği ileri sürülmektedir (Tuan, 2015: 298). Daugherty vd. (2012) yapmış olduğu çalışmada rotasyonun bağımsızlığı

arttırmasına karşın rotasyon uygulaması ve müşteriye geri dönme süresinin uzun olmasının müşteri ile ilgili bilgi birikiminin kaybolmasına neden olduğu, rotasyonun denetçilerin iş yükünü arttırdığı, denetim kalitesine dolaylı, olumsuz etkilerinin olduğu ve istenmeyen sonuçlara neden olabileceği sonucuna ulaşmıştır. Denetçilerin müşteri işletmenin kilit yöneticileri ile ilişki kurabilmenin birkaç yıl geçmesine bağlı olduğu, bu ilişkilerin müşteriye tanıma ve müşteri risklerini tanımlayarak bunları ele almak amacıyla denetim yaklaşımlarının belirlenmesinin önemi vurgulanmakta ve uzun süreli denetim hizmetlerinin denetim kalitesini arttırdığı ileri sürülmektedir (Daugherty vd., 2012: 97-111). Siregar vd. (2012)'de uzun süreli denetimlerin denetim kalitesini arttırdığını iddia etmektedir (Siregar vd., 2012: 70).

Magolis vd. (2011) çalışmasında denetim firmalarının rotasyon süresi yaklaştığında performanslarını azaltarak ücretlerini arttıracakları sonucuna ulaşmıştır (Magolis vd., 2011: 17-18). Bu da denetim kalitesinin düşmesine neden olacaktır.

Diğer yandan rotasyon uygulamasının piyasa rekabetini artırarak küçük denetim firmalarının piyasaya girmelerini kolaylaştıracağı ileri sürülmektedir. Ancak buna karşın rotasyonun büyük şirketlerin denetim firmalarını değiştirirken büyük denetim firmalarına yönelmesi sonucu yüksek piyasa yoğunlaşmasına neden olacak ve bu durum küçük denetim firmalarını olumsuz etkileyecektir (Doğan, 2016: 5-7).

4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

4.1. Araştırmanın Amacı ve Kısıtlar

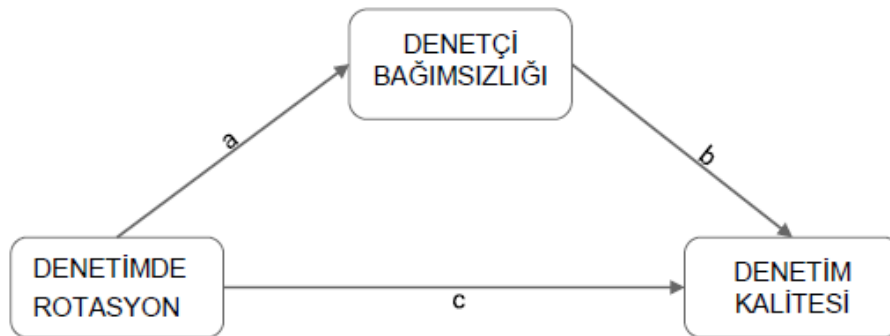
Araştırmanın temel amacı, denetçilerin algılarına göre rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisini tespit etmektir. Araştırmanın bir diğer amacı ise rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının aracı rolünü belirlemektir.

Araştırmanın kısıtları, her anket çalışmasında olduğu gibi bu araştırmada da verileri toplamak amacıyla kullanılan anket formuna katılımcıların eksik veya hatalı cevaplar verebilecek olmalarıdır.

4.2. Araştırma Modeli

Araştırma kapsamında kullanılan model Şekil 1'de gösterilmektedir.

Şekil 1. Araştırma Modeli



4.3. Araştırmanın Evreni Ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini 16. 12. 2018 tarihi itibarıyla KGK tarafından yetkilendirilen 269 bağımsız denetim firmasında çalışan toplamda 3.707 bağımsız denetçi oluşturmaktadır. Toplam 500 denetçiye ulaşılmış ve geri dönen anket sayısı 311 olup bunların 5 tanesi eksik ya da boş bırakıldıkları için değerlendirmeye alınmamıştır. Geriye kalan 306 anket değerlemeye alınmıştır. Kurtuluş (2016); Yazıcıoğlu ve Erdoğan (2007)'na göre örneklem sayısı, % 95 güven aralığı ve % 5 anlamlılık düzeyinde yeterli kabul edilmektedir.

4.4. Anket Formunun Hazırlanması Ve Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket formu kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm denetçilerin demografik bilgilerini içermektedir. İkinci bölümde ise, bağımsız denetçilerin denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarını tespit etmek amacıyla literatürdeki ölçeklerden yararlanılarak oluşturulan üç değişkenli 5'li likert tipi sorular yer almaktadır. Ölçekler Türkçeye uyarlanmıştır. Anketin son kısmında denetçilerin rotasyon hakkındaki genel düşüncelerini belirlemek amacı ile açık uçlu bir soru yöneltilmiştir. Anket soruları alanında uzman akademisyen ve bağımsız denetçilere incelenilerek gerekli düzeltmeler yapılmış, pilot bir uygulama yapıldıktan sonra ankete son şekli verilmiştir. Araştırmada kullanılan ölçekler, kodları ve yararlanılan kaynaklar Tablo 1' gösterilmiştir.

Tablo 1. Araştırmada Kullanılan Ölçekler

Ölçek	Kod	Yararlanılan Kaynak
Denetimde Rotasyon Algısı	r24, r25, r26, r27, r28	Jian, Shi, Ying, Li, & Chiang, (2012)
Denetçi Bağımsızlığı Algısı	b29, b30, b31, b32, b33, b34, b35, b26, b37, b38, b39	Said & Khasharmeh (2014a)
Denetim Kalitesi Algısı	k1, k2, k3, k4, k5, k6, k7, k8, k9, k10, k11, k12, k13, k14, k15, k16, k17, k18, k19, k20, k21, k22, k23	Olowookere & Adebisi (2013) ve Said & Khasharmeh (2014b)

4.5. Araştırmada Kullanılan İstatistiksel Yöntemler

Araştırmada elde edilen veriler SPSS 22.0 paket programı ile analiz edilmiştir. Bu doğrultuda denetçilerin denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi algılarının belirlenmesi amacıyla geliştirilen ölçeklerin yapı geçerliliği Açıklayıcı Faktör Analizi ile test edilmiştir. Rotasyon algısının denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi algısına etkisi ile denetçi bağımsızlığının denetim kalitesine etkisi Regresyon Analizi ile test edilmiştir. Denetimde rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının aracı rolünü tespit etmek amacıyla PROCESS 2.15 makro kod kullanılmıştır. Ayrıca denetçilerin demografik değişkenlere göre algı farklılıklarını belirlemek amacı ile de ANOVA

ve Bağımsız İki Örneklem t Testi analizleri uygulanmıştır. İstatistiksel değerlendirmeler ölçekte yer alan ifadelerin ortalamaları hesaplanarak bu puanlar üzerinden yapılmıştır.

4.6. Araştırma Bulguları

Verileri analiz etmeden önce ölçeklerin normal dağılıp dağılmadığını tespit etmek amacıyla değişkenlerin çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerlerine bakılmış ve ölçeklerin çarpıklık ve basıklık değerlerinin -1,96 ve 1,96 arasında olduğu görülmüştür. Çarpıklık ve basıklık değerlerin -1,96 ve 1,96 arasında olması dağılımın normal olduğunu gösterdiğinden (Can, 2013: 84-85) araştırmanın amaçları doğrultusunda parametrik testler uygulanmıştır.

4.6.1. Demografik Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Denetçilerin demografik değişkenlerine ait frekans ve yüzdeleri Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2. Demografik Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Özellik	Kategori	Frekans (N)	Yüzde %
Cinsiyet	Kadın	41	13,4
	Erkek	265	86,6
Yaş	30 ve altı	27	8,8
	31-40	48	15,7
	41-50	105	34,3
	51-60	89	29,1
	61 ve üstü	37	12,1
	Öğrenim Durumu	Lisans	226
	Yüksek Lisans	73	23,9
	Doktora	7	2,3
Unvan	Denetçi	235	76,8
	Sorumlu Denetçi	71	23,2
Aylık Gelir	5000 ve altı	70	22,9
	5001-7000	61	19,9
	7001-9000	38	12,4
	9001-11000	38	12,4
	11000 üzeri	99	32,4
Deneyim	5 yıldan az	88	28,8
	5-10	41	13,4
	10-15	45	14,7
	15-20	38	12,4
	20 yıldan fazla	94	30,7
Kurumda Çalışan Denetçi Sayısı	5 ve altı	81	26,5
	6-10	106	34,6
	11-16	42	13,7
	17-21	36	11,8
	22 ve üzeri	41	13,4
Toplam		306	100

Denetçilerin demografik değişkenlere ait veriler incelendiğinde; araştırmaya katılan denetçilerden %13,4'ü kadın, %86,6'sı erkeklerden oluşmaktadır. Denetçilerin yaş aralığına bakıldığında, %75,5 ile çoğunluğunun 40 yaş üstü olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan denetçilerin %73,9'unun lisans mezunu; %76,8'inin denetçi ve %23,9'unun ise sorumlu denetçi olduğu belirlenmiştir.

Denetçilerin aylık gelirlerine bakıldığında %22,9'u 5.000 ve altı, %19,9'u 5.001-7.000 arası, %12,4'ü 7001-9000 arası, %12,4'ü 9.001-11.000 arası, %32,4'ü 11.000 üzeri gelir elde ettiklerini ifade etmişlerdir. Denetçilerin %30,7 ile çoğunluğunun 20 yıldan fazla mesleki deneyime sahip olduğu belirlenmiştir. Denetçilerin bağlı olduğu denetim firmasında çalışan denetçi sayılarına bakıldığında, %86,6' sının çalıştığı firmadaki denetçi sayısının 22'in altında olduğu tespit edilmiştir.

4.6.2. Güvenilirlik Analizi Ve Bulgular

Güvenilirlik bir ölçme aracının tutarlılığı ile ilgilidir. Farklı güvenilirlik analizi yöntemleri olmakla birlikte bu araştırmada ölçeklerin iç tutarlılığını belirlemek amacıyla Cronbach alfa katsayısı yöntemi kullanılmıştır. Gürbüz ve Şahin (2016) göre Cronbach alfa katsayısının en az 0,70 olması gerekmektedir. Bu oran ölçek geliştirme çalışmalarında kabul edilebilir değer 0,60'tır (Gürbüz ve Şahin, 2016: 323-325). Ölçeklerin Güvenilirlik analizine ilişkin istatistiki bulgular Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3. Ölçeğin Güvenilirlik Analizi İstatistiki Bulgular

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

Güvenilirlik analizi sonuçlarına göre, denetçilerin denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi algılarını belirlemek amacıyla geliştirilen ölçeklerin kabul edilebilir değer olan 0,60 üzeri olduğu tespit edilmiştir. Buna göre ölçekleri oluşturan maddeler arasında iç tutarlılıkların sağlandığı ve ölçeklerin güvenilir olduğu söylenebilir.

4.6.3. Ölçeklere İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi İstatistiki Bulgular

Açımlayıcı faktör analizi bir biri ile ilişkili olan çok sayıda değişkenlerin birlikte açıklayabildikleri daha az sayıda değişkenler ile anlamlı faktöre ulaşmayı hedeflemektedir. Ölçek geliştirme ya da literatürde mevcut olan ölçeklerde madde ekleme çıkarma yapılması durumunda açımlayıcı faktör analizinin yapılması uygun görülmektedir (Büyüköztürk, 2007: 123). Açımlayıcı faktör analizi uygulayabilmek için ilk olarak verilerin faktör analizi için uygunluğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Bunu belirlemek amacıyla KMO (Kaiser-Meyer-Olkin Measure) ve Barlett Küresellik testi uygulanmalıdır. KMO verilerin yapısının faktör analizi için yeterliliği (ilişkiler anlamında örneklem yeterliliği)'ni göstermektedir. KMO katsayısının 0,70'in üzerinde olması iyi, 0,50 ile 0,70 arasında olması yeterli ve 0,50'nin altında olması ise yeterli ilişkiyi sağlayacak örneklem ihtiyacını belirtmektedir.

Barlett Küresellik testi ise, korelasyon matrisindeki ilişkilerin faktör analizi için yeterliliğini göstermektedir. Faktör analizi için değişkenler arası ilişkinin oluşturduğu korelasyon matrisinin anlamlı olması gereklidir. Barlett Küresellik testi p katsayısının 0,05'in altında olması bu matrisin anlamlı olduğunu belirtmektedir (Can, 2013: 277; Gürbüz, 2016: 312-319).

Denetimde rotasyon algısı ölçeğinin açımlayıcı faktör analizi sonucu elde edilen bulgular Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4. Denetimde Rotasyon Algısı Ölçeğinin Açımlayıcı Faktör Analizi İstatistikî Bulgular

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

Tablo 4 incelendiğinde, denetimde rotasyon algısı ölçeğinin KMO katsayısının ,727 olması örneklem büyüklüğünün yeterli olduğunu göstermektedir. Barlett Testi sonucunun anlamlı olduğu tespit edilmiş ($p < 0,05$) ve buna göre değişkenler arasındaki korelasyon ilişkisinin yeterli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ölçme aracını oluşturan 5 maddenin toplam varyansın %54'ünü açıkladığı tespit edilmiştir. Bu oran; Tavşancıl (2010)'a göre %40 üzeri, Büyüköztürk (2007)'e göre tek faktörlü ölçeklerde %30 ve üzeri kabul edilmektedir (Tavşancıl, 2010: 48; Büyüköztürk, 2007: 125).

Denetim de rotasyon algısı ölçeğini oluşturan her bir maddenin faktör yükünün 0,60'ın üstünde olduğu tespit edilmiştir. Örneklem sayısının 150'den fazla olduğu durumlarda faktör yük değerinin 0,40 üzerinde olması kabul edilebilmektedir (Field, 2013: 684). Bu bulgulara göre 5 maddeden oluşan denetimde rotasyon algısı ölçeğinin yapısının geçerli olduğu söylenebilir.

Denetçi bağımsızlığı algısı ölçeğinin açımlayıcı faktör analizi istatistikî bulguları Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5 incelendiğinde, denetçi bağımsızlığı algısı ölçeğinin KMO katsayısının ,796 olduğu tespit edilmiş ve buna göre örneklem büyüklüğünün yeterli ve verilerin faktör analizi için uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Barlett Testi sonucunun anlamlı olduğu belirlenmiş ($p < 0,05$) ve buna göre değişkenler arasındaki korelasyon ilişkisinin yeterli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 5. Denetçi Bağımsızlığı Algısı Ölçeğinin Açımlayıcı Faktör Analizi İstatistikî Bulgular

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

Açımlayıcı faktör analizi sonucu, denetçilerin bağımsızlık algılarını belirlemek amacıyla 11 maddeden oluşturulan denetçi bağımsızlığı ölçeğinden b29, b35, b37, b38, b39 kodlu maddeler açıklanan varyansa katkılarının ve faktör yüklerinin düşük olması nedeniyle ölçekten çıkarılmıştır. Yeniden yapılan faktör analizi sonucu, her bir maddenin faktör yük değerinin 0,60 üzerinde olduğu ve 6 maddenin toplam varyansın yaklaşık %50'sini açıkladığı belirlenmiştir. Açıklanan toplam varyansın Büyüköztürk (2007) göre tek faktörlü ölçeklerde kabul edilebilir değer olan % 30'un üzerinde olduğu görülmektedir (Büyüköztürk, 2007: 125). Ayrıca ölçekten çıkarılan maddelerden sonra 6 maddeden oluşan ölçeğin güvenilirlik katsayısının ,741'den ,796'ya yükseldiği tespit edilmiştir. Bu bulgular denetçi bağımsızlığı algısı ölçeğinin yapısının geçerli olduğunu göstermektedir.

Denetim kalitesi ölçeğinin açımlayıcı faktör analizi istatistikî bulguları Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6. Denetim Kalitesi Algısı Ölçeğinin Açımlayıcı Faktör Analizi İstatistikî Bulgular

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

Tablo 6'ya bakıldığında, KMO katsayısının ,925 ve Barlett testi sonucunun anlamlı ($p < 0,05$) olduğu tespit edilmiştir. Buna göre örneklem büyüklüğünün ve değişkenler arasındaki ilişkinin oluşturduğu korelasyon matrisinin faktör analizi uygulayabilmek için uygun olduğu belirlenmiştir.

Faktör analizi sonucu, denetim kalitesi algısı ölçeğinden k10, k11, k12, k13, k14, k16, k17, k19, k23 kodlu değişkenlerin açıklanan varyansa katkılarının ve faktör yüklerinin düşük olması nedeniyle ölçekten çıkarılmıştır. Yeniden yapılan faktör analizi sonucu, ölçeği oluşturan her bir maddenin faktör yük değerinin 0,47 üzerinde olduğu ve bu oranın Tavşancıl (2010) göre kabul edilebilir değer olan 0,40'ın üzerinde olduğu tespit edilmiştir (Tavşancıl, 2010: 48). Yine ölçeğe ait 14 maddenin toplam varyansın %52'sini açıkladığı belirlenmiştir. Ayrıca ölçekten çıkarılan maddelerden sonra yapılan güvenilirlik analizi sonucu 14 maddelik ölçeğin güvenilirlik katsayısının ,881'den ,925'e yükseldiği tespit edilmiştir. Buna göre denetçilerin denetim kalitesi algılarını ölçmek amacıyla geliştirilen ölçeğin yapısını geçerli olduğu söylenebilir.

4.6.4. Korelasyon Analizi İstatistikî Bulgular

Denetimde rotasyon algısı, denetçi bağımsızlığı algısı ve denetim kalitesi algısı değişkenleri arasındaki ilişkinin belirlenmesi amacıyla çoklu korelasyon analizi yapılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen verilerin normal dağıldıkları göz önünde bulundurularak Pearson Korelasyon Analizi uygulanmıştır. Analiz sonucu Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7. Korelasyon Analizi İstatistikî Bulgular

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

** $p < 0,01$

Tablo 7 incelendiğinde, analiz sonucu elde edilen bulgular denetimde rotasyon algısı, denetçi bağımsızlığı algısı ve denetim kalitesi algısı arasında anlamlı, pozitif yönlü ve güçlü bir ilişkinin olduğunu göstermektedir.

4.6.5. Regresyon Analizi İstatistikî Bulgular

Regresyon analizi, bağımlı değişken üzerinde etkisi olduğu düşünülen bağımsız değişken veya değişkenler arasındaki neden-sonuç ilişkisinin bir modelle açıklanmasını ifade etmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 271). Denetimde rotasyon algısının denetçi bağımsızlığı algısına ve denetim kalitesi algısına etkisi ile denetçi bağımsızlığı algısının denetim kalitesi

algısına etkisi Basit Regresyon Analizi ile test edilmiştir. Analiz sonuçları Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8. Regresyon Analizi İstatistikî Bulgular

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

Tablo 8’de gösterilen 1. modelin istatistikî değerleri ne bakıldığında, rotasyon algısının denetçi bağımsızlığı algısı ile kurulan regresyon modelinin anlamlı olduğu tespit edilmiştir (p=0,000). Regresyon katsayıları incelendiğinde denetimde rotasyon algısının denetçi bağımsızlığı algısına anlamlı ve pozitif yönlü bir etkisi olduğu saptanmıştır (p< 0,01; β =,350). Buna göre denetimde rotasyon algısındaki bir birimlik artış denetçi bağımsızlığı algısını 0,350 birim arttıracaktır.

Model 2 incelendiğinde, model istatistiklerine göre modelin anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır (p=0,000). Ayrıca regresyon katsayıları değerlendirildiğinde denetçi bağımsızlığı algısının denetim kalitesi algısına anlamlı ve pozitif yönlü bir etkisi olduğu tespit edilmiştir (p< 0,01; β =,552). Buna göre denetçi bağımsızlığı algısındaki bir birimlik artış denetim kalitesi algısını 0,552 birim arttıracaktır.

Model 3 incelendiğinde, modelin anlamlı olduğu tespit edilmiştir (p=0,000). Ayrıca regresyon katsayıları incelendiğinde denetimde rotasyon algısının denetim kalitesi algısına etkisinin anlamlı ve pozitif yönlü olduğu tespit edilmiştir (p< 0,01; β =,336). Buna göre denetimde rotasyon algısındaki bir birimlik artış denetim kalitesi algısını 0,336 birim arttıracaktır.

4.6.6. Aracılık Testi İstatistikî Bulgular

Bağımsız değişkenin bağımlı değişkene etkisini ileten değişken aracı değişken olarak tanımlanmaktadır. Müdahaleci değişken olarak da adlandırılabilir. Aracı değişken bağımlı değişkenin bağımsız değişken üzerindeki etkisini açıklamaya yardımcı olan değişkendir. Aracı değişken, bağımlı ve bağımsız değişken arasında bağlantı mekanizması gibi çalışmaktadır. Aracı değişken bağımsız değişken etkisiyle bağımlı değişkeni etkilemektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 81). Baron ve Kenny (1986)’ye göre aracılık testinin

uygulanabilmesi için aşağıda belirtilen kriterlerin sağlanması gerekmektedir (Baron ve Kenny, 1986: 1175-1177).

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

Yukarıda belirtilen ilk üç kriter Tablo 8’de belirtilen regresyon analizi sonucu sağlandığı görülmektedir. Son kriter ise Hayes (2013) tarafından geliştirilen, Baron ve Kenny (1986) yöntemine dayanan makro kod (PROCESS 2.15) ile test edilmiştir. Analiz sonuçları istatistik bulgular Tablo 9’da yer almaktadır.

Tablo 9. Denetimde Rotasyon Algısı ile Denetim Kalitesi Algısı Arasındaki İlişkide Denetçi Bağımsızlığı Algısının Aracılık Etkisi İstatistik Bulgular

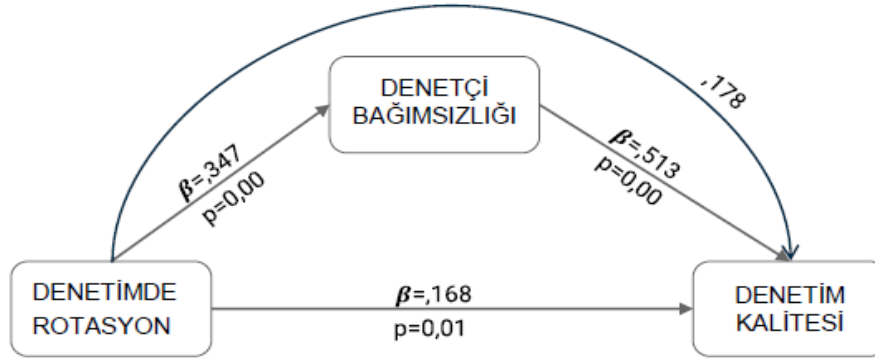
	<i>Beta</i>	<i>Std.Hata</i>	<i>P</i>	Model İstatistikleri	
Bağımsızlık →Kalite	,513	,052	,000	R ² :.328 F:73,865	
Rotasyon	,168	,052	,001	p: ,000 < ,001	
Rotasyon →Bağımsızlık	,347	,053	,000	R ² :.122 F:42,416	
				p: ,000 < ,001	
Denetçi Bağımsızlığının Aracı Etki Olduğu İlişki	Toplam Etki	Doğrudan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

Tablo 9 incelendiğinde, denetimde rotasyon algısı ile denetim kalitesi algısı arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığı algısının kısmi aracılık etkisi olduğu tespit edilmiştir. Ancak aracılık etkisinden tam olarak söz edebilmek için bu etkinin anlamlılığı Sobel Testi z sonucu ve Bootstrap güven aralığı sonuçlarına da bakılması gerekmektedir. Bu anlamlılık z skorunun 1,96’dan büyük ve anlamlı olması ve Bootstrap güven aralığının (BoLLCI-BoULCI) sıfır değerini içermemesi gerekir (Preacher ve Hayes, 2004: 718; Preacher ve Hayes, 2008: 883-887). Tablo 9’da verilen sonuçlar incelendiğinde Sobel testi z skorunun anlamlı olduğu (z=5,411; p=0,000) ayrıca Bootstrap güven aralığının sıfır değerini içermediği görülmektedir. Sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde, denetimde rotasyon algısının denetim kalitesi

algısına aracılık (dolaylı) etkisinin ($\beta=,178$) olduğu tespit edilmiştir. Ancak denetimde rotasyon algısının denetim kalitesi algısına doğrudan etkisinin ($\beta=,168$) olduğu da göz ardı edilmemelidir.

Araştırma modeli sonucu Şekil 2’de gösterilmiştir.

Şekil 2. Araştırma Modeli Sonucu



Denetçilerin algılarından elde edilen bu bulgular denetimde rotasyonun denetçi bağımsızlığını artırarak denetim kalitesini dolaylı olarak arttırdığını göstermekte ancak denetimde rotasyonun denetim kalitesini doğrudan arttırdığı da görülmektedir. Buna göre denetçiler denetimde rotasyon sistemi ile hizmetlerinde daha bağımsız olacak ve böylece denetim kalitesi artacaktır. Ayrıca denetimde rotasyon ile denetime getirilecek yeni bir bakış açısı denetim kalitesini doğrudan arttıracaktır.

4.6.7. Fark Analizi İstatistikî Bulgular

Denetçilerin demografik değişkenlere göre algı farklılıklarını belirlemek amacıyla Bağımsız İki Örneklem t Testi ve ANOVA Testi uygulanmıştır. Bu doğrultuda bağımsız iki grubun belirli değişkenlere ait algılarında fark olup olmadığı Bağımsız İki Örneklem t Testi ile, ikiden fazla olan grupların algılarında fark olup olmadığı ANOVA Testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları aşağıda Tablo 10’da verilmiştir.

Tablo 10. Demografik Değişkenlere İlişkin Fark Analizi İstatistikî Bulgular

Demografik Değişken / Ölçek	Cinsiyet	Unvan	Yaş	Öğrenim Durumu	Aylık Gelir	Deneyim	Firmada Çalışan Denetçi Sayısı
	p	p	p	p	p	P	p
Denetimde Rotasyon Algısı	,678	,484	,431	,182	,830	,191	,223
Denetçi Bağımsızlığı Algısı	,897	,359	,524	,448	,489	,430	,793
Denetim Kalitesi Algısı	,603	,072	,738	,965	,519	,100	,873

p > 0,05

Tablo 10 incelendiğinde, fark analizleri sonucu anlamlılık oranının (p) 0,05'ten büyük olduğu saptanmıştır. Buna göre denetçilerin demografik değişkenlere göre denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarında fark olmadığı tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, araştırmaya katılanların demografik özelliklerinin, denetimde rotasyon, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin algılarında her hangi bir değişikliğe neden olmadığı tespit edilmiştir.

4.6.8. Denetçilerin Rotasyona İlişkin Genel Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu kısmında araştırmaya katılan denetçilerin anket formunda yer alan açık uçlu soruya verdikleri yanıtlar ile denetçilerle yapılan yüz yüze görüşmelerden elden edilen bilgiler değerlendirilmiştir. Buna göre;

Denetçiler denetimde rotasyon uygulaması ile denetimin daha etkin ve verimli kılınarak daha faydalı denetim raporları üretilebileceğini,

Rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığını arttırdığı görüşüne karşın denetimde rotasyon uygulaması denetçiye olan güvensizliğin belirtisi olarak da değerlendirilebileceğini,

Denetçiler denetim kalitesi sağlamada denetçinin yetkinliği, müşteri işletmenin iç dinamiklerini bilmesi ve sektörü tanınmasının daha etkin olabileceğini,

Denetim kalitesinin kaliteli denetçiler ve denetim firmaları ile sağlanabileceğini, bununla denetçi olabilmek için daha nitelikli sınavların yapılması ve sürekli eğitim programları ile mümkün olabileceğini düşünmektedirler.

Tüm bu görüşlerin yanı sıra bir diğer önemli görüş ise denetim ücretlerinin müşteri firmadan sağlanması nedeniyle denetçilerin tam bağımsızlığının sağlanamayacağı ve büyük denetim firmalarının kendi bünyelerinde kurdukları ya da danışıklı firmalarla müşterilerini değiştirmeleri yoluyla rotasyonu aşmalarıdır. Bu durumun da küçük denetim firmalarının piyasaya girmelerini zorlaştırdığını ve dolayısıyla rotasyondan beklenen faydaları ortadan kaldırdığını düşünmektedirler.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bağımsız denetim, işletmelerin hazırlamış oldukları finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda bilgi kullanıcılarına makul düzeyde güvence sağlamaktadır. Bu güven denetçinin bağımsızlığı ve denetim kalitesi ile sağlanabilmektedir. Ancak 2000'li yıllarda yaşanan finansal skandallar bağımsız denetime olan güveni sarsmıştır. Bu durumun oluşmasına neden olan etkenlerden biri de denetçinin hizmetlerinde bağımsız olarak hareket etmemesi ve düşük denetim kalitesi olarak görülmüştür. Denetimde rotasyon ile denetçi bağımsızlığı arttırılarak denetim kalitesinin sağlanması amaçlanmıştır. Ancak rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesini sağlaması hususunda çeşitli iddiaların varlığı dünyada rotasyon uygulamasını tartışmalı bir hale getirmiştir.

Bu araştırmada, dünyada yaşanan bu rotasyon karmaşasıyla ilgili, rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisi ve rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişki denetçi bağımsızlığının aracı rolü araştırılmıştır.

Araştırmaya katılan denetçilerin algılarından elde edilen sonuçlara göre;

1. Denetimde rotasyon denetçi bağımsızlığını arttırmaktadır.
2. Denetimde rotasyon denetim kalitesini arttırmaktadır.
3. Denetçi bağımsızlığı denetim kalitesini arttırmaktadır.
4. Denetimde rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının kısmi aracılık etkisi vardır.
5. Denetimde rotasyon denetçi bağımsızlığını arttırarak denetim kalitesini dolaylı olarak arttırmaktadır.
6. Rotasyonun denetim kalitesine dolaylı etkisinin yanı sıra rotasyon denetim kalitesini doğrudan da etkilemektedir yani rotasyon denetçi bağımsızlığı aracılığı olmadan da denetim kalitesini arttırmaktadır.
7. Denetimde rotasyon uygulaması ile denetçi denetim hizmetlerinde daha bağımsız, tarafsız ve objektif olacaktır.
8. Denetimde rotasyon sistemi ile denetçi-müşteri arasında uzun süreli iş ilişkisi nedeniyle oluşabilecek arkadaşlık ve güven ilişkileri önlenecek ve böylece denetçi hizmetlerinde daha bağımsız olacaktır.
9. Denetimde rotasyon sistemi ile denetçi müşteri hesaplarına daha şüpheli bir yaklaşım sergileyerek finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları tespit edebilecek ve tespit edilen yanlışlıkları raporunda bildirecektir. Bu sayede denetim kalitesi artacaktır.
10. Denetimde rotasyon ile denetçi müşterisinin kendi lehine raporlama baskısına direnerek denetim raporunda uygun görüş vermesi sağlanacak ve bu sayede denetim kalitesi artacaktır.
11. Denetimde rotasyon ile denetime getirilecek yeni bir bakış açısı denetçinin denetim sürecindeki performansını arttıracak ve böylece denetçi çalışmalarında daha dikkatli ve titiz bir şekilde davranacaktır.
12. Uzun süreli iş ilişkisi denetçinin sürekli tekrarlanan rutin çalışmaları nedeniyle bazı hususlara alışırsak değişen koşulları dikkate almadan önemli yanlışlıkları tespit edememesi veya göz ardı edebilmesine neden olabilecektir. Bu da önemli yanlışlıkların raporlanamaması veya düzeltilememesi nedeniyle nitelikli bir raporlamayı olumsuz etkileyecek ve denetim kalitesinin düşmesine neden olacaktır.
13. Denetimde rotasyon uygulaması ile denetime getirilecek yeni bir bakış açısı finansal tablolarda önceden tespit edilemeyen veya göz ardı edilen yanlışlıkların tespit edilmesini sağlayacak ve denetim hatası riskinin azaltacaktır. Böylece denetim kalitesi artacaktır.

Denetimde rotasyon uygulamasının denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesini arttırmada önemli bir etken olduğu görülmektedir. Ancak rotasyon uygulamasından beklenen faydaların sağlanabilmesi rotasyonun aşılmadığı durumlarda mümkün olabilecektir. Büyük denetim firmalarının kendi bünyelerinde kurdukları veya danışıklı ya da yandaş firmalar arasında müşteri değişimlerinin önüne geçilmesi gerekmektedir. Ayrıca denetçilerin tam bağımsızlığı öncelikle ekonomik bağımsızlığının sağlanması ile yani denetçi-müşteri arasındaki ücret ilişkisinin kaldırılması ile mümkün olabilecektir. Bu doğrultuda KGK bünyesinde oluşturulacak olan bir havuz sistemi ile denetlenecek işletmelerin denetim firmalarına adil bir dağıtımını sağlanarak rotasyonun aşılmamasının önüne geçilebilecektir. Böylece küçük denetim firmalarının piyasaya girmeleri kolaylaşacak ve denetçilerin müşterilerine olan ekonomik bağlılığı ortadan kalkacaktır.

Araştırmadan elde edilen sonuçlar rotasyonun sadece sorumlu denetçi düzeyinde değil aynı zamanda denetim firması düzeyinde de uygulanması gerektiğini göstermektedir. Aksi takdirde aynı denetim firması içerisinde yapılan denetçi rotasyonu uygulaması, denetçinin denetim firmasının çıkarları doğrultusunda hareket edebileceği ihtimalini değiştirmeyecektir.

Bu çalışmada, verilerin anket aracılığı ile elde edilmesinden dolayı anket sorularına hatalı cevapların verilebileceği ihtimali araştırmanın muhtemel kısıtlarını oluşturmaktadır. Gelecek çalışmalarda denetim ücreti ve denetim maliyeti değişkenleri de dâhil edilerek araştırmalar yapılması tavsiye edilebilir.

KAYNAKLAR

- Arel, Barbara - Brody, Richard G. - Pany, Kurt (2005), “Audit Firm Rotation and Audit Quality” The CPA Journal, 75(1), pp. 36-39.
- Aslanoğlu, Suphi - Baskan, Tuba Derya (2016), “Denetçilerin Bağımsızlığının Denetim Kalitesine Etkisi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 48, ss. 59-84.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (26.12.2012 Tarih ve 28509 Sayılı, Resmi Gazetede yayımlanan)
- Barbadillo, Emiliano Ruiz - Aguilar, Nieves Gomez - Carrera, Nieves (2009), “Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain”, Auditing A Journal of Practice & Theory, 28(1), pp. 2-26.
- Baron, Reuben M. - Kenny, David A. (1986), “The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations”, Journal of Personality & Social Psychology, 51(6), pp. 1173-1182.
- Barton, Marquita Toinette (2002), Analysis of the Mandatory Auditor Rotation Debate, University of Tennessee Honors Thesis Projects, Tennessee-Knoxville-ABD.
- Büyüköztürk, Şener (2007), Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı, Pegem Akademi, Ankara.
- Can, Abdullah (2013), SPSS ile Nicel Veri Analizi, Pegem Akademi, Ankara.
- Ceylan, Ahmet (2007) “Kalite Güvence Standardı, Türkiye’deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları”, 2. Türkiye Muhasebe Forumu, Ankara 30-31 Mart, 2007.
- Daugherty, Brian E. - Dickins, Denise - Hatfield, Richard C. - Higgs Julia L. (2012), “An Examination Of Partner Perceptions Of Partnern Rotation: Direct And İndirect Consequences To Audit Quality”, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31(1), pp. 106-111.
- DeAngelo, Linda Elizabeth (1981), “Auditor Size and Audit Quality”, Journal of Accounting and Economics, 3(3), pp. 183-199.

- Dinç, Yusuf - Cengiz, Selim (2014), “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilelerin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(1), ss. 221-236.
- Doğan, Aziz (2016), “Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyon”, Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi, (1), ss. 2-7.
- Dopuch, Nicholas - King, Ronald R. - Schwartz, Rachel (2001), “An Experimental Investigation of Retention and Rotation Requirements”, Journal of Accounting Research, 39(1), pp. 95-116.
- Field, Andy (2013), Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics, 4Th Edition, Sage Publications Ltd., London.
- Firth, Michael - Rui, Oliver M. - Wu, Xi (2012), “How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China”, The International Journal of Accounting, 47(1), pp. 109-115.
- Gürbüz, Sait ve Şahin, Faruk (2016), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Güredin, Ersin (2008), Denetim ve Güvence Hizmetleri, 12. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Haftacı, Vasfi (2016), Muhasebe Denetimi, 4. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Hayes, Andrew F. (2013), PROCESS Procedure for SPSS Release 2.13. URL: www.guilford.com/p/hayes3 (13.01.2019).
- Independence Standart Board-ISB, (2000), “Statement of Independence Concepts A Conceptual Framework for Auditor Independence”, Exposure Draft: ED 00-2. <https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/C03%20-%20AICPA/C309%20-%20Otras%20entidades/ISB%20-%20ED002%20%20Conceptual%20framework%20auditor%20independence%20-%20Nov%202000.PDF> (18.04.2018).
- Jian, Ko Sie - Shi, Koh Hui - Ying, Lee Rui - Kaili, Lim - Chiang, Qek Ven (2012), “An Investigation Into Big 4 Auditing Companies in Malaysia: Factors that Affect Auditor Independence, University Tunku Abdul Rahman, A Research Project Submitted in Partial Fulfilment of The Requirement for the Degree Of, Malaysia.
- Khasharmeh, Hussein & Said, Kousay (2014a), “Auditor’s Perceptions on Impact of Mandatory Audit Firm Rotation on Auditor Independence - Evidence From Bahrain”, Journal of Accounting and Taxation, 6(1), pp. 1-18.
- Khasharmeh, Hussein & Said, Kousay (2014b), “Effects of Mandatory Audit Firm Rotation Upon Quality of Audit: The Perception of Audit Firms - Evidence From Bahrain”, Journal of Modern Accounting and Auditing, 10(4), pp. 436-438.

- Knapp, Michael C. (1985), “Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure”, *The Accounting Review*, 60(2), pp. 202-211.
- Kurtuluş, Kemal (2006), *Pazarlama Araştırmaları*, 8. Baskı, Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- Magolis, David E. - Staley, A. Blair - Usry, Mark L. - Leinbach, Wilmer - Shapeero, Mike - Luck, Heather (2011), “Toward An Understanding Of Audit Firm Rotation As Public Policy: A Historical And Theoretical Perspective”, *Journal of the Northeastern Association of Business, Economics and Technology*, 17(1), pp. 13-18.
- Olowookere, Johnson Kolawole - Adebisi, Waidi Kareem (2013), “Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality in Nigerian Deposit Money Banks”, *International Journal of Business and Management Invention*, 2(9), pp. 63-69.
- Preacher, Kristopher J. - Andrew F. (2008), “Asymptotic and Resampling Strategies for Assessing and Comparing Indirect Effects in Multiple Mediator Models”, *Behavior Research Methods*, 40(3) pp. 879-891.
- Preacher, Kristopher J. - Hayes, Andrew F. (2004), “SPSS and SAS Procedures for Estimating Indirect Effect in Simple Mediation Models”, *Behavior Research Methods, Instruments, & Computers*, 36(4), pp. 717-731.
- Salleh, Kalsom - Jasmani, Hazlina (2014), “Audit Rotation and Audit Report: Empirical Evidence From Malaysian PLCs over the Period of Ten Years”, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 145, pp. 40-49.
- Selimoğlu, Seval Kardeş - Özbirecikli, Mehmet - Uzay, Şaban - Uyar, Süleyman (2015), *Bağımsız Denetim, TÜRMOB Yayınları*, Ankara.
- Selimoğlu, Seval Kardeş - Özbirecikli, Mehmet - Uzay, Şaban - Uyar, Süleyman (2017), *Bağımsız Denetim*, Nobel Yayınları, Ankara.
- Simmons, Tirisha N. - Costigan, Michael L. - Lovata, Linda M. (2009), "Mandatory Audit Firm Rotation: Evidence From Illinois State Universities", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13(3), pp. 123-132.
- Siregar, Sylvia Veronica - Amarullah, Fitriany - Wibowo, Arie – Anggraita, Wisika (2012), “Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality: The Case of Indonesia”, *Asian Journal of Business and Accounting*, 5(1), pp. 69-71.
- Şavlı, Tuba (2016), “Türkiye’de Bağımsız Denetimde Rotasyon: Düzenlemeler, Uygulamalar ve Öneriler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 26(134), ss. 37-53.
- Tavşancıl, Ezel (2010), *Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi*, Nobel Yayın Dağıtım Tic. Ltd. Şti., Ankara.

Tuan, Koray (2015), ‘‘Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin Artıları – Eksileri Üzerine Tartışmalar’’, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 16, ss. 297-309.

Vitalis, Kukeng - Patrick, Zayol - Mdoom, Iortule (2017) ‘‘Effect of Auditor Independence on Audit Quality: A Review of Literature’’, International Journal of Business and Management Invention, 6(3), pp. 56-59.

Yazıcıoğlu, Yahşi - Erdoğan, Samiye (2007), SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri, Detay Yayıncılık, Ankara.