

TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİMDE ROTASYON: DÜZENLEMELER, UYGULAMALAR VE ÖNERİLER

AUDITOR ROTATION IN TURKEY:REGULATIONS, IMPLEMENTATION AND SUGGESTIONS

Dr. Tuba ŞAVLI

ÖZ

Dünyadayaşanan büyük muhasebe skandallarının ardından, denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesi üzerine tartışmalar başlamış ve denetçi bağımsızlığını güçlendirerek denetimin kalitesini artırmayı amaçlayan bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden biri olan zorunlu denetçi rotasyonu ise olumlu ve olumsuz yönleriyle en çok tartışılan konuların başında gelmektedir. Bazı ülkelerde denetim firması rotasyonu, bazı ülkelerde ise ortak rotasyonu şeklinde düzenlemeler ve uygulamalar yapılmıştır. Farklı ülkelerde, rotasyonu farklı yönleriyle ele alarak yapılan araştırmalarda, zorunlu denetim firması rotasyonunun faydalı olduğu yönünde ulaşılan sonuçlar olduğu gibi, aksi yönde yani, faydalı olmadığı yönünde ulaşılan sonuçlar da bulunmaktadır. Bu çalışmanın amacı, düzenleyici otoriteler, akademisyenler ve denetçiler tarafından yapılan farklı araştırma sonuçlarını gözden geçirerek ve uluslararası ve Türkiye’de rotasyon alanında yaşanan gelişmeleri irdeleyerek, bundan sonraki süreçte yaşanabilecek sıkıntılara çözüm önerileri sunmaktır.

Anahtar Sözcükler:Bağımsız denetimde rotasyon, Denetçi bağımsızlığı, Denetim kalitesi

ABSTRACT

After the big accounting scandals, certain discussions started on auditor independence and audit quality and certain regulations have been introduced in order to improve audit quality through enhancing auditor independence. Mandatory auditor rotation is the one that is heavily discussed with its pros and cons. In some jurisdictions, audit firm rotation is required and implemented, in some others partner rotation is implemented. There are researches made in different jurisdictions and based on different aspects of audit firm rotation, some with supporting audit firm rotation conclusions, some opposing audit firm ro-

tation. The aim of this study, is to provide solutions to possible difficulties in implementing audit firm rotation in Turkey, by analyzing various researches made by regulatory authorities, academicians and auditors, and by reviewing the developments in mandatory audit firm rotation in Turkey and in other jurisdictions as well.

Keywords: Auditor rotation, Auditor independence, Audit quality

1. GİRİŞ

Bağımsız denetim¹ firmasının rotasyonu, son yıllarda denetim gündemini meşgul eden konuların başında gelmektedir. Dünyada birçok düzenleyici otorite bu konuyu gündemine almış, tartışmış, kamuoyunun görüşüne açmış ve bazı düzenlemeler yapmıştır. Bazen yapılan düzenlemelerden kısa süre içinde vazgeçildiği veya düzenleme taslaklarının geri çekildiği yönünde uygulamalara da rastlanmaktadır. Benzer bir durum Türkiye’de de izlenmiştir. Türkiye’de denetim alanında birden fazla düzenleyici otoritenin olması, zaman içinde farklı düzenlemelerin yapılmasına yol açmış, yapılan değişiklikler de rotasyon karmaşasını artırmıştır.

Bu çalışmanın amacı, düzenleyici otoriteler, akademisyenler ve denetçiler tarafından yapılan farklı araştırma sonuçlarını gözden geçirerek ve uluslararası ve Türkiye’de denetimderotasyon alanında yaşanan gelişmeleri irdeleyerek, bundan sonraki süreçte yaşanabilecek sıkıntılara çözüm önerileri sunmaktır. Çalışma kapsamında öncelikle uluslararası uygulamalar gözden geçirilecek ve bu konuda yapılmış ampirik çalışmalardan elde edilen bulgular değerlendirilecektir. Daha sonra Türkiye’de bugüne kadar rotasyon alanındaki düzenlemeler irdelenecek, bu düzenlemelerin uygulamaları değerlendirilecektir. Son olarak da uluslararası ve Türkiye uygulamalarından elde edilen bulgular ışığında Türkiye’de denetimderotasyon uygulamasına ilişkin öneriler sunulacaktır.

2. BAĞIMSIZ DENETİMDE ROTASYONA GENEL BAKIŞ

Denetim, bir çok kitaptaaşağıda da verilen tanıma benzer şekilde tanımlanmıştır(Bozkurt, 2006, 23;Güredin, 2014, 11;Kepekçi, 2004, 1; Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, 16)

¹ Bu çalışma kapsamında bağımsız denetim kısaca *denetim*; bağımsız denetçi ifadesi ise *denetçi* olarak kullanılmıştır.

“Denetim, belirli bir ekonomik birime ait finansal nitelikli bilgilerin önceden tespit edilmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini belirlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından gerçekleştirilen kanıt toplama, bu kanıtları değerlendirme ve değerlendirme sonucunda ulaşılan görüşün ilgililere rapor ile sunulduğu süreçtir.”

Bu tanımda öne çıkan hususlardan bir tanesi denetimin “bağımsız bir uzman” tarafından yapılmasıdır. Bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının temel gerekçesi denetçi bağımsızlığını güçlendirmektir.

Denetçi bağımsızlığı, denetimle ilgili yapılmış yerel ve uluslararası bir çok düzenlemede detaylı bir şekilde ele alınmış bir konudur. Ancak, uygulamadan kaynaklanan çeşitli nedenlerle hep tartışılır bir konu olmaya devam etmektedir. Türkiye dahil, ulusal birçok düzenlemeye temel teşkil eden “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC – International Federation of Accountants)” bünyesindeki “Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IEAS-BA - International Ethics Standards Board)” tarafından yayınlanmış olan Etik İlkeler’den 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 çevrilererek “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 (KAYİK)” ve diğer işletmeler için ayrı ayrı açıklamalarla örneklere yer vermektedir. Denetçinin bağımsızlığını tehlikeye düşürebilecek bir takım hususlar yapılan düzenlemelerle yasaklanmış veya sınırlandırılmıştır.

Standartlar denetçi bağımsızlığını iki şekilde ele alır(Code of Ethics, 290.6):

Özde Bağımsızlık (Esasta Bağımsızlık): Kişinin dürüstve tarafsız bir şekilde ve mesleki şüphecilik anlayışı içinde görüş oluşturması.

Algıda Bağımsızlık (Şekilde Bağımsızlık): Mantıklı ve konuyla ilgili bilgisi bulunan bir üçüncü tarafın, o anda mevcut tüm özel şart ve durumları değerlendirerek, denetçinin bağımsızlığının zedelendiğini düşünmüyor olması.

Dolayısıyla, denetçinin bağımsız hareket etmesi yeterli değildir; üçüncü tarafların da denetçinin bağımsız olduğu yönünde değerlendirme yapıyor olması önemlidir.

Bağımsızlık, denetim mesleğinin temelini oluşturur. Bağımsız denetçi raporu, ilgili finansal tablolar üzerinde okuyuculara bir güvence sunmaktadır ve finansal tablo okuyucuları, bağımsız denetçinin görüşüne dayanarak bu finansal tabloların doğruluğuna inanmakta ve kararlarını bu doğrultuda vermektedir. Dolayısıyla, düzenleyici otoriteler, denetçi bağımsızlığını ön plana çıkararak bir takım düzenlemelerle denetimin kalitesini artırmaya yönelik girişimlerde bulunmuşlardır; denetçi rotasyonu bunlardan bir tanesidir.

2.1. Denetimde Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığına ve Denetimin Kalitesine Etkisi

Denetimde rotasyon uygulamasının amacı denetçi bağımsızlığını güçlendirerek denetim kalitesini artırmak olarak tanımlanmaktadır. Bu konuda yapılmış birçok araştırma olmakla beraber, ortak bir sonuca ulaşılamamıştır. Yapılan bazı araştırmalarda denetim firması rotasyonunun denetimin kalitesini artırdığı yönünde çıkarımlara ulaşılırken, bazılarında da denetim kalitesiyle doğrudan ilişkisi saptanamamış veya denetim kalitesine olumsuz etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yapılan araştırmalar çerçevesinde denetim firması rotasyonunun denetçi bağımsızlığına ve dolayısıyla denetimin kalitesine olan etkisi aşağıdaki konu başlıklarında tartışılmıştır.

2.1.1. Uzun Süreli İş İlişkisi

Denetim firması ile müşteri işletme arasında uzun süreli bir iş ilişkisinin olması ve bunun yaratabileceği olumsuz etkiler rotasyon uygulamasının temel nedenini oluşturmaktadır. Denetimde rotasyonu savunanların en büyük dayanağı, uzun süreli iş ilişkisi sonucunda, iki taraf çalışanları arasında bir yakınlaşma oluşması ve bunun sonucunda da, mesleki şüphecilik anlayışı içinde hareket etmesi beklenen denetçinin, müşteri işletme yöneticileri tarafından yapılan açıklamalara güven düzeyinin artması ve mesleki şüphecilik anlayışının zayıflamasıdır. Yapılan araştırmalarda bu tezi destekleyen sonuçlara ulaşılan çok sayıda örnek bulunmaktadır (Lennox, Wu ve Zhang, 2014; Mohammed ve Habib, 2013; Salleh ve Jasmani, 2014).

Diğer taraftan, rotasyona karşı olanlar da aslında uzun süreli iş ilişkisinin, denetimin kalitesine olumlu etkileri olduğunu iddia etmektedirler. Denetçinin bir işletmenin yapısını, işleyişini ve maruz kaldığı riskler ile bunları nasıl yönettiğini kavrayabilmesi en az 2 yıl almaktadır. Dolayısıyla, ilk yıl yapılan denetimlerde, bu işletmeye ilişkin yeterli tecrübenin olmamasına bağlı olarak, bazı hususlar gözden kaçırılabilir, bu da denetim riskinin² yükselmesi sonucunu doğurur.

Ayrıca denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin yapısını ve zamanlamasını belirlerken ve bunların sonucunda elde ettiği denetim kanıtlarını değerlendirirken mesleki kanaatini kullanır. Bu kanaat, denetçinin tecrübesiyle doğrudan alakalıdır. Söz konusu tecrübe sadece denetçinin, bu meslekteki kıdemi ile ilgili değil, aynı zamanda söz konusu müşteri ile ilgili bilgi birikimine de dayalıdır. Rotasyon ile uzun süreli iş ilişkisi sonucu elde edilen bilgi birikimi kaybolmaktadır. Yine yapılan birçok araştırmada bu tezi savunan sonuçlar elde edilmiştir(Harris, 2012; Cameran, Prencipe ve Trombetta, 2014).

Denetim firması yerine ortak rotasyonunun zorunlu olduğu durumlarda bile belirli bir bilgi kaybı olabileceğini öngören denetim firmalarında, ortak değişikliğinin yapılacağı tarihten 1-2 yıl önce planlama çalışmaları başlamaktadır. Sorumluluğu devralacak ortağın sektör ve müşteri hakkında yeterli bilgi sahibi olabilmesi ve müşteri devrinin sorunsuz yapılabilmesi için bir takım ön çalışmalar yapılmaktadır(Daugherty, Dickins ve Higgs, 2011).

2.1.2. Yeni Bir Bakış Açısı

Uzun süre aynı işle meşgul olanlarda, bazı hususların kanıksanması sonucu, olayları doğru görememe veya doğru değerlendirememesi riski ortaya çıkabilir. Rotasyonu savunanlar, yeni bir bakış açısının bu riski ortadan kaldıracağına, daha objektif bir değerlendirme yapılmasına imkan vereceğine inanmaktadır.

Ayrıca, bir müddet sonra yapılanların bir başka denetçi tarafından gözden geçirilecek olması, mevcut denetçinin daha titiz ve özenli davranması sonucunu doğuracağı iddia edilmektedir. Bocconi Üniversitesi'nde yapılan bir çalışmanın(Cameran veöte., 2014) sonucunda, denetimin kalitesinde son üç yılda bir artış olduğu sonucuna varılmıştır.

Ancak, buna karşı, denetçinin zaten kısa bir süre sonra başka bir denetçi firmaya geçecek olan müşteri işletme için fazla yatırım yapmaktan kaçınması gibi olumsuz sonuçlar doğurabileceği de unutulmamalıdır.

² Denetim riski, finansal tablolarda önemli bir yanlışlık veya eksiklik olmasına rağmen, denetçinin uygun olmayan bir görüş vermesi riskidir – UDS 200.5

2.1.3. Uzmanlaşma

Uzun süre aynı müşteri ile çalışılması denetçilere sadece belirli müşteriler için tecrübe sağlamakla kalmaz aynı zamanda bazı sektörlerde uzmanlaşmayı da beraberinde getirir. Denetim firmaları, müşterilerinin yoğun olduğu sektörlerle yönelik eleman yatırımına önem verirler ve sektör uzmanlarının yetişmesine imkan sağlamış olurlar. Ancak, zorunlu rotasyon sonucunda belirli bir sektördeki önemli müşteri kayıpları, sektör uzmanlarının boşa çıkmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda söz konusu uzmanların ya başka sektörlerle yönelmelerine ve yeni bir öğrenme süreci başlatmalarına ya da iş hayatlarında değişikliğe gitmelerine neden olmaktadır.

ABD’de yapılan bir araştırmanın(Daugherty veöte., 2011) sonuçlarına göre, rotasyondan dolayı,denetim firması ortaklarının yarısının yeni bir sektör konusunda uzmanlaşma ihtiyacı ile karşı karşıya kaldıklarını ortaya koymuştur. Bu oran nispeten daha küçük denetim firmalarında artmaktadır.

2.1.4. Maliyet

Bir işletmenin ilk denetimi, her zaman sonraki dönemlere kıyasla daha fazla zaman harcanmasını gerektirir. Müşteriyi tanıma anlamında ilave bir süreye ihtiyaç olmasının yanı sıra denetim standartlarının uygulanması anlamında daha fazla zaman alacak durumlar ortaya çıkacaktır. Örneğin; denetçinin işletmenin önemli iş süreçlerini belirlemesi, bu süreçlerin işleyişini, bu süreçlerdeki bilgi akışını ve finansal tablolara olan etkisini tespit etmesi gerekir. Sonrasında ise bu süreçlerdeki önemli yanlışlık riskleri ve bu riskleri yönetmek adına işletmenin uyguladığı kontrollerin belirlenmesi ve test edilmesi gerekmektedir. İlk kez denetlenen bir işletmede bu süreç sıfırdan başlarken, daha önceden denetlenmekte olan bir işletmede süreçlerin sadece güncellenmesi, ilave risk ve kontroller olup olmadığının tespit edilmesi yeterli olacaktır. Hatta bazı durumlarda kontrol testlerinin de rotasyona tabi tutularak, belirli süreçlere ilişkin kontrol testlerinin iki senede bir yapılması mümkün olmaktadır. Dolayısıyla, ilk yıl daha fazla zaman harcanması kaçınılmazdır. Ancak, müşteriden ilk yıl daha fazla zaman harcayacağı için denetçinin daha fazla bir ücret talep etmesi mümkün olmayacağından, karlılık da olumsuz bir şekilde etkilenmiş olacaktır.

Diğer taraftan denetçinin işletmeyi daha iyi tanıyabilmesi için denetlenen işletme yönetici ve çalışanlarıyla daha fazla görüşme yaparak daha fazla sorgulaması ve işletmenin iş yapış şekilleriyle, maruz kaldığı riskler ve karmaşık muhasebe konuları ile ilgili sorular sorması gerekecek, bu durum müşterinin

de yenidenetçinin ilk yılında daha fazla zaman harcaması sonucunu ortaya çıkaracaktır.

Dolayısıyla, denetçi değişikliğinin yapıldığı yıl her iki taraf için de harcanan zamanın buna bağlı olarak da maliyetin arttığı bir dönem olacaktır. ABD’de Kongre’nin çalışmalarına ışık tutmak için yapılan bir araştırmada, denetim firması değişikliğine bağlı olarak ilk yıl yapılan denetimlerde harcanan saatlerin %20 arttığı sonucuna ulaşılmıştır(US Government General Accountability Office, 2003). Benzer sonuçlara ulaşılan başka araştırmalarda bulunmaktadır.

2010 yılında Türkiye’de hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ve finans kuruluşları kapsamında yaşanan zorunlu denetim firması rotasyonu sonucunda, ilk yıl çalışma saatlerinin artmış olmasının yanı sıra, denetim ücretlerinde rekabetten kaynaklanan önemli düşüşler yaşanmıştır³.

2.1.5. Rekabet

Denetim sektöründe rekabet açısından tartışılan iddia, 4 büyük muhasebe firmasının(Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers) denetim piyasasında bir oligopol oluşturduğu ve küçük denetim firmaları açısından haksız rekabete yol açtığı yönündedir. Rotasyonu savunanlar, bu uygulamanın 4 büyükler dışındaki denetim firmaları için bir imkan yarattığını belirtmektedirler. Ancak, yapılan araştırma sonuçları bu iddiayı belirgin bir şekilde destekler nitelikte değildir.

İtalya, zorunlu denetim firması rotasyonunun uygulandığı bir ülkedir. İtalya’da Bocconi Üniversitesi’nde yapılan bir araştırma sonuçlarına göre denetimde yaşanan zorunlu rotasyon uygulamaları diğer denetim firmaları için ilave bir fırsat yaratmamış, aksine 4 büyüklerin denetim sektöründeki payına katkı sağlamıştır(Cameranveöte...,2014).

Türkiye’de de 2010 yılında hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ile finans kuruluşlarını kapsar şekilde yaşanmış olan zorunlu denetim firması rotasyonunun sonucunda, 4 büyük muhasebe firmasının toplam pazar payında önemli bir değişiklik gözlemlenmemiştir.

2.1.6. Çok Uluslu Firmalar

Denetimde zorunlu rotasyon uygulamaları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bazı ülkelerde denetim firması rotasyonu zorunlu iken, bazı ülke-

³ Türkiye’de 2010 yılında uygulanan rotasyonun etkilerini araştıran ampirik bir çalışma bulunmamaktadır; ancak denetim firmaları, birim saat ücretlerinin önemli ölçüde düştüğünü ifade etmektedirler.

lerde ise ortak rotasyonu yeterli görülmüştür. Ayrıca süre açısından da 5 yıl, 7 yıl, 10 yıl gibi farklı uygulamalar bulunmaktadır. Başlangıç tarihlerinin de farklı olacağı dikkate alındığında, çok uluslu şirketler açısından yönetilmesi zor bir durum ortaya çıkmaktadır. Örneğin; ana ortaklığın bulunduğu ülkede rotasyon dönemine henüz 2 yıl varken, bağlı ortaklıklardan bazıları için rotasyon dönemi gelmiş olabilir veya tam tersi bir durum söz konusu olabilir. Bu durumda, yasal zorunluluktan çok daha kısa süreler ile denetçi değişikliği yapmak zorunda kalabilirler. Elbette ki, ana ortaklık ve bağlı ortaklık farklı denetim firmaları tarafından denetleniyor olabilir. Ancak, UDS 600 Özel Hususlar – Topluluk Finansal Tablolarının Denetimi Standardı, ana ortaklık denetçisinin, konsolide finansal tablolar üzerindeki görüşünü herhangi bir bağlı ortaklığın veya iştirakin denetçisinin görüşüne dayandırarak vermesine imkan tanımamaktadır. Ana ortaklık denetçisi, konsolide finansal tablolar üzerinde görüş beyan ederken, konsolidasyon kapsamındaki tüm işletmelerin finansal tablolarına ilişkin denetim riskini, önemlilik ölçüsünde, üstlenmektedir. Dolayısıyla, konsolide finansal tablolar üzerinde görüş vermesini sağlayacak kanıtları toplamak zorundadır. Bu durumda, ana ortaklık denetçisi diğer denetçilerin çalışma kağıtlarını incelemek ve yeterli denetim kanıtının toplandığından emin olmak veya kendisi ilave / ayrı bir denetim çalışması yürütmek durumundadır. Bu durum denetlenen grup için ilave bir maliyet oluşturacağından, genellikle büyük uluslararası gruplar, istisnalar dışında, tüm ülkelerde aynı denetim firması ile çalışmayı tercih etmektedir. Ancak, farklı dönemlerde denetim rotasyon uygulamasının gündeme gelmesi, ilave maliyet ve zorluk yaratacaktır.

2.2. Uluslararası Bağımsız Denetime İlişkin Rotasyon Uygulamaları

Uluslararası düzenlemeler incelendiğinde, bazı ülkelerde denetimden sorumlu ortak⁴ rotasyonu, bağımsızlığa sağlayacağı katkı açısından yeterli görülürken (örneğin; ABD), bazı ülkelerde ise denetim firması rotasyonu (örneğin; İtalya) tercih edilmiştir.

Mart 2013 itibarıyla dört büyük muhasebe firmasından biri olan Ernst & Young tarafından yapılan bir araştırmada (Ernst & Young, March 2013, 2), kapsamı farklı olmakla birlikte, yaklaşık 30 ülkede⁵ denetim firması rotasyonu

⁴ Uluslararası literatürde “partner” olarak kullanılan ifadenin karşılığı olarak SPK ve BDDK düzenlemelerinde “sorumlu ortak baş denetçi” ifadesi kullanırken, KGK tarafından yapılan düzenlemelerde ortak olma şartı aranmadığı için “sorumlu denetçi” ifadesi kullanılmaktadır. Bu çalışmada ise bunların yerine kısaca “ortak” terimi kullanılacaktır.

⁵ Söz konusu çalışmada da belirtildiği üzere, düzenlemelerde yapılan değişiklikler sebebiyle, bu kapsam

olduğu tespit edilmiştir. Bu ülkelerin bazılarında rotasyon sadece kamuya ait bankalar gibi belirli bir grubun denetimi için geçerli iken, bazılarında ise tüm kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimini kapsamaktadır.

Bazı ülkelerde, rotasyonla ilgili düzenlemeler yapılırken tartışılan konu, düzenlemeler yapıldıktan sonra da tartışılmaya devam etmiş ve yapılan düzenlemelerin tekrar revize edilmesi ile sonuçlandığı durumlar olmuştur. Örneğin, Kanada, Çek Cumhuriyeti, Kore, Letonya, Singapur, Slovakya’da denetim firması rotasyonuna ilişkin düzenlemeler yapılmış iken, daha sonrabundan vazgeçilmiştir(Ernst & Young, March 2013, 2).

2.2.1. ABD’de Bağımsız Denetimde Rotasyona İlişkin Son Gelişmeler

ABD’de American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafından yayınlanmış olan denetim standartları ve ilgili düzenlemeler, 7 yıl aynı işletmeye denetim hizmeti veren bir ortağın en az 2 yıl ara vermesini zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla, ABD’de ortak rotasyonu çok uzun yıllardır uygulanan bir yöntemdir. Ancak, Enron ve WorldCom gibi büyük muhasebe skandallarının ardından konu tekrar gündeme alınmış, ortak rotasyonun bağımsızlığı korumak için yeterli olup olmadığı tartışılmıştır. Söz konusu muhasebe skandallarında denetçi olarak Arthur Andersen’in rolü, ve uzun yıllara dayalı iş ilişkisinin denetçi bağımsızlığına olan etkisi tartışma konusu olmuştur. Bu olayların ardından hazırlanan ve “Sarbanes-Oxley (SOX)” yasası diye bilinen düzenleme taslağında denetim firması rotasyonu öngörülmüştür. SOX görüşmelerine ışık tutması amacıyla, Amerikan Kongresi’nin talebi üzerine Kasım 2003’de hazırlanan raporda⁶ denetim firması rotasyonunun denetçi bağımsızlığını güçlendirmek ve denetimin kalitesini artırmak için en iyi yöntem olmadığı yönünde görüş bildirilmiştir. Bu sonuca ulaşılmasında, SOX ile getirilen diğer düzenlemeler, denetim firması rotasyonunun getireceği ilave maliyetler ve rotasyon sonucu denetim firmasında oluşan bilgi birikimin kaybı gibi hususlar etkili olmuştur. Ayrıca bu raporda, denetçi bağımsızlığını güçlendirme konusunda denetim komitelerinin rolü vurgulanmıştır. Kongre, yapılan bu çalışmayı ve konunun uzmanları tarafından yapılan diğer eleştiri ve yorumları da dikkate alarak denetim firması rotasyonunu, hazırlanan kanun tasarısından çıkarmıştır. Ancak, yapılan düzenlemeler kapsamında yeni bir kamu gözetim kurumunun kurulması (The Public Company Accounting Oversight Board – sürekli değişiklik göstermektedir. Bugün itibarıyla durum tespiti için yeni bir araştırma yapılması gerekmektedir.

6 The United States Government Accountability Office tarafından hazırlanan rapor -Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation

PCAOB), denetim komitelerinin en az biri finansal konularda uzman olmak kaydıyla bağımsız yönetim kurulu üyelerinden oluşması, denetim firmaları tarafından denetim müşterilerine verilebilecek diğer hizmetlerin sınırlandırılması, ortak rotasyonun 5 yıla indirilmesi gibi denetçi bağımsızlığını güçlendirecek ve denetimin kalitesini artıracak ilave tedbirler alınmıştır(PricewaterhouseCoopers, May 2012, 2).

Ağustos 2011’de PCAOB denetçinin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve mesleki şüphecilik anlayışını güçlendirmek üzere bir çalışma başlatmış ve KAYİK’lerin denetiminde denetim firması rotasyonu dahil bir çok konuda kamuoyundan görüş talep ederek bir tartışma başlatmıştır. Bu talep çerçevesinde, AICPA 14 Aralık 2011 tarihinde PCAOB’ye hitaben yazdığı yorum mektubunda(www.pcaobus.org/AICPA’s Comment letter), denetim kalitesini artırmak adına yapılacak denetim firması rotasyonunun getireceği ilave maliyetlerin yanı sıra denetimin kalitesine olumsuz yönde etki edeceği yönünde görüş beyan etmiştir. Ayrıca, yapılan bazı çalışmalarda zorunlu denetçi değişikliğinin hile riskini de artıracığı yönünde bulgulara ulaşıldığı belirtilmiştir. Mart 2016 itibariyle denetim firması rotasyonuna ilişkin PCAOB tarafından getirilen yeni bir düzenleme yoktur.

2.2.2. Avrupa Birliği’nde Bağımsız Denetimde Rotasyona İlişkin Son Gelişmeler

Avrupa Birliği’nde de paralel bir zamanlama ile konu gündeme alınmış ve Kasım 2011’de Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan öneride denetim firması rotasyonu öngörülmüştür. Avrupa Parlamentosu,yapılan değerlendirmeler sonucunda aldığı kararla,(Directive 2014/56/EU) Nisan 2014’de KAYİK denetimlerine ilişkin olarak, denetçilerinin bağımsızlığını güçlendirmek için 2006 yılında yayınlanmış olan “Yıllık ve Konsolide Finansal Tabloların Yasal Denetimi”(Directive 2006/43/EC) başlıklı direktifte birtakım değişiklikler yapmıştır. İki önemli değişiklik, denetim firması rotasyonu ve denetim müşterilerine verilecek hizmetlere ilişkin kısıtlamalardır.

Avrupa Birliği bünyesindeki⁷ tüm KAYİK denetimlerinde 10 yılda bir denetim şirketi rotasyonu getirilmiştir. Eğer denetim şirketi halka açık bir ihale ile görevlendirilmiş ise bu süre 20 yıl; başka bir denetim firması ile ortak denetim gerçekleştiriliyorsa 24 yıl olarak belirlenmiştir.

⁷ Direktifte Avrupa Ekonomik Alanında (European Economic Area - EEA geçerli olduğu belirtilmiştir. Bu da 28 Avrupa Birliği ülkesi ile İzlanda, Lihtenştayn ve Norveç’de geçerli olacak bir uygulama olduğunu göstermektedir.

Rotasyona kademeli bir geçiş öngörülmüştür. Bu kapsamda, uygulamanın yürürlüğe girdiği tarih itibariyle (16 Haziran 2014);

- görev süresi 20 yıldan fazla olan denetim şirketi için zorunlu rotasyon kanun yürürlüğe girdikten 6 yıl sonra (ilk rotasyon 2020 yılında),
- görev süresi 11 ile 20 yıl arasında olan denetim şirketleri için zorunlu rotasyon kanun yürürlüğe girdikten 9 yıl sonra (ilk rotasyon 2023) ve
- görev süresi 11 yıldan az olan denetim şirketleri için zorunlu rotasyon kanun yürürlüğe girdikten 12 yıl sonra (ilk rotasyon 2026)

geçerli olacaktır.

Denetim şirketleri tarafından denetim müşterilerine verilen denetim dışı hizmetlere de sınırlama getirilmiştir. Bu konudaki en önemli değişiklik vergi hizmetlerine getirilen sınırlamadır. Bu düzenleme öncesinde vergi danışmanlığı dahil birçok vergi hizmeti bağımsızlığı zedelemeyen bir hizmet olarak kabul edilir iken, bu düzenleme ile denetim hizmetinin yanı sıra vergi danışmanlığı yapılması veya vergi ile ilgili diğer bazı hizmetlerin sunulmasının da bağımsızlığı etkilediği kabul edilmiştir. Ancak, üye ülkelerin farklı düzenlemeler yapmaları ve yasaklı hizmetleri kendi yapılarına uygun olarak belirlemeleri mümkündür.

Henüz üye ülkelerin, AB direktifinde üye ülkelere inisiyatif tanınan konularda nasıl bir yol izleyecekleri belli değildir(www.fee.org, Audit Policy FAQ). Üye ülkeler kendi iç kanunlarında gerekli revizyonları yaptıkça tablo daha net bir hal alacaktır.

3. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİMDE ROTASYONA İLİŞKİN DÜZENLEMELER VE UYGULAMALAR

Türkiye’de rotasyon son yıllarda çokça tartışılır bir konu olmasına rağmen, aslında rotasyona ilişkin ilk düzenlemeler daha eskiye dayanmaktadır.

Türkiye’de süregelen bağımsız denetim faaliyetleri incelendiğinde; bankalarla başlayan zorunlu denetim uygulamasının, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ve sigorta şirketlerinin kapsayacak şekilde genişlediği görülmektedir. İlerleyen dönemlerde bankalarla birlikte tüm finans kuruluşları da bağımsız denetim kapsamına dahil edilmiştir. Enerji Piyasaları Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun kurulmasıyla birlikte enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerde denetim zorunlu olmuştur. Her otoritenin farklı düzenlemeleri nedeniyle Türkiye’deki denetim ve dolayısıyla rotasyon uygulamaları da farklı şekilde gelişmiştir(Kavut ve öte..., 2009; 54). 1 Temmuz 2012 tarihin-

de “6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK)” yürürlüğe girmesi ve bunun bir sonucu olarak da KGK’nın kurulmasıyla birlikte, SPK ve BDDK’nın kendi yetki alanları dahilindeki özel düzenlemeleri dışında belirli konularda uygulama birliği oluşmuştur.

3.1. SPK Uygulamaları

SPK’nın rotasyona ilişkin ilk düzenlemesi 1987 yılında yayınladığı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” ile yapılmıştır. Yönetmelikte, denetçinin en az 2 en çok 4 hesap dönemi için seçilebileceği ve azami süreden sonra ikinci kez seçilemeyeceği belirtilmektedir (SPK, 1987, md.14).

SPK, 1996 yılında yayınladığı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” de rotasyon uygulamasını kaldırmış ancak, 2002 yılında yapmış olduğu değişiklik ile, denetim firmalarına aynı müşteriye 5 hesap döneminden denetim hizmeti verdikten sonra 2 yıl ara vermeleri yönünde bir zorunluluk getirmiştir (SPK, 2002, md.2). Bu değişiklik aynı zamanda rotasyon dönemine ilişkin hesaplama yapılırken, 1.1.2003 tarihinden itibaren 5 hesap döneminin dikkate alınacağını, bu tarihten önce yapılan denetimlerin 5 yıl hesabına dahil edilmeyeceğini de açıklığa kavuşturmuştur.

2006 yılında Uluslararası Denetim Standartlarının tam bir çeviri olarak hazırlanıp, denetim firmalarının yetkilendirilmesine ilişkin bir takım yerel uygulamaları da içeren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile denetimden rotasyona ilişkin düzenlemelerde tekrar değişiklik yapılmıştır (SPK, 2006, 3.kısım md.6). Söz konusu düzenleme ile denetim hizmet süresi yine 1.1.2003 tarihinden itibaren hesaplanmak üzere 7 yıla çıkarılmıştır. Tekrar denetçi olarak atanabilmek için geçmesi gereken sürede bir değişiklik yapılmamış ve 2 yıl olarak kalmıştır. Ayrıca, sorumlu ortak baş denetçi için hizmet süresi, birbirini izleyen 5 hesap dönemi ile sınırlandırılmıştır.

1.1.2003 tarihinden itibaren 7 yıllık sürenin dolmasıyla birlikte 2010 yılı denetimlerinde, hisse senetleri borsada işlem gören şirketler kapsamında önemli bir rotasyon süreci yaşanmıştır.

SPK, 2009 yılında rotasyon uygulamasında bir kez daha değişiklik yapmış ve 1.1.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere en az 25’i sorumlu ortak baş denetçi olmak kaydıyla, denetçi kadrosu 75 kişi ve üstünde olan ve tebliğde belirtilen asgari kalite kontrol şartlarını taşıyan denetim firmalarının

zorunlu firma rotasyonuna tabi olmayacakları yönünde bir düzenleme yapmıştır. Ancak, ortak rotasyonu getirilmiş ve bir sorumlu ortak baş denetçinin aynı müşteriye en fazla 7 hesap dönemi denetim hizmeti verebileceği, 2 yıl ara vermeden tekrar aynı müşteriye hizmet veremeyeceğini belirtmiştir(SPK, 2009, md.4).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunuyla zorunlu denetim firması rotasyonun 7 yıl olarak belirlenmesi sonucunda, SPK'nın son düzenlemesi fiili olarak uygulama kabiliyetini kaybetmiş ve bu düzenleme hiç uygulanmadan 2013 yılında kaldırılmıştır(SPK, 2013, md.7).

3.2. BDDK Uygulamaları

BDDK'da rotasyona ilişkin ilk düzenleme 2002 yılında yapılmış ve bankaların aynı denetim firması ile en fazla birbirini izleyen 4 yıl denetim sözleşmesi imzalayabilecekleri hükme bağlanmıştır(BDDK, 2002, md.9).

3568 sayılı meslek yaysından kaynaklanan bazı sebeplerle, Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası denetim firmaları bünyesinde genellikle birden fazla şirket kurulmuştur. Yapılan bu ilk düzenlemede rotasyon şartı açısından, yurt dışında aynı bağımsız denetim firması ile hukuki bağlantısı bulunan denetim firmalarının aynı denetim firması sayılacağına ilişkin açık bir hüküm belirtilmemiştir. Genel kabul aynı çatı altında ve yurt dışında aynı denetim firmasına bağlı olarak çalışan firmalar tek bir şirket olarak kabul ediliyor olmasına rağmen ve SPK düzenlemelerinde bu husus açıkça belirtilmiş olmasına rağmen,BDDK tarafından yayınlanmış yönetmelikte açık bir ifade bulunmadığı için, bankalarda rotasyonun ilk uygulamasında, denetim hizmetinin aynı uluslararası firma ile bağlantısı bulunan farklı tüzel kişiliklere haiz denetim firmaları arasında el değiştirdiği örnekler olmuştur⁸.

BDDK 2006 yılında yayınladığı yönetmelik ile denetim sözleşmelerinin süresini en az 3 en çok 8 yıl ile sınırlandırmış; denetçilerin de birbirini izleyen azami 5 hesap dönemi aynı bankanın bağımsız denetim çalışmasında görev alabileceğini belirtmiştir. Ayrıca,yurt dışında aynı bağımsız denetim firması ile hukuki bağlantısı bulunan denetim firmalarının aynı denetim firması sayılacağına ilişkin açık bir hüküm getirilmiştir(BDDK, 2006, md.12).

1.1.2002 tarihinden itibaren 8 yıllık sürenin dolmasıyla birlikte, birçok bankada 2010 yılında denetim firması değişikliği yapılmıştır.

⁸ Örneğin; Akbank T.A.Ş.ve Şekerbank T.A.Ş.'nin 2005 ve 2006 yıllarına ilişkin denetçi raporları incelendiğinde, 2006 yılındaki rotasyon uygulaması kapsamında denetçi değişikliğinin aynı uluslararası denetim firmasına bağlı denetim firmaları arasında olduğu görülmektedir.

3.3. TTK ve KGK Uygulamaları

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, bağımsız denetimin kapsamı hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ile banka ve diğer finans kuruluşlarının dışına çıkmış, daha geniş bir yelpazeye yayılmıştır.

TTK'nın ilk halindeki düzenleme, denetim firması değil, denetçi rotasyonu şeklindeydi(TTK, 2012, md.400):

“Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.”

2013 yılında yapılan değişiklikle, denetim firması rotasyonu getirilmiş oldu⁹:

“On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez.”

TTK kapsamında yapılan bu düzenleme SPK ve BDDK düzenlemelerine tabi kuruluşlar ile Bakanlar Kurulu kararı ile bağımsız denetime tabi diğer tüm işletmeler için geçerlidir. Son şekliyle, denetim firmaları için 10 yıl içinde toplam 7 yıllık bir hizmet süresi limiti söz konusudur.

TTK ile zorunlu hale gelen rotasyona ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve TTK'da belirtilen bu süreleri kısaltmaya KGK yetkili kılınmıştır¹⁰. KGK bu yetkiye dayanarak, 9 Nisan 2014 tarihinde rotasyon sürelerinin uygulanmasına ilişkin bir duyuru yayınlamıştır. Bu duyuru ile KGK, 1.1.2013 tarihinden önce SPK ve BDDK'nın düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu bağımsız denetime tabi olan işletmeler için 1.1.2013 tarihinden önce geçen sürelerin hesaplamada dikkate alınacağını açıklığa kavuşturmuştur. Dolayısıyla hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ile finans kuruluşlarının önemli bir bölümünde 2010 yılında rotasyon uygulaması ile zorunlu denetim firması değişikliği yapıldığı dikkate alınır, 2017 yılı Türkiye'de denetim sektöründe rotasyon açısından önemli bir yıl olacaktır¹¹. Büyük denetim firmalarının şimdiden hazırlıklara başladıkları görülmektedir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Literatür incelemesi sonucunda, denetimde rotasyon konusunun uzun yıllardır tartışılıyor olmasına rağmen ve farklı ülkelerde denetimde rotasyonun farklı yönlerini inceleyen birçok araştırma yapılmış olmasına rağmen, ortak

⁹ TTK'nın 26 Haziran 2012 tarihinde 6335 sayılı kanunla değişen şekli

¹⁰ TTK'nın 28 Mart 2013 tarihinde 6455 sayılı kanunla değişen şekli

¹¹ Sisteme dahil oldukları tarih sebebiyle veya farklı tarihlerde gönüllü olarak denetçi değişikliği yapıldığı için, bazı işletmeler için bu tarihler farklı olabilir.

bir kanaat oluşturulamadığı görülmektedir. Yapılan çalışmalarda, denetim firması rotasyonunun faydalı olduğu (denetçi bağımsızlığını güçlendirdiği ve dolayısıyla kaliteyi artırdığı) iddiasını destekleyen araştırma sonuçları olduğu gibi, denetim firması rotasyonun faydadan ziyade zarar getirdiği (denetim firması değişikliği ile bilgi birikiminin kaybolduğu ve dolayısıyla denetim kalitesinin olumsuz etkilendiği, denetim firması rotasyonun maliyetleri artırdığı) iddiasını destekleyen araştırma sonuçları da bulunmaktadır.

Dolayısıyla, denetim firması rotasyonun hem olumlu hem de olumsuz yönleri olduğunu kabul etmek gerekir. Önemli olan olumlu yönlerinin olumsuz yönlerinden daha fazla olup olmadığı hususudur. Literatürdeki araştırma sonuçlarına göre, olumsuz yönlerinin daha fazla olduğu dikkate alındığında, denetçinin bağımsızlığını güçlendirmek ve dolayısıyla denetimin kalitesini artırmak için yapılması gereken uygulamaları ön plana çıkarmak gerekir. Aşağıda denetçi bağımsızlığını güçlendirerek denetimin kalitesini artıracak belli başlı uygulamalar açıklanmıştır.

4.1. Ortak Rotasyonu

Zorunlu denetim firması rotasyonunu destekleyenlerin en önemli iddiası, uzun yıllara dayalı iş ilişkilerinde denetçi bağımsızlığının, oluşan yakınlık nedeniyle zedelendiği yönündedir. Araştırma sonuçları da bunu doğrular niteliktedir. Ancak, tahminlere dayalı bir takım hesaplamalar yapılırken ve bunlara yönelik işletme yönetiminin iddialarını değerlendirirken denetçi, önemli ölçüde mesleki yargısını kullanır. Denetçinin söz konusu uzun iş ilişkisi, müşteri işletme, içinde bulunduğu sektör ve işletme yönetimi hakkında önemli bir bilgi birikimine sahip olmasını, böylece mesleki yargısını daha doğru bir şekilde kullanmasını sağlayacaktır. Bu durumda, hem bilgi birikimini kaybetmeyecek, hem de yakınlıktan kaynaklanan riskleri bertaraf edebilmek için farklı bir çözüm bulmak gerekir ki, *ortak rotasyonu* bu anlamda iyi bir alternatif olarak değerlendirilebilir. Aynı zamanda, sorumlu ortak dışında, söz konusu müşteri ile doğrudan hiçbir iş ilişkisi olmayan diğer bir ortağın da kalite kontrol anlamında denetim sürecine dahil edilmesi, karmaşık ve riskli görülen konularda görüşüne başvurulması, yakınlıktan kaynaklanabilecek denetim riskini yönetmeye yardımcı olacaktır.

4.2. Uluslararası Uyum

Her mesleğin kendine göre bir takım kuralları vardır ve her meslek için iş etiği (bağımsızlık etik kurallardan sadece bir tanesi) son derece önemli-

dir. Denetim hizmetinin kamu yararını ilgilendiren bir yönünün bulunması, denetçi raporlarının, işleme yönetimi dışında, ortaklar, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, kredi verenler başta olmak üzere bir çok farklı kesim tarafından kullanılıyor olması ancak, denetim sözleşmelerinin denetçi firma ile işletme yönetimi arasında yapılıyor olması, meslek standartlarına ve etik ilkelere uyumu çok daha önemli hale getirmektedir. Dolayısıyla, denetçi bağımsızlığını güçlendirmek ve denetimin kalitesini artırmanın yolu denetçinin ilgili meslek standartlarına uygun ve etik ilkelere bağlı çalışmasını temin etmekten geçmektedir.

Öncelikle yerel düzenlemelerin uluslararası kabul görmüş düzenlemelerle uyum içinde olması gerekir. Ardından da denetim mesleğindeki kamu gözetim kurumlarının denetçilerin / denetim firmalarının uluslararası ve yerel düzenlemelerle uyum içinde çalıştıklarını etkin bir şekilde gözetiyor olması gerekir.

Türkiye açısından bakılığında, temel olarak denetimle ilgili düzenlemeler uluslararası düzenlemelerle paralel bir şekilde geliştirilmiştir. KGK tarafından yayınlanmakta olan Bağımsız Denetim Standartları, IFAC bünyesindeki “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB)” tarafından yayınlanmakta olan “Uluslararası Denetim Standartlarının (International Standards on Auditing – ISA)” bire bir çevirisi niteliğindedir. Aynı şekilde IFAC bünyesindeki “Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartlar Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA)” tarafından yayınlanan “Etik İlkeler (Code of Ethics for Accountants)” de Türkçe’ye çevrilmiş ve “Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar” olarak yayınlanmıştır. Rotasyona ilişkin düzenlemeler ise ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Türkiye’de TTK ile belirlenen 7 yıllık zorunlu denetim firması rotasyonu uygulamasının da uluslararası düzenlemeler takip edilerek güncellenmesi gerekmektedir¹²

4.3. Bağımsız Denetimde Gözetim

Denetçinin uyması gereken meslek standartlarının uluslararası düzenlemelerle uyum içinde olmasını temin etmek düzenleyici otoritelerin görevlerinden biridir. Ancak esas olan, denetçilerin söz konusu standartlara uygun hareket edip etmediğinin gözetimidir. Bu anlamda, ilgili kamu otoritelerinin kendi alt yapılarını bu doğrultuda oluşturmaları, denetçiyi denetleyebilecek ve sistemi gözetebilecek yetkinlikte bir uzman kadroya sahip olmaları gerekir.

¹² Örneğin; Avrupa Birliğinde rotasyon süresi 10 yıldır ve ilave önlemlerle 20 veya 24 yıla kadar uzatılabilir.

Türkiye’de denetimin gözetimi yetkisi KGGK’ya verilmiştir(660 sayılı KHK 2011). KGGK, mevcut uzman kadrosuyla, yetki almış denetim firmalarına ilişkin olarak kalite kontrol çalışmalarına ve denetim dosyalarının gözden geçirilmesi çalışmalarına başlamıştır. Henüz bağımsız denetim anlamında tecrübeli denetim firması sayısının az olması, KGGK uzmanlarına geçiş döneminde bu firmaların eksik yönlerini belirleyerek yönlendirme anlamında da sorumluluk yüklemektedir. Ancak, KGGK’nın da yeni kurulmuş bir düzenleyici otorite olduğu ve bağımsız denetim alanındaki tecrübesinin sınırlı olduğu dikkate alınırsa, KGGK’nın geçiş sürecinde, denetim alanında tecrübeli uzmanlardan faydalanarak uzman kadrosunu desteklemesi ve geliştirmesi gerekir.

4.4. Denetim Komitelerinin İşlevi

Dünyada yaşanan muhasebe skandalları ardından yapılan düzenlemelerden bir tanesi de denetimden sorumlu komitelerin oluşturulması olmuştur.

SPK’nın Kurumsal Yönetim Tebliği’nde denetimden sorumlu komitenin görevleri, şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerinin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve şirketin iç kontrol ve iç denetim sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapmak olarak tanımlanmıştır(SPK, 2014). Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarının gözetiminde denetimden sorumlu komitenin sorumlulukları olarak belirtilmiştir. Şirketin hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetlerin denetimden sorumlu komite tarafından belirlenmesi ve yönetim kurulunun onayına sunulması gerekmektedir.

Bankalar için de denetim komitesi kurulması zorunludur. Bankacılık kanununda, denetim komitesinin görevleri arasında bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapmak ve yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenli olarak izlemek yer almaktadır(T.C. yasalar, 01.11. 2005, md.24).

Denetimden sorumlu komitelerin, bağımsız denetim kuruluşunun seçiminden, sürecin başlatılması, bağımsız denetim kuruluşunun her aşamasındaki çalışmalarının gözetiminde bağımsız denetimin etkinliğinin ve işlevinin artırılmasına kadar önemli bir sorumluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla, bu sorumluluğu yerine getirebilecek yetkinlikte, finansal raporlama ve denetim konularında bilgili üyelerden oluşması gerekir.

Yönetim kurulunun dışında ayrı bir denetim komitesinin oluşturulmasındaki temel amaç, denetçi bağımsızlığını güçlendirmektir. Bağımsızlıkla ilgili eleştirilerden bir tanesi, denetçinin kendisini görevlendiren yönetimle ters düşmek istemeyeceği ve sonraki dönemlerde denetçi olarak atanmasına engel olacak bir tutum içine girmekten kaçınacağı yönündeki iddialardır. Aktif olarak şirket yönetiminde bulunmayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması öngörülen denetim komitelerinin denetçinin seçimi, denetim sürecinin başlatılması ve her aşamasında takibi ile görevlendirilerek, işletme yönetimi ile denetçi arasında bir mesafe konmaya çalışılmaktadır. Denetçilerin, denetim komiteleri tarafından seçilmesi ve denetim çalışmalarının bu komiteler tarafından takip edilmesi, önemli denetim bulgularının denetim komiteleri ile görüşülmesi suretiyle, denetçiyi kendisine görev verenleri denetlemek durumundan çıkarmak amaçlanmaktadır.

Teorik olarak bağımsızlığı güçlendirecek bir adım olmasına rağmen, uygulamaya bakıldığında hisse senetleri borsada işlem gören bir çok şirkette denetim komitelerinin ilgili düzenlemeler çerçevesinde kurulmuş olmalarına rağmen, beklenen işlevi yerine getiremediği, denetçi ile şirket yönetimi arasında bağımsızlığı koruyan bir kalkan olarak görev yapamadığı görülmektedir. Düzenleyici otoritelerin bu konuyu gündeme almaları ve denetim komitelerinin işlevini artıracak önlemler almaları gerekmektedir.

Türkiye’de 6102 sayılı TTK ile büyüme potansiyeline sahip bağımsız denetim sektörünün sağlıklı bir şekilde büyüebilmesi için, ortak rotasyonu uygulanması, uluslararası düzenlemelere uyum sağlanması, denetimde gözetimin etkinleştirilmesi ve denetim komitelerinin işlevinin artırılması yoluyla denetimin kalitesini artıracak ve sağlıklı büyümeyi destekleyecek tedbirlerin alınması uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

AICPA. “Comment letter dated December 14, 2011 to PCAOB Re: Request for Public Comment: Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation”. www.pcaobus.org Erişim Tarihi: 10 Mart 2016

BDDK (31.1.2002). **Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik**. Ankara: Resmi Gazete (24657 mükerrer)

BDDK (1.11.2006). **Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek**

Kuruluşların Yetkilendirilmesi Ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik.

Ankara: Resmi Gazete (26333)

Bozkurt, Nejat (2006). **Muhasebe Denetimi**. İstanbul:Alfa

Cameran, Mara, Prencipe, Annalisa, Trombetta, Marco (2014). “Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Italian Setting”, *European Accounting Review* 2016 (electronic release 2014) 25;1(2014) : 35-58

Daugherty, Brian, Dickins, Denise, and Higgs, Julia. “Reducing the Potential Negative Effects of Mandatory Partner Rotation”, **The CPA Journal** (August 2011) : 60-63

Ernst & Young, **Point of View : Q&A on Mandatory Firm Rotation**. March 2013

EU Directive 2006/43/EC of The European Parliament and of The Council of 17 May 2006 on **Statutory Audits of Annual Accounts and Consolidated Accounts**, Amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC

EU Directive 2014/56/EU of The European Parliament and of The Council of 16 April 2014 **Amending Directive 2006/43/EC on Statutory Audits of Annual Accounts and Consolidated Accounts**

FEE. “Audit Policy FAQ”. 10 Mart 2016 tarihinde www.fee.org adresinden erişildi.

Güredin, Ersin (2014). **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. İstanbul: Türkmen Kitabevi

Harris, Kathleen. (2012). “Mandatory audit rotation: an international investigation”. Dissertation Presented to the Academic Faculty of the C.T. Bauer College of Business University of Houston

IFAC.**Code of Ethics**. (2015) 1 Mart 2016 tarihinde www.ifac.org adresinden erişildi.

Kanun Hükmünde Kararname (02.11.2011). **660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname**.Ankara: Resmi Gazete (28103)

Kavut, Lerzan, Taş, Oktay ve Şavlı, Tuba (2009). **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**. İstanbul:İSMMMO

Kepekçi, Celal (2004). **Bağımsız Denetim**. İstanbul: Avcıol Basım Yayın KGK (09.10.2014). **Rotasyon Sürelerinin Hesaplanmasına İlişkin Duyuru**. 6 Mart 2016 tarihinde www.kgk.gov.tr adresinden erişildi.

Kwon, S.Y., Lim Y.D. veSimnett R. (2010). “Mandatory audit firm rotation and audit quality: evidence from the Korean audit market”. 14 Mart 2016 tarihinde www.researchgate.net adresinden erişildi.

Lennox, Clive S., Wu, XiandZhang, Tianyu (2014). “Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality?”. **The Accounting Review** 89; 5 (September 2014) : 1775-1803.

Mohamed, Diana Mostafa, Magda, Hussien Habib , (2013) “Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt”, **Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern** 6; 2 (2013) : 116 - 144

PricewaterhouseCoopers, **Point of View: Mandatory Audit Firm Rotation**. May 2012

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).“Concept Release on AuditorIndependence and Audit Firm Rotation, Public Company Accounting Oversight Board”Release No. 2011-006, August 2011.

Salleh, K. veHazlina, J. (2014). “Audit rotation and audit report: empirical evidence from Malaysian PLCs over the period of ten years”. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, 145 (2014) : 40-50.

SPK (13.12.1987).**Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik**. Ankara: Resmi Gazete (19663)

SPK (4.3.1996).Seri:X No:16 **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ**. Ankara: Resmi Gazete (22570)

SPK (2.11.2002).Seri:X No:19 **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**. Ankara: Resmi Gazete (24924)

SPK (12.6.2006).Seri:X No.22 **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**. Ankara: Resmi Gazete (26196 mükerrer)

SPK (25.10.2009).Seri:X No:25**Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**. Ankara: Resmi Gazete (27387)

SPK (28.6.2013).Seri:X No:28 **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**. Ankara: Resmi Gazete (28691)

SPK (3.1.2014). Seri:II No:17.1 **Kurumsal Yönetim Tebliği**. Ankara: Resmi Gazete (28871)

Şenyiğit, Yiğit Bora, Zeytinoğlu, Emin (2014) “Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması, İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Yönetim Dergisi, 25; 77 (2014) : 79-98

T.C. Yasalar (19.10.2005). 5411 sayılı **Bankacılık Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (25983 mükerrer)

T.C. Yasalar (14.2.2011). 60102 sayılı **Türk Ticaret Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (27846)

Kanun Hükmünde Kararname (02.11.2011). **660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname**.Ankara: Resmi Gazete (28103)

Tuan, Koray (2015) “Bağımsız Denetimde Rotasyon Uygulaması: Sistemin Artıları eksileri Üzerine Tartışmalar” **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi** 3; 16 (2015) : 291-309

US Government General Accountability Office (2003).“Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation”. 14 Mart 2016 tarihinde www.gao.gov adresinden erişildi.