



Türkiye’de Bağımsız Denetçinin Sürekli Eğitim Yükümlülüğü: Lojistik Regresyon Analizi

Auditor’s Continuing Education Liability in Türkiye: A Logistic Regression Analysis

Öğr. Gör. Dr. Sibel DİNÇ AYDEMİR ¹

Öz

Bağımsız denetçilerin sürekli eğitimi dünyadaki hemen tüm otoriteler tarafından büyük ölçüde vurgulanan bir konu olmuştur. Bunun da ötesinde, Türkiye’de denetim mesleği özellikle 2017 ve 2018 yıllarında yürürlüğe girmiş önemli düzenlemelere tanıklık etmiştir. Ne yazık ki, hemen hiçbir araştırma bu zorlayıcı hükümlerin doğasını anlamak üzere bu konuyu araştırmalarına dâhil etmiş görünmemektedir. Bu çalışma, denetçilerin sürekli eğitim yükümlülüklerini yerine getirememesi olasılığı üzerinde denetim kuruluşu (sicil sırası, idari yaptırımlar, sermaye, en büyük dört firmadan biri olup olmama) ve denetçi (sicil sırası ve cinsiyeti) bazı kimi özelliklerin etkisini belirlemeyi amaçlamaktadır. 1638 denetçi bazı örneklem kullanılarak, lojistik regresyon modeli tahmin edilmiştir. Ne yazık ki, istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar elde edilememiştir. Bağımsız denetim kuruluşunun sicil sırası, en büyük dört denetim firması olup olmadığı, idari yaptırımlarının varlığı, sermayesi, bağımsız denetçilerin sicil sırası ve cinsiyeti bağımsız denetçilerin sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirememesinde anlamlı etkiler ortaya koymamıştır. Yine de, sürekli eğitim yükümlülüğünün daha önce hiç araştırılmadığı ve sürekli eğitim konusunun derin bir geçmiş araştırma birikimine sahip olmadığı düşünüldüğünde, pratik anlamlılığa işaret çeken araştırma sonuçlarının akademisyenler ve düzenleyici kuruluşlar için faydalı olması beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, denetim kalitesi, sürekli eğitim yükümlülüğü

Makale Türü: Araştırma

Abstract

Auditors’ continuing education has been overwhelmingly emphasized issue in nearly all audit jurisdictions in the world. Furthermore, in Türkiye, audit profession has witnessed demanding regulations released especially in 2017, 2018. However, no research seems to have included this topic in their research design in order to comprehend the inherent problem of these compulsory regulations before. This study aims to establish the role of both AF and AP related attributes on the likelihood of fulfilling auditors’ continuing education liability. Through 1638 auditor-based observations, logistic regression model has been estimated. Unfortunately, the analyses did not document any significant influence on the dependent variable. Specifically, independent audit firm’s registration rank, big four, the existence of administrative sanctions, capital, auditor registration rank and gender were not found as significant. Still, considering that the new challenging regulations haven’t priorly been examined and the issue has not a deep prior research, the results referring to practical importance will be of interest to scholars and the regulators.

Keywords: Auditing, audit quality, continuing education liability

Paper Type: Research

Giriş

¹Gebze Teknik Üniversitesi, Rektörlük, saydemir@gtu.edu.tr

Atf için (to cite): Dinç Aydemir, S. (2023). Türkiye’de bağımsız denetçinin sürekli eğitim yükümlülüğü: Lojistik regresyon analizi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 25(1), 326-339.

2000’li yılların muhasebe/denetim skandallarından sonra denetim mesleğine güveni yeniden inşa etmek, her gün giderek çok miktarda bilginin salındığı iş dünyasında bilgi asimetrisini azaltmak amacıyla, bağımsız denetime, finansal raporlama sistemlerine ilişkin sürekli yasal düzenlemeler ortaya çıkmakta yahut mevcut yasal düzenlemelerde, standartlarda, etik kurallarda değişiklikler yapılmaktadır. Düzenleme ve değişikliklere uyum sağlamanın ve denetim kalitesini artırmanın önemli bir yolu, (1) denetçilerin sürekli olarak eğitiminden ve (2) bağımsız denetim firmalarının bunu bir politika olarak belirlemesi, izlemesi ve sürdürmesinden geçmektedir. Bu bakımdan, tüm dünyada her geçen gün sürekli eğitim politikası, denetim kalitesini artırmada güçlü ve ilişkili bir araç olarak sıklıkla vurgulansa da, sürekli eğitim konusuna değinen araştırmalarda gerek yerel gerek global akademik yazında, soyut ve normatif yaklaşım hakim olmuştur. Özellikle, yerel yazında, şeffaflık raporları aracılığıyla konuya odaklanan çalışmalar olsa da, bu çalışmalar ne yazık ki daha ziyade betimsel çalışmalar olarak kalmıştır.

Türkiye’de ise, son dört yılda sürekli eğitim konusunda getirilen düzenlemeler, denetim ortamını öncekine göre zorlaştırmış görünmektedir çünkü sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getiremediğinden gayri faal sayılan denetçiler Kamu Gözetim Kurumu (KGK) web sitesinde kamuya açıklanmaktadır (KGK, 2022). Özellikle kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) denetimini yapan bağımsız denetim kuruluşları (BDK) açısından, daha rekabetçi ve çetin bir ortamda faaliyet gösterdikleri düşünülürse, denetim gelirleri üzerinde muhtemel etkisi bulunabilir. Bağımsız denetçiler (BD) açısından ise, yükümlülüğün yaptırımları oldukça bağlayıcı gözükmektedir. Ancak hiçbir araştırma sürekli eğitim yükümlülüğü konusuna doğrudan odaklanmış görünmemektedir. Bu bakımdan bu çalışmanın amacı, denetim kuruluşu ve denetçi temelli kimi özelliklerin denetçilerin sürekli eğitim yükümlülüklerinin yerine getirememe olasılığı üzerindeki muhtemel etkisini belirlemeye yöneliktir. Denetçilerin gayri faal olma (sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirememe) olasılığını belirlemede BDK sicil sırası, en büyük dört denetim firmasından biri olma, BDK idari yaptırımları, BD sicil sırası ve BD cinsiyeti değişkenlerinden yararlanılmıştır. 1638 denetçi bazlı örneklem kullanılarak lojistik regresyon modeli tahmin edilmiştir. Ne yazık ki, hem model hem model katsayıları istatistiksel olarak anlamlı çıkmamıştır. Ancak, tanımlayıcı istatistikler pratik anlamlılığa işaret etmektedir. Bu çalışmanın, sürekli eğitim yükümlülüğünü son düzenlemeler ışığında doğrudan araştıran ilk çalışma olması bakımından literatüre katkısı olması beklenmektedir. Denetim kuruluşlarının güncel sürekli eğitim yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği, yükümlülüğünü yerine getirmeyenleri ayırt edici özelliklerin ne olduğu açıklığa kavuşturacaktır.

Çalışmada, 1638 denetçi bazlı örneklem kullanılmak suretiyle lojistik regresyon modeli tahmin edilmiştir. Ne yazık ki, istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar elde edilememiştir. Bağımsız denetim kuruluşunun sicile kaydolma sırası, en büyük dört denetim firması olup olmadığı, idari yaptırım cezalarının varlığı, sermayesi, bağımsız denetçilerin sicil sırası ve cinsiyeti bağımsız denetçilerin sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirememesinde anlamlı etkiler ortaya koymamıştır. Ancak, sürekli eğitim yükümlülüğü konusunun ampirik olarak incelendiği bu çalışma, yerel akademik yazında öncü bir çalışma sayılabilir ve daha anlamlı BDK ve BD özelliklerinin sürekli eğitim yükümlülüğü üzerindeki rolünün incelenmesi konusunda gelecek araştırmalara katkıda bulunabilir.

1. Literatür Gelişimi

1.1. Yapılan Araştırmalar

Bağımsız denetçiler, denetimini üstlendikleri müşteri firmanın finansal tablolarının doğruluğu yansıttığına ilişkin güvence beyanı vermek ve her gün bilgi çağlayanlarının olduğu iş dünyasında bu tabloların başta yatırımcılar olmak üzere tüm dış kullanıcılarının maruz kaldığı bilgi asimetrisini azaltmak gibi hayati işlevlere sahiptir. Öte yandan, bağımsız denetim, başından sonuna yoğun bilgi toplama, bilgiyi işleme ve yorumlama, belirsizlik altında karar verme içeren, zor, karmaşık bir yargıda bulunma sürecidir. Bunun da ötesinde, yerel ve global

otoriteler tarafından hem bağımsız denetime hem de finansal raporlama sistemlerine ilişkin sürekli yasal düzenlemeler ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, denetim kalitesini, finansal raporlama sisteminin güvenilirliğini, müşteri ve denetim firmalarının şeffaflığını artırmak, bilgi asimetrisini azaltmak ve yatırımcıyı korumak üzere mevcut yasal düzenlemelerde değişiklikler yapılmaktadır. Mevcut denetim faaliyetleri arasında BDK ve BD'ler bütün bu düzenlemelere çok hızlı uyum sağlamak zorundadır.

Özellikle (KAYİK) denetimi yapan BDK ve BD'ler çok çetin, rekabetçi, belirsiz bir ortamda bu önemli görevlerini yürütmek durumundadır. Düzenleme ve değişikliklere uyum sağlamanın ve denetim kalitesini artırmanın belki en önemli yolu, (1) denetçilerin sürekli olarak eğitiminden ve (2) bağımsız denetim firmalarının bunu bir politika olarak belirlemesi, izlemesi ve sürdürmesinden geçmektedir. Genel anlamda da olsa, Raghunandan ve diğerleri (2003) Amerika'da mesleki eğitim alınan toplam saat ile mali müşavirlik sınavı performansları arasındaki ilişkiyi incelemiş ve olumlu ilişki raporlamışlardır. Yani, eğitimin mesleki performans üzerindeki etkisi kanıtlanmıştır.

Aslında yabancı yazında denetim kalitesi üzerine yapılan çok fazla sayıda çalışma bulunmaktadır (örn., Gates, Lowe, Reckers, 2007; Jackson, Moldrich, Roebuck, 2008; Kumar ve Lim, 2015; Meckfessel and Sellers, 2017). Ancak bu çalışmalar daha ziyade denetimin bağımsızlığını sağlayıcı denetçi rotasyonu (örn., Gates ve diğ., 2007; Jackson ve diğ., 2008), denetçinin aynı müşteri firmayı denetlemede geçirdiği ardışık süre (Deis, ve Giroux, 1992; Fargher, Lee, Mande, 2008; Almutairi, Dunn, Skantz, 2009), en büyük dört denetim firması olma (Fuerma ve Kraten, 2009; Campa, 2013; Lee and Lee, 2013; Meckfessel and Sellers, 2017) gibi faktörlerin denetim kalitesindeki rolünü incelemeye dönük olmuştur. Endüstride uzmanlaşma, denetçinin sektör tecrübesi gibi denetçinin bilgisine vurgu yapan çalışmalar olsa da (örn., Nagy, 2012 Muttakin, Khan ve Mihret, 2017) bunlar doğrudan eğitimle, özel olarak da sürekli eğitim ile ilgili araştırmalar olmamıştır. Doğrudan denetçinin sürekli eğitimiyle denetim kalitesi arasındaki ilişkiye hemen hiçbir çalışma odaklanmamıştır. Türkiye'deki çalışmalar ise denetim kalitesinin görece betimsel ve kavramsal olarak tartışmıştır. Örneğin Durukan ve Kapucugil-İkiz (2007) çalışmalarında, kalite, denetim kalitesi kavramlarına odaklanmış ve kalite modellerine ilişkin kavramsal çerçeve sunmuşlardır. Acar ve Senal (2011) bağımsız denetim kalitesinin artırılmasında Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'nın rolünü incelemişlerdir. Şenyiğit ve Zeytinoglu (2014) denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisini tartışan literatürü ortaya koymuşlardır. Akçay ve Bilen (2018) ise çalışmalarında denetim kalitesi, önemi, denetim kalitesi standartları ve denetim kalitesi göstergeleri hakkında bilgi vermişlerdir.

Şeffaflık raporu araştırmalarında ise sürekli eğitim politikası, BDK'nın şeffaflık düzeyini ölçmek üzere bir boyut olarak kullanılmıştır. Ancak bu çalışmalarda odak noktası, denetim firmalarının sürekli eğitim politikası da dâhil şeffaflık raporlarında açıklaması gereken birçok bileşene ilişkin bilginin varlığıdır. Sürekli eğitim politikası normatif olarak ele alınmıştır. Yani, şeffaflık raporlarının ne kadar şeffaf olduğu ve firmaların raporlarının şeffaflık düzeyinin birbirinden farklılaşma gösterip göstermediği bu raporların yasal olarak zorunlu bilgiyi içerip içermediğiyle gözlemlenmiştir (Deumes, Schelleman, Bauwhede ve Vanstraelen, 2012; Fu, Carson ve Simnett, 2015). Örneğin, Deumes ve diğerleri (2012), Avusturya, Almanya, Hollanda ve İngiltere'den toplam 103 denetim firmasına ait şeffaflık raporunu incelemişler ve bu raporların şeffaflık düzeyini belirledikleri çalışmalarında denetim kalitesiyle en fazla ilişkili gördükleri sürekli eğitim politikaları dâhil birkaç politikaya odaklanmışlardır. Fu ve diğerleri (2015) ise, önde gelen Avustralya denetim firmalarının şeffaflık raporlarını söz konusu ülke için ilk kez yayımlandığı 2013 yılı bazında incelemişler ve firmaların asgari açıklama şartlarını yerine getirdikleri bulgusunu elde etmişlerdir. Daha da önemlisi, bu raporların içerdiği bilgiye bakıldığında, denetim firmalarının denetçi ücretlendirme politikası, kalite kontrol sistemleri ve sürekli eğitim konuları bakımından farklılık gösterdiği ortaya konmuştur.

Türkiye'deki çalışmalara bakıldığında, şeffaflık raporlarını sürekli eğitim konuları yönünden inceleyen çalışmalar vardır. Örneğin, Tanç ve Gümrah (2016), 2014 yılına ait 69

şeffaflık raporu üzerinde sürekli eğitim politikası başlığına odaklanmış ve yazarlar, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimde sürekli eğitimin önemini yeterince anlamadığı görüşüne varmışlardır. Coşkun ve Aydın (2018) ise BD ve sayıştay denetçilerini, aldıkları mesleki eğitimler bakımından karşılaştırmış, kavramsal olarak benzerlik ve farklılıklarını doküman tarama yöntemi ile tespit etmişlerdir. Çetin ve Yaşar (2020), 2020 yılının şeffaflık raporlarını içerik analizi yoluyla incelemişler ve firmaların sürekli eğitim konularında farklılıklar gösterdiğini ama genel olarak eğitim konularının Bağımsız Denetim Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Tablo Standartları, Vergi Mevzuatı, Türkiye Muhasebe Standartları ve Bağımsız Denetimde Etik İlkeler etrafında toplandığını belirtmişlerdir.

Özetlenecek olursa, gerek yerel gerekse yabancı yazın, sürekli eğitim politikasına soyut ve normatif olarak yaklaşmışlardır. Ne yazık ki, bağımsız denetçilerin sürekli eğitim konusunu hiçbir araştırma somut ve ampirik olarak ele almamıştır. Hemen tüm dünyada denetim kalitesini artırmak noktasında ilişkili bir faktör olarak vurgulanan sürekli eğitim konusuna daha derin, gözlemlenebilir biçimde araştırmalarda yer verilmemiş olması ilginçtir. Özellikle, izleyen bölümde detaylı anlatılacağı gibi, Türkiye özelinde, 2017 ve 2018’de getirilen yasal düzenlemelerle sürekli eğitim yükümlülüğü aslında denetim kuruluşları ve denetçileri açısından daha zorlayıcı bir mesele haline gelmiştir.

1.2. Kurumsal Arka Plan

Sürekli eğitim politikasının, öncü bir düzenleme olarak Avrupa Birliği, 8. Direktifi Şeffaflık Raporu başlıklı 40. Maddesi ile ilk kez vurgulandığı söylenebilir (Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2006). Bu maddede, 2008 yılı itibariyle üye devletlerin KAYİK denetimini üstlenen BDK’ların şeffaflık raporu düzenleyeceklerinden bahsedilmektedir. Bu raporun on başlık altında zorunlu bileşenleri sayılmıştır ve sürekli eğitim politikası, hukuki yapı ve ortaklık, bağlı bulunan denetim ağı, yönetim yapısı, iç kalite kontrol sistemi, en son geçirilen kalite güvence denetimlerinin değerlendirmesi, denetimi yapılan KAYİK listesi, denetim bağımsızlığı, finansal gelirlere ilişkin bilgi ve ücretlendirme esaslarına ilişkin bilgiyle birlikte şeffaflık raporlarında açıklanması gerekli bilgi olmuştur.

Neredeyse tüm dünyadaki otoritelerin ortak odağı, 2000’li yılların başında daha evvel eşi benzeri görülmemiş muhasebe/denetim skandalları nedeniyle finansal raporlama sistemlerine ve bu sistemlerin aktörlerine olan güveni sağlamak üzere daha yüksek denetim kalitesini sağlamak olmuştur. Şeffaflık raporları da, bir BDK’nın nasıl titizlikle ve yüksek kalitede denetim gerçekleştirdiğini göstermesi bakımından güçlü bir araç haline gelmiştir.

Türkiye’de ise sürekli eğitim kavramı, 26 Aralık 2012 tarihli ve 28509 sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 25. maddesiyle düzenlenmiştir ve 36. maddeyle getirilen şeffaflık raporu düzenlemede raporların içermesi gereken zorunlu ögesi olmuştur. Bu ilk düzenlemeye göre, denetçiye beş yıl içerisinde sürekli eğitim zorunluluğunu sağlama yükümlülüğü getirilmiştir. Ancak, 21 Temmuz 2017 tarih ve 30130 sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğe göre 25. maddenin ikinci fıkrasında “sürekli eğitim yükümlülüğü denetçinin sicile tescil edildiği tarihi izleyen ikinci takvim yılından başlar. Yetkilendirildiği tarih ile tescil tarihi arasında iki yıl ve daha fazla süre bulunanlar için ilave yükümlülükler getirilebilir” denmekte ve üçüncü fıkrasında ise “Sürekli eğitim yükümlülüğünün başlamasından itibaren, denetçilerin her yıl, yıllık ve üçer yıllık dönemler için Kurum tarafından öngörülen sürekli eğitim yükümlülüğüne ilişkin şartları karşılamaları zorunludur” diye belirtilmektedir. 2012 tarihli ilk düzenlemenin 25. Maddesi ikinci, beşinci fıkralarında sürekli eğitim zorunluluğu ve eğitime ilişkin hususların Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından belirleneceği belirtilmiştir. Denetim kuruluşlarına sadece denetçilerinin sürekli eğitim programlarını tamamlamaları için gerekli tedbirleri alması bırakılmıştır.

21 Temmuz 2017 tarihindeki Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliği müteakiben birkaç ay sonra, 04.11.2017 tarihli ve 30230 sayılı

Resmi Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği yayınlanmıştır. Özetle, bahsi geçen yönetmelik ve tebliğe göre, öncelikle sürekli eğitime ilişkin şartları beş yılda karşılama zorunluluğunu yıllık ve üç yıllık düzeye indirilmiş, dolayısıyla BD'ler açısından şartları daha sıkı hale getirmiştir. Sürekli Eğitim Tebliğinin eğitim yükümlülüğü başlıklı beşinci maddesinin önemli sonuçlar doğuran beş maddesi aşağıda sıralanmıştır:

1. Denetçiler, 3 yıllık dönem içerisinde; en az 60 kredisi temel mesleki konulardan olmak üzere, 120 kredi karşılığı eğitimi tamamlamak zorundadır,
2. 3 yıllık dönemde "Etik Kurallar" konusundan en az 5 kredi karşılığı eğitimin tamamlanması gerekir,
3. Denetçiler, temel mesleki konulardan her yıl en az 20 kredi karşılığı eğitimi tamamlamak zorundadır,
4. 3 yıllık dönem içerisinde 120 kredinin en çok 60 kredisi destekleyici konulardan elde edilen kredilerle sağlanabilir.
5. 120 kredinin sağlanıp sağlanmadığına ilişkin değerlendirme her yıl, eğitime tabi olunan önceki 2 yıl da dâhil edilerek yapılır.

Bunu müteakiben, 23 Kasım 2018 tarihli ve 30604 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin birinci maddesi, 26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 17 nci maddesinin üçüncü fıkrasını şu şekilde değiştirmiştir: "*Faaliyet izni askıya alınanlar, denetim faaliyetinde bulunmayacağını beyan edenler ve sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirmeyenler sicilde gayri faal olarak gösterilir*" olarak düzenlenen 25. maddesine ise şu fıkra eklenmiştir: "*Sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirmeyen denetçiler, bu yükümlülüklerini yerine getirene kadar denetim yapamazlar ve denetim ekiplerinde görevlendirilemezler.*"

Özetlenecek olursa, 26 Aralık 2012 tarihli yönetmeliğin ilk haliyle denetçiye verilen beş yıl içerisinde sürekli eğitim şartlarını sağlama yükümlülüğü 21 Temmuz 2017 tarihli değişiklik ile hem genel olarak üç, özel olarak bir yıla düşürülmüş hem de etik konular, temel mesleki konular ve destekleyici konular olmak üzere konu bazında yükümlülük şartları konulmuştur.

İkinci olarak, adı geçen tebliğ ile eğitim yükümlülüğünün başlangıcı açıkça "*eğitim yükümlülüğü denetçinin sicile tescil edildiği tarihi izleyen ikinci takvim yılının başından itibaren başlar*" olarak belirtilmiş ve mevcut denetçiler için ise bu başlangıç, "1/1/2017 tarihinden önce sicile kaydedilmiş olan denetçilerin eğitim yükümlülüğü 1/1/2018 tarihinde başlar" hükmüyle açıklığa kavuşturulmuştur.

Üçüncüsü, 23 Kasım 2018 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile sürekli eğitim yükümlülüğünü tamamlayamayanların tıpkı idari yaptırımlar ile faaliyet izni askıya alınan denetçiler gibi sicilde gayri faal sayılacağı ve yükümlülüklerini yerine getirene kadar denetim yapamayacakları, denetim ekibinde bile görevlendirilemeyecekleri hükme bağlanmıştır.

Denilebilir ki, BDK ve BD'ler yaklaşık son dört yıl içerisinde sürekli eğitim yükümlülüğü bakımından zorlayıcı düzenlemelerle karşı karşıya kalmışlardır. Bu, özellikle KAYİK denetimi yapan denetim firmalar açısından, daha rekabetçi bir sektörde iştigal ettikleri düşünüldüğünde daha da zorlayıcı kalmaktadır.

Üstelik bu düzenlemeler, 2012 yılındaki ilk düzenlemeye göre KGK üzerinde olan sorumluluğu, eğitim konularını ve yükümlülük şartlarını, sürelerini detaylandırıp belirginleştirerek ve yükümlülüğünü yerine getirmeyen BD'lere önemli yaptırımlar yükleyerek, öncelikle ve büyük ölçüde denetçilere vermiş görünmektedir. Ancak, sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirmeyen denetçilerin denetim üstlenemeyecekleri ve denetim ekibinde yer alamayacakları düşünüldüğünde, bu zorlayıcı düzenlemelerin bağımsız denetim firmaları açısından da önemli sonuçları olacaktır. KAYİK firmalarına hizmet verdikleri ve çetin,

rekabetçi bir ortamda mesleklerini icra ettikleri düşünüldüğünde BDK’ların denetim gelirlerini azaltıcı bir etkisi dahi olabilir. Ya da gayri faal hale gelen denetçilerin üstlenemeyeceği denetim yükünü, mevcut ve faal BD’ler üstleneceğinden, iş yüklerinin artmasına, denetim işlerinin gecikmesine ve en önemlisi denetim kalitesinin azalmasına dahi yol açabilecektir. Özetle, sürekli eğitim yükümlülüğü hem bağımsız denetçiler hem de bağımsız denetim kuruluşları açısından bağlayıcı ve olumsuz yansımaları olacak bir mesele olarak ortaya çıkmaktadır. Buradan hareketle, bu araştırmanın amacı, BD ve BDK temelli kimi özelliklerin sürekli eğitim yükümlülüğü üzerindeki muhtemel etkisini araştırmaktır.

2. Yöntem

2.1. Örneklem ve Veri Seti

KGK web sitesinde, 2021 Eylül ayı itibarıyla KAYİK denetimi yapanlar dâhil olmak üzere toplam 350 adet bağımsız denetim firması ve bu firmalara bağlı olarak çalışan toplam 3986 bağımsız denetçi yer almaktadır. KGK web sitesi bağımsız denetçi sicilinde, (1) ortak olduğu veya istihdam edildiği denetim kuruluşu bulunan yahut (2) denetim üstlenen olmak üzere toplam 16.000’den fazla sayıda denetçinin kaydı bulunmaktadır ancak yukarıda belirtilen sayı 350 adet firmada ortaklığı bulunan veya istihdam edilen bağımsız denetçi sayısıdır. Bu araştırmanın kapsamı ise, 2021 Eylül ayı itibarıyla, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim yetkisi verilen toplam 105 adet BDK’nın ve bu denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetçilerin verisine dayanmaktadır. Buna göre, 105 adet denetim firmasının 1662 denetçisi bulunmuş ancak bağımsız denetçi sicilinde tek tek isimleri girilmek suretiyle kontrolü yapılmış, 24 tanesi diğer bilgileri olmasına rağmen BDK adı görünmediği ve firma bazlı veri bağlantısı kurulamadığından kapsam dışı bırakılmıştır. Sonuç olarak, toplam 1638 BD’ye ait veri, araştırmanın veri seti olarak kullanılmıştır. Aşağıdaki tablo araştırma örnekleme oluşturma sürecini özetlemektedir.

Tablo 1. Araştırma örnekleme seçme süreci

Eylül 2021 itibarıyla	BDK Sayısı	BD Sayısı
Toplam	350	3986
(KAYİK Hariç Denetim)	(245)	(2324)
KAYİK Dâhil Denetim	105	1662
Firma Bağlantısı Olmayan Denetçiler		(24)
		1638

Son düzenlemelere göre, yükümlülüğün denetçilerin gayri faal olması bakımından yıllık bazda ilk sonuçları 2019 yılı Mayıs ayı başında, ikincisi 2020 yılı Şubat ayı başında, üçüncüsü yani sonuncusu ise 2021 yılı Şubat ortasında KGK tarafından bağımsız denetçi sicilinde açıklanmıştır. Ancak KGK’nın veri açıklama sistemi bağımsız denetçi sicilinde yapıldığından ve yükümlülüğünü yerine getirenlerin gayri faal durumundan faal duruma geçmeleri dinamik bir süreçle güncellendiğinden maalesef buna ilişkin veri geçmişe dönük, sistematik olarak erişilememektedir. Bahsi geçen tarihler ve veriye ilişkin karakteristikler, KGK Eğitim ve Yetkilendirme Dairesi Başkanlığı’ndan yetkili kişiyle geçmiş veriye ilişkin bilgi talebi amacıyla yapılan telefon görüşmesinde elde edilmiştir.

Bu nedenle bu araştırmanın sürekli eğitim yükümlülüğü değişkenine ilişkin verisi yalnızca, 2021 yılı Şubat ortasında üçüncü yıl için açıklanan gayri faal bilgisine dayanmaktadır. Buna göre, 1427 denetçi faal, 211 denetçi ise gayri faal durumdadır. Yani, 211 denetçi, sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirememiş ve yükümlülüğünü tamamlayana değin denetim üstlenememiş ve denetim ekibinde görev alamamış görünmektedir.

2.2. Araştırma Modeli ve Değişkenler

Bu araştırmanın bağımlı değişkeni (sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirenler ve getiremeyenler olarak) ikili değişken olduğundan, araştırma yöntemi olarak Lojistik Regresyon seçilmiştir.

Lojistik regresyon, çoklu regresyon yönteminden birkaç yönüyle ayrılmaktadır. Birincisi, bağımlı değişken ilkinde ikili, diğerinde ise metrik değişkendir. Yani, lojistik regresyonda bağımlı değişken çoğunlukla 1 ve 0 değerlerini alır ve değişkenin varlığını ve yokluğunu temsil eder. Çoklu regresyonda ise bağımlı değişken metriktir. İkincisi, çoklu regresyon en küçük kareler yöntemini kullanır ve bağımlı değişkenin gözlenen ve beklenen değerleri arasındaki farkın karelerinin toplamını minimize etmeye çalışır. Lojistik regresyon, maksimum olabilirlik yöntemini kullanır ve bir olayın gerçekleşme olasılığını maksimize etmeye çalışır. Ve elbette katsayıların yorumlanması, çoklu regresyona göre oldukça farklıdır çünkü logaritmik dönüştürme yapılmış katsayıların bağımlı değişkenin gerçekleşme olasılığı üzerindeki etkisi artımsal değil çarpımsaldır (Hair ve diğ., 2010).

Lojistik regresyonda bağımlı değişkenin ikili doğası, çoklu regresyonun kimi varsayımlarını ihlal eder. Birincisi, hata terimleri çoklu regresyondaki gibi normal dağılım değil binom dağılımı izler. İkincisi, ikili değişkenin varyansı sabit değildir ve değişen varyans durumu ortaya çıkar. Ancak, yine de ikili bağımlı değişkenin diğer tahmin yöntemi olan ve çoğu kez sağlanamayan normallik varsayımları gerektiren diskriminant analizine kıyasla, bu varsayımların karşılanmadığı durumların varlığında, diskriminant analizine göre çok daha güçlüdür (Hair ve diğerleri (2010: 413-414). Araştırma modeli ve değişkenler aşağıda verilmiştir:

$$\text{logit}_i = \ln\left(\frac{\text{olasılık}_{\text{gayri faal}}}{1-\text{olasılık}_{\text{gayri faal}}}\right) = b_0 + b_{1:j}BDF + b_{j+1:k}BD \quad (1)$$

BDK: BDK temelli özellikleri kapsamaktadır. Bunlar, denetim firması sicil yaşı, sicil sıralaması, en büyük denetim firması olup olmaması, yabancı denetim lisansı sahipliği, idari yaptırımları, sermaye tutarı, denetim kadrosu büyüklüğüdür.

BD: BD özelliklerini kapsamaktadır. Bunlar, denetçi sicil süresi, sicil sıralaması, cinsiyet ve idari yaptırımlardır.

Araştırmanın bağımlı değişkeni *sürekli eğitim yükümlülüğü* olup ikili bir değişkendir. Buna göre sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirmeyen BD'ler denetçi sicilinde gayri faal, sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirenler ise faal olarak gözükmektedir. Gayri faal denetçilere 1, faal olanlar ise 0 değeri verilmiştir.

BDK temelli özellikler, araştırmanın bağımsız değişkenlerindedir. *BDK sicil sıralaması* ordinal bir değişkendir. Bilindiği gibi, 25.01.2013 tarihli ve 28539 sayılı Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliğine göre, KGK tarafından her BDK ve BD'ye, tescil işlemi sırasında bir sicil numarası verilir. Bu sicil numarası BDK için, "BDK/Yetkilendirilme Yılı/ Kayıt Numarası", olarak verilmiştir. Örneğin, BDK/2013/00001 numaralı bir denetim kuruluşu sicili, kuruluşun 2013 yılında ve 1 numaralı kayıt sırasıyla sicile kaydolduğunu gösterir. Kayıt numarası ardışık olarak verilmektedir. Bu değişken, KGK'nın web sitesinde bağımsız denetim kuruluşları sekmesinden el yordamıyla elde edilmiştir. BDK/2013/00001 şeklindeki sicil yeni bir değişken olarak 201300001'e dönüştürülmüştür. Küçükten büyüğe sıralanıp, en küçük sicile 1, en büyük sicile 105 sırası atanmıştır. Bu sıralama, araştırmanın bağımsız değişkeni olarak kullanılmıştır. Dönüştürülmüş değişken, firmanın elbette deneyimini temsil etmez. Çünkü bağımsız denetim sicili, KGK'nın kurulmasından sonra verilmeye başlanmıştır. Başka bir deyişle, 2013 yılından önce de BDK ve BD'ler denetim faaliyetlerini sürdürmekteydi. Özellikle 2013 yılında sicile kaydolananların neredeyse tamamına yakını mevcut BDK ve BD'ler idi. Ancak, anılan tebliğin 15. Maddesinde, *kayıta dayanak teşkil eden belgelerin Kuruma verilmesinden ve denetim kuruluşlarında mevzuatta öngörülen diğer yükümlülükler yerine getirilmedikçe ve gerekli harç ve ücretler ödenmedikçe sicile ilk kayıt işleminin yapılmayacağından* bahsedilmektedir. Buna göre, tam olarak deneyimi temsil etmese de bu araştırmada sicil, KGK yetkisiyle BDK'nın aktif olarak denetim üstlenme sırasını temsil etmektedir. *BDK sicil süresi* değişkeni de aynı şekilde sicilden hesaplanmıştır. 2013 yılına ait sicil kaydı olanlar içinde bulunulan 2021 yılından çıkarılmak suretiyle 8, 2021 yılına ait olanlar

0 olmak üzere 0-8 arasında değerler atanmıştır. Yani, ordinal bir değişkendir. Diğeri, *büyük 4’lü* ikili değişkendir. Firmanın en büyük dört denetim firmasından biri olup olmadığını göstermektedir ve olanlar 1, olmayanlar 0 olarak numaralandırılmıştır. *İdari yaptırım değişkeni*, BDK’ya Kurum tarafından son dört yılda verilen yaptırımları temsil etmektedir. Hiç cezası bulunmayanlar 0, uyarı cezası alanlar 1, idari para cezası olanlar 2, hem uyarı hem idari para cezası olanlar 3 olarak değerlendirilmiştir. Kurum web sitesinden veriler el yordamıyla alınmıştır. BDK’ya ait sermayeyi temsil eden *sermaye* değişkeni, metrik bir değişken olup, SPK web sitesinden el yordamıyla edinilmiştir.

BD temelli özelliklere bakıldığında, *BD sicil sırası* ordinal bir değişkendir. Yukarıdaki paragrafta anlatıldığı gibi, bağımsız denetçiler de KGK tarafından bağımsız denetçi siciline kaydolur. Sicil numarası özellikleri, denetim kuruluşlarına verilen sicil ile aynı karakteristiği taşır. Örneğin, BD/2015/1111 numaralı denetçi sicili, BD’ye ait bir sicil olduğunu, BD’nin 2015 yılında sicile kaydolduğunu ve kayıt sırası olarak 1111 nolu sırada olduğunu göstermektedir. BDK sicili gibi, deneyimi temsil etmese de bu araştırmada aktif denetim üstlenmesi sırası olarak değerlendirilmiştir. KGK web sitesinden Bağımsız Denetçiler sekmesinden tek tek denetçinin adı girilerek arama yapılmış ve el yordamıyla bilgisayar ortamına aktarılmıştır. Daha sonra, örneğin BD/2015/1111 sicil, 20151111 sayısına dönüştürülmüş, küçükten büyüğe sıralanmış, en küçüğe 1 en büyüğe 1638 sırası verilmiştir.

Benzer şekilde, *BD sicil süresi* de, sicile kayıt olunan yıl baz alınarak hesaplanmıştır. 2013 için 8; 2021 için 0 olmak üzere 0-8 aralığında sıralı bir değişkendir. *BD cinsiyeti* ikili bir değişkendir. Kadın denetçiler 1, erkek denetçiler 0 olarak belirlenmiştir. KGK web sitesinden alınan BD isimleri, tek tek bağımsız denetçi siciline girilerek BDK ile bağlantılı görünürler bırakılmış, bağlantılı görünmeyenler BDK verisiyle birleştirilemeyeceğinden hariç tutulmuştur. Literatürde de halen sık kullanıldığı gibi, cinsiyet isimden belirlenmiş, ortak yahut açıkça cinsiyete atfedilmeyen isimler için denetçilerin önce BDK web sitesinde fotoğrafı aranmış, bulunamamışsa ikinci adım olarak linkedin, facebook hesapları görüntülenerek cinsiyet belirleme yapılmıştır. Tablo 2, araştırmanın değişkenlerine ilişkin tanımları ve kaynak bilgisini özetlemektedir.

Tablo 2. Değişken tanımları

Değişken	Tanımı	Kaynak
Sür. Eğitim Yük.	Gayri faal ise 1; değilse 0	KGK
BDK Özellikleri		
<i>BDK Sicil Süresi</i>	2013,2021 için 8, 0	
<i>BDK Sicil Sıralaması</i>	<i>BDK sicili küçükten büyüğe göre 1-105 arası sıralama</i>	KGK
<i>Büyük 4</i>	<i>En büyük dört denetim firması ise 1; değilse 0</i>	KGK
<i>Yabancı Lisans</i>	<i>Yabancı bir denetim ağına sahipse 1; değilse 0</i>	SPK
<i>İdari Yaptırım</i>	<i>Yok ise 0; uyarı 1; idari para cezası 2; her ikisi ise 3</i>	KGK
<i>Sermaye</i>	<i>BDK sermayesi</i>	SPK KGK
<i>Denetim K. Büy.</i>	<i>Denetim kadrosunda bulunan denetçi sayısı</i>	
BD Özellikleri		
<i>BD Sicil Süresi</i>	2013 için 8; 2021 için 0 olmak üzere, 0-8 arası	KGK
<i>BD Sicil Sıralaması</i>	<i>BD sicili küçükten büyüğe, 1-1638</i>	KGK
<i>Cinsiyet</i>	Kadın ise 1; değilse 0	

2.3. Analizler

2.3.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Bu araştırma analizlerinde STATA 15 programı kullanılmıştır. Araştırmanın veri seti BD bazındadır. 105 adet SPK tarafından yetkili kılınmış BDK özellikleri, aynı BDK'ya bağlı çalışan BD'ler için tekrar edilerek toplam 1638 denetçi bazlı verisi araştırma örneklemini oluşturmaktadır. Sermaye değişkeni hariç tüm değişkenler 1638 gözleme dayanmaktadır. Bir BDK için sermaye bilgisi SPK web sitesinde, kuruluşun şeffaflık raporlarında, kuruluşa ait web sitesinde bulunamamıştır. O bakımdan sermaye verisi 1631 denetçi bazlı gözlem içermektedir.

Araştırma örneklemini istatistiklerine bakılacak olursa, 1638 bağımsız denetçinin 211'i sürekli eğitim yükümlülüğünü gerçekleştirememiş olup gayri faal durumdadır. Örneklemin % 85'i ise faal durumdadır. BDK'nın büyük çoğunluğu yani %88'i 2013 ve 2014 yılında bağımsız denetim siciline kaydolmuş kuruluşlardır. BD'nin % 13'ü en büyük denetim firmaları, %65'i ise yabancı bir denetim lisans ağına sahip firma çalışanıdır. 105 BDK'nın 61'i yabancı lisans ağına sahiptir.

Denetçilerin yaklaşık % 21'i hiç idari yaptırım bulunmayan BDK çalışanlarıdır. %22'si uyarı; % 35'i idari para cezası; % 22'si hem uyarı hem idari para cezası almış denetim firmalarında çalışmaktadır. BD'lerin de % 75'i sicile 2013 ve 2014 yılında kaydolmuştur. Büyük çoğunluğun daha erken aktif denetim üstlenmeye yetkilendikleri söylenebilir. BD'lerin % 83'ü erkek, % 17'si kadındır.

Gayri faal olan 211 BD göz önünde bulundurulduğunda, yaklaşık %86'sı 2013 ve 2014 yılında sicile kaydolan BDK'larda çalışmaktadır. Gayri faal BD'lerin %78'i denetçi sicilini 2013 ve 2014 yılında almış olanlardır. Özetlenecek olursa, sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirmeyenler çoğunlukla daha erken sicil almış olan denetim kuruluşlarının daha erken sicile kayıtlı denetçileridir. 211 gayri faal denetçinin sadece % 11'i en büyük dört denetim firmasında çalışmaktadır. Yaklaşık % 61'i ise (128 denetçi) yabancı lisans ağına dâhil denetim kuruluşu çalışanıdır.

Gayri faal BD'lerin yaklaşık % 16'sı kadındır. Büyük çoğunluğu erkek denetçilerdir. Ancak kadın-erkek çalışan oranlarına bakıldığında, gayri faal olanların cinsiyet dağılımı, toplam örneklemin cinsiyet dağılımıyla neredeyse aynı orandadır.

Tablo 3. Frekans tablosu

Değişken	Frekans	Yüzde	Kümülatif
<i>Sür.Eğt.Yük.</i>			
Gayri Faal-1	211	0.15	15
Faal-0	1427	0.85	100
<i>BDK Sicil Yaşı</i>			
1	14	0.85	0.85
2	14	0.85	1.71
3	39	2.38	4.09
4	34	2.08	6.17
5	34	2.08	8.24
6	81	4.95	13.19
7	971	59.28	72.47
8	451	27.53	100
<i>Büyük 4</i>			
0	1427	87.12	87.12
1	211	12.88	100
<i>Yabancı Lisans</i>			
0	578	35.29	35.29
1	1060	64.71	100
<i>İdari Yaptırım</i>			
0	340	20.76	20.76
1	23	1.40	22.16
2	214	13.06	35.23
3	1061	64.77	100
<i>AP Sicil Yaşı</i>			
0	7	0.43	0.43
1	46	2.81	3.24
2	61	3.72	6.96
3	60	3.66	10.62
4	58	3.54	14.16
5	43	2.63	16.79
6	133	8.12	24.91
7	311	18.99	43.89
8	919	56.11	100
<i>Cinsiyet</i>			
0	1360	83.03	83.03
1	278	16.97	100

2.3.2. Lojistik Regresyon Modelinin Tahmini

BD’lerin sürekli eğitim yükümlülüğü bakımından gayri faal olma olasılığı, BDK sicil sırası, büyük 4, BDK idari yaptırım, sermaye, BD sicil sırası ve BD cinsiyet değişkenleriyle lojistik model ile tahmin edilmiştir. BDK sicil süresi, BD sicil süresi değişkenleri, sırasıyla BDK sicil sırası ve BD sicil sırası değişkenleriyle çoklu doğrusallık göstereceğinden (aynı değişkenden hesaplanmıştır) modele dahil edilmemiştir. İki benzer değişkenden hem BDK hem BD için sicil sırası modele eklenmiştir. Benzer şekilde, denetim kadrosu büyüklüğü, sermaye ile ilişki gösterdiğinden (her ikisi de literatürde BDK için büyüklük göstergesi olarak kullanılmaktadır), sadece sermaye modele dâhil edilmiştir.

1630 gözlem ile yapılan model tahmini, değişkenler olmaksızın temel model tahminine kıyasla logaritmik olabilirlik oranı düşme yani iyileşme göstermiştir (-623.95704) ancak bu iyileşme (21.83 %) istatistiksel olarak anlamlı değildir. Yani, bağımsız değişkenli model bir bütün olarak anlamlı değildir.

Logaritmik olarak dönüştürülmüş olasılık katsayılarına bakıldığında, (1) BDK sicil sırasındaki pozitif artış gayri faal olma olasılığını artırma, (2) BDK'nın en büyük dört denetim firmasından oluşu olmayanlara göre, gayri faal olma olasılığını azaltma eğiliminde gözükmemektedir ancak etki istatistiksel olarak anlamlı değildir. Tablo 4, model tahmin sonuçlarını özetlemektedir.

Modelin uyum iyiliğini gösteren Hosmer-Lemeshow istatistiği gerçekteki ve beklenen değerler arasında yani gözlem değerleri ile modelin beklediği değerler arasında anlamlı fark çıkmadığını yani anlamsız ki kare değeri (0.6760) model uyumunun kabul edilir olduğunu söylemektedir. Tablo 5 ise, model tahmini sonrası yapılan sınıflandırma tablosu ve doğru sınıflandırma oranlarını vermektedir. Bu tabloya bakıldığında, modelin tahmin doğruluğu oranı % 87.06 görülmektedir. Yani, modelin yaptığı sınıflandırma yüksek oranda doğruluk oranına sahiptir.

Tablo 4. Lojistik model parametreleri

	Olasılık	Std. Hata	z	P> z	[95% Güven Aralığı]	
BDK Sicil Sıra	1.003063	.0028132	1.09	0.276	.997564	1.008592
Büyük 4	.8910828	.2256315	-0.46	0.649	.5424815	1.463697
İdari Yaptırım	.9308165	.0617277	-1.08	0.280	.8173651	1.060015
Sermaye	.9999994	3.87e-07	-1.50	0.133	.9999987	1
BD Sicil Sırası	.9998614	.0001602	-0.87	0.387	.9995474	1.000175
BD Cinsiyet	.9508875	.1971707	-0.24	0.808	.633328	1.427676
Sabit terim	.1848193	.0506928	-6.16	0.000	.1079636	.3163862

LL = -623.95704

Gözlem Sayısı=348
LR chi2(8) = 8.28
Prob > chi2 = 0.2183
Pseudo R2 = 0.0066

Gözlem Sayısı=1630
Eşdeğişken Faktör Sayısı= 10
Hosmer-Lemeshow chi2(8)= 5,74
Prob > chi2 = 0.6760

Tablo 5. Tahmin sonrası sınıflandırma istatistikleri

Sınıflandırılma	Doğru Sınıflandırma		
	Analiz Grubu	Kontrol Grubu	Toplam
+	0	0	0
-	211	1420	1631
Toplam	211	1420	1631
Doğru Sınıflandırılma Oranı	87.06%		

Sonuç ve Öneriler

Bu araştırmada, 17 Şubat 2021 itibarıyla üçüncü bir yıllık eğitim yükümlülüğünü yerine getiremeyen denetçilerin gayri faal olmalarında, bazı BDK ve BD bazlı özelliklerin etkisinin olup olmadığı incelenmiştir. Araştırmanın bağımlı değişkeni, gayri faal ve faal olmak üzere iki düzeyli olduğundan lojistik regresyon araştırma yöntemi olarak seçilmiştir.

Ancak araştırma sonuçları, ne yazık ki hem araştırma modeli olarak hem değişken katsayıları bakımından istatistiksel olarak anlamlı çıkmamıştır. Ancak, tanımlayıcı istatistiklerde, modele dâhil edilen tüm değişkenler için gayri faal olan ve faal olan denetçiler arasında gözle görülür, pratik farklar olduğu göze çarpmaktadır. BDK sicil sırasındaki pozitif artış gayri faal olma olasılığını artırma, BDK'nın en büyük dört denetim firmasından oluşu olmayanlara göre, gayri faal olma olasılığını azaltma eğilimindedir. Aslında modelde kullanılan değişkenler literatürde sıklıkla denetim firması büyüklüğü olarak kullanılan değişkenlerdir (örn.,

Deis and Giroux, 1992; Choi, Kim, Kim, Zang, 2010). Belki, sürekli eğitim yükümlülüğü ile bağlantısı tartışılabilir.

Teorik olarak, bu araştırma modeli bütün olarak ve değişken bazında anlamlı değildir. Bunun birinci ve en mühim nedeni, elbette dâhil edilen değişkenlerin yetersizliği veya etkilemesi muhtemel, önemli değişkenlerin de modele dâhil edilmemiş olma olasılığıdır. Yani, model belirleme hatası olabilir.

Ancak, burada Türkiye’de denetime ilişkin mevcut ve açıklanan verilerin erişilebilirliğini de tartışmak gerekir. Özellikle, denetimde en mühim denetleyici ve düzenleyici kurum olarak, her ne kadar önemli miktarda veri açıklanıyor olsa da, KGK’nın sistematik erişilebilir, geçmişe dönük bir veri sistemi bulunmamaktadır. Bu araştırmanın sermaye ve yabancı lisans hariç tüm veri seti KGK’nın web sitesinden el yordamıyla alınmıştır. İlâveten, örneğin bağımsız denetçi sicili, tek tek denetçi adı girilerek arama yapılmakta ve denetçi bilgilerini vermektedir. Denetim firması bazında denetçilerin tamamı bile görüntülenememektedir. Ayrıca, gayri faal ve faal bilgisi ekranda html görünümünde olup daha da mühimi dinamik bir görünümde. Çünkü yükümlülüğünü tamamlayanlar faal duruma getirilmektedir. Araştırmacının sistematik olarak veriyi indirmesi çok güçtür. Mevcut verinin de el yordamıyla alınması çok zaman alıcı, yorucu olmaktadır. Öte yandan, dinamik olduğu için de araştırmacı kısa zamanda bu veriyi el yordamıyla almak durumundadır. Kurum ile yapılan telefon görüşmelerinde gerek geçmişe yönelik gerekse mevcut kimi verilerin talep edilmesi olumsuz olarak cevaplanmıştır. Aslında KGK, 2013’den beri giderek artan şekilde bilgi açıklamakta ve bu denetim piyasası aktörleri yahut araştırmacılar açısından oldukça değerlidir. Ancak ne yazık ki bu değerli bilgilerin bilimsel araştırmalara ampirik olarak konu olması, veriye sistematik ve kolay erişimle mümkün olacaktır.

Öte yandan, 2012 yılındaki ilk yasal düzenlemelerden bu yana, sürekli eğitim konusunda özellikle 2017 ve 2018 yılındaki düzenlemeler önemli niteliktedir. Yükümlülüğün şartları, süresi ve sınırları çok net biçimde çizilmiş, şartlar zorlaştırılmış ve belki de en mühimi, sürekli eğitimin sorumluluğu öncelikle gayri faal olarak denetim üstlenemeyecek denetçiye ve elbette bundan doğrudan etkilenecek bağımsız denetim firmalarına olmuştur.

Bu araştırma sonuçlarının bu bakımdan ikinci ve pratik tartışması, sürekli eğitim yükümlülüğü düzenlemelerinin zorlaştırıcı etkisi hemen bütün BDK ve BD’ler için farksız olmuş olabilir. Gerçekten de, modelin yetersizliğinden ziyade, sürekli eğitim yükümlülüğü yaptırımları, BD yahut BDK siciline ne zaman kaydolmuş olursa olsun, idari yaptırım almış-almamış olsun, en büyük denetim firması ya da değil, BD kadın yahut erkek olsun, sermayesi yüksek yahut düşük tümünü etkilemiş görünmektedir. Zorlayıcı düzenlemelere henüz hem BDK hem BD’ler intibak edememiş olması da bu araştırma sonucunun bir diğer açıklaması olabilir. Belki, gelecekteki araştırmalarda tüm denetim kuruluşu yahut denetçilerin bu düzenlemelere intibak ettiği gözlemlenebilir.

Bu araştırma sonuçlarının, istatistiksel olarak olmasa da pratik olarak anlamlılığı birkaç nedenle bulunabilir. Birincisi, sürekli eğitim yükümlülüğünü ve yaptırımlarını anlamaya yönelik ilk ampirik çalışmadır. Bu yükümlülük ve yaptırımlar, gayri faal olan denetçi, yükümlülüğünü yerine getirene kadar yani eksik eğitimlerini tamamlayana kadar denetim faaliyeti üstlenemeyecek ve denetim ekibinde yer alamayacaktır. Eksik eğitimi tamamlamak için de BD’nin zaman ve emek atfetmesi gerekir. BDK’lar, özellikle KAYİK denetimi yapanlar rekabetçi, çetin bir ortamda faaliyetlerini sürdürmektedir. Gayri faal denetçi sayısı, bir bütün olarak kuruluşun üstlenilebileceği denetimlerin sayısını, nihayetinde denetim gelirlerini olumsuz etkileyebilir. Yahut kuruluş, denetimini üstleneceği firma sayısının, gelirlerinin düşmemesi için faal durumdaki denetçilerinin iş yükünü artırabilir. İş yükü artan denetçilerin denetimlerine vakfedecekleri çaba, performans azalabileceğinden nihayetinde denetim kalitesi düşebilir. Ek olarak, iş yükü arttığında denetim raporu gecikmesi artabilir. Literatürde denetim raporu tarihi ile mali yılsonu arasındaki gün sayısı farkı denetim raporu gecikmesi olarak adlandırılmaktadır.

Denetçiler, denetim raporlarını hazırlamada yasal bildirim sürelerine uydukları için bu durumu gecikme olarak görmemektedir ancak literatürde bu kavram- audit report lag- kullanılmaktadır (örn., Douglas, Lont and Scott, 2014; Cullinan and Zheng, 2017). Araştırmaların dayanağı, 31 Aralık tarihli finansal tabloların yasal süre dahi olsa başta yatırımcılar olmak üzere tüm paydaşlara bu tarihten sonra açıklanması dolayısıyla bu sürenin zamanında duyurma bakımından geç sayılmasıdır. Denetim gecikmesine dönülecek olursa, bu durum finansal tabloların kamuya açıklanmasını daha da geciktirebilir ve yatırımcılar başta olmak üzere bu bilgiyi kullananların kararları bu gecikmeden etkilenebilir. Sonuç olarak, bilgi asimetrisi artabilir. Ayrıca, BDK'lar, denetim üstlenmemesi gereken BD'lere gayri resmi olarak denetim görevi vermek gibi etik olmayan davranışlar gösterebilirler ki, bundan en çok denetim kalitesi ve bilgi asimetrisine maruz kalan dış kullanıcılar zarar görür.

Her araştırmanın olduğu gibi bu araştırmanın da kısıtları vardır. Öncelikle tüm veri seti el yordamıyla toplandığından ve mevcut verilere erişim sıkıntısından, kimi önemli olabilecek değişkenler bu çalışmaya dâhil edilememiştir. Bu bakımdan bu araştırma, gelecekteki araştırmalara yeni araştırma alanları sunmaktadır. Örneğin, yapılan son düzenlemelerle sürekli eğitim sorumluluğunun ve yaptırımlarının en çok bağımsız denetçiye yüklenmiş olduğu düşünüldüğünde, denetçilerin yaşı, eğitim düzeyi, medeni durumu, iş deneyimi gibi demografik ve bireysel özelliklerinin, bu konudaki farklılığı açıklayabilmesi beklenmektedir. Bu özelliklerin gelecek araştırmalara dâhil edilmesi yerinde olabilir.

Kaynakça

- Acar, D., Senal, S. (2011). Bağımsız denetim kalitesinin arttırılmasında kamu gözetim kurulu'nun rolü: bağımsız denetim firmaları üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim 2011*, 33-50.
- Akçay, A., Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 227-256.
- Almutairi, A.R., Dunn, K.A., Skantz, T. (2009). Auditor tenure, auditor specialization, and information asymmetry. *Managerial Auditing Journal*, 24 (7), 600-623.
- Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği. (2013). *Resmi Gazete*, Sayı: 28539.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2012). *Resmi Gazete*, Sayı:28509.
- Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği. (2017). *Resmi Gazete*, Sayı:30230.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik. (2018). *Resmi Gazete*, 30604.
- Campa, D. (2013). "Big 4 fee premium" and audit quality: latest evidence from UK listed companies. *Managerial Auditing Journal*, 28 (8), 680-707.
- Choi, J., Kim, C., Kim, j., Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice andTheory*, 29 (1), 73-97.
- Coşkun, A., Aydın, M. (2018). Bağımsız denetçiler ve sayıştay denetçilerinin mesleki eğitim süreçlerine ilişkin mukayeseli bir araştırma. *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 9(16), 2364-2387.
- Cullinan, C.P., Zheng, X. (2017). Accounting outsourcing and audit lag. *Managerial Auditing Journal*, 32(3), 276-294.
- Çetin, E., Yaşar, A. (2020). *Bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarının sürekli eğitim konuları yönünden incelenmesi*. 4. Çukurova Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Kongresi, 21-23 Şubat 2020, Adana.

- Deis, D. R., Giroux, G.A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review*, 62 (3), 462-479.
- Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H.V., and Vanstraelen, A. (2012). Audit firm governance: do transparency reports reveal audit quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(4), 193–214.
- Douglas, E., Lont, D., Scott, T. (2014). Finance company failure in New Zealand during 2006–2009: Predictable failures? *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 10, 277–295.
- Durukan, M.B., Kapucugil-İkiz, A. (2007). Denetim kalitesi, kalite ve hizmet kalitesine ilişkin modeller: Kavramsal çerçeve. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, 35-62.
- Fargher, N., Lee, H., Mande, V. (2007). The effect of audit partner tenure on client managers’ accounting discretion. *Managerial Auditing Journal*, , 23 (2), 161-186.
- Fu, Y., Carson, E., and Simnett, R. (2015). Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research. *Managerial Auditing Journal*, 30 (8/9), 870-910.
- Fuerma, R.D., Kraten, M. (2009). The big 4 audit report: Should the public perceive it as a label of quality? *Accounting and the Public Interest*, 9, 148-165.
- Gates, S.K. , Lowe, D.J., Reckers, P.M.J. (2007). Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation. *Managerial Auditing Journal*, 22 (1), 5-17.
- Hair, J. F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E., (2010). *Multivariate data analysis: A global perspective*. 7th Edition, New Jersey, USA: Pearson Prentice Hall.
- Jackson, A.B., Moldrich, M., Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23 (5), 420-437.
- Kumar, K., Lim, L. (2015). Was Andersen’s audit quality lower than its peers? A comparative analysis of audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 30 (8/9), 911-962.
- Lee, H., Lee, H. (2013). Do Big 4 audit firms improve the value relevance of earnings and equity. *Managerial Auditing Journal*, 28 (7), 628-646.
- Meckfessel, M.D., Sellers, D. (2017). The impact of Big 4 consulting on audit reporting lag and restatements. *Managerial Auditing Journal*, 32 (1), 19-49.
- Muttakin, M.B., Khan, A. and Mihret, D.G. (2017). Business group affiliation, earnings management and audit quality: evidence from Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, 32 (4/5), 427-444.
- Şenyiğit, Y.B., Zeytinoğlu, E. (2014). Zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkileri: Literatür araştırması. *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 25(77), 79-98.
- Tanç, A. ve Gümrah, A. (2016). Şeffaflık raporları çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşlarının sürekli mesleki eğitim politikalarının analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (Özel Sayı-1), 419- 438.

ETİK ve BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI

Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara ve bilimsel atıf gösterme ilkelerine riayet edildiğini yazar(lar) beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi’nin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk makale yazarlarına aittir.