

Bağımsız Denetimin Kalitesine Etki Eden Faktörler

Dr. Halil EKİCİ • Doç.Dr. Mehmet AYTEKİN



Bağımsız Denetimin Kalitesine Etki Eden Faktörler

Dr. Halil EKİCİ
Doç.Dr. Mehmet AYTEKİN



Published by

Özgür Yayın-Dağıtım Co. Ltd.

Certificate Number: 45503

📍 15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şehitkamil/Gaziantep

☎ +90.850 260 09 97

📞 +90.532 289 82 15

🌐 www.ozgurayinlari.com

✉ info@ozgurayinlari.com

Bağımsız Denetimin Kalitesine Etki Eden Faktörler

Dr. Halil EKİCİ • Doç.Dr. Mehmet AYTEKİN

Language: Turkish

Publication Date: 2025

Cover design by Mehmet Çakır

Cover design and image licensed under CC BY-NC 4.0

Print and digital versions typeset by Çizgi Medya Co. Ltd.

ISBN (PDF): 978-625-5958-94-5

DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub735>



This work is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0). To view a copy of this license, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>. This license allows for copying any part of the work for personal use, not commercial use, providing author attribution is clearly stated.

Suggested citation:

Ekici, H., Aytekin, M. (2025). *Bağımsız Denetimin Kalitesine Etki Eden Faktörler*. Özgür Publications.

DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub735>. License: CC-BY-NC 4.0

The full text of this book has been peer-reviewed to ensure high academic standards. For full review policies, see <https://www.ozgurayinlari.com/>



Önsöz

Modern ekonomilerde denetim, artık yalnızca finansal tabloların doğruluğunu teyit eden rutin bir süreç olmanın ötesinde, küresel ekonomik sistemin bütünsel güvenilirliğini sağlayan stratejik bir mekanizmadır. Bu kitap, denetimin işletmelerden uluslararası piyasalara uzanan çok katmanlı etkisini, teknolojik dönüşümle yeniden şekillenen dinamiklerini ve kaliteyi belirleyen kritik faktörleri disiplinlerarası bir perspektifle ele almayı amaçlamaktadır.

Günümüzde denetim faaliyetleri, işletmelerin kurumsal itibarından ülkelerin yatırım çekiciliğine kadar geniş bir alanda belirleyici rol oynamaktadır. Uluslararası denetim standartları ve düzenlemeleri, yalnızca şirketlerin finansal sağlığını değil, aynı zamanda ekonomilerin şeffaflık düzeyini ölçen bir barometre görevi görmektedir. Kredi derecelendirme kuruluşlarının metodolojilerinde denetim kalitesinin ağırlıklı bir parametre olarak yer alması, bu durumun somut bir kanıtıdır.

Dijital dönüşümler, her sektörde olduğu gibi denetimde de köklü değişimlere yol açmaktadır. Yapay zeka, blokzincir ve veri analitiği gibi teknolojiler, denetim süreçlerinde köklü bir dönüşümü tetiklemektedir. Yeni teknolojik araç ve uygulamaların kullanılması ile denetimde verimlilik ve etkinliğin artacağı da önemli ölçüde kabul edilmektedir. Bu yüzden dünyadaki büyük denetim firmaları, teknolojik araç ve uygulamalara yatırımlar yaparak, teknoloji kullanımına yoğunlaştıkları bilinmektedir. Diğer taraftan teorik olarak denetimde dijitalleşme ile değişimlerin nasıl olacağı, etkinliği artırmada teknolojinin nasıl kullanılacağı ve teknolojinin firmalara ne tür fırsatlar sunacağı hakkında birçok çalışma yürütülmüştür. Bununla birlikte günümüzde teknolojik alandaki değişimler, denetim alanında yeni araştırma fırsatlarını sunmaya devam etmektedir. Özellikle “sürekli denetim” modelleri ve “veri madenciliği” teknikleri, geleneksel örnekleme yöntemlerinin ötesine geçerek, kapsamlı risk değerlendirmelerine olanak tanımaktadır. Ancak bu

dönüşüm, etik ikilemler ve mesleki yetkinliklerin yeniden tanımlanması gerekliliğini de beraberinde getirmektedir.

Denetimin güvenilirliği; denetçi nitelikleri, etik ilkeler ve teknolojik altyapı arasındaki sinerjiden doğar. Literatür, profesyonel şüphecilikten dijital okuryazarlığa, denetçi bağımsızlığından endüstri uzmanlığına uzanan 20’den fazla kritik faktörün sistemik bir etkileşim içinde olduğunu ortaya koymaktadır. Bu kapsamda her bir faktörün teorik temelleri ve pratik yansımaları bu kitapta derinlemesine incelenmiştir. Bu kitap; “Teknoloji Tabanlı Denetim Araçlarının Denetim Kalitesine Etkisi” isimli doktora tez çalışmadan derlenmiş olup okuyuculara denetim kalitesini etki eden faktörleri, bütüncül bir yaklaşımla sunmayı amaçlamaktadır.

Dr. Halil EKİCİ

Doç.Dr. Mehmet AYTEKİN

İçindekiler

Önsöz	iii
Giriş	1
1. Denetçi ve Denetim Kavramları	5
1.1. Denetçi	5
1.1.1. Bağımsız denetçi	7
1.1.2. İç denetçi	11
1.1.3. Kamu denetçisi	13
1.2. Bağımsız Denetçilerin Temel İlkeleri	16
1.2.1. Dürüstlük	17
1.2.2. Tarafsızlık	17
1.2.3. Mesleki yeterlik ve özen	18
1.2.4. Gizlilik	18
1.2.5. Mesleğe uygun davranış	19
1.3. Denetim	19
1.3.1. Denetim türleri	22
1.3.1.1. Denetçilerin statüsüne göre denetim	22
1.3.1.1.1. Bağımsız denetim	22
1.3.1.1.2. İç Denetim	26
1.3.1.1.3. Kamu Denetimi	27
1.3.1.2. Amaçlara Göre Denetim Türleri	28
1.3.1.2.1. Finansal Tablolar Denetimi	28
1.3.1.2.2. Uygunluk Denetimi	32
1.3.1.2.3. Faaliyet Denetimi	34
1.3.2. Denetim teorileri	37
1.3.2.1. Planlı davranış teorisi	37
1.3.2.2. Atıf teorisi	40
1.3.2.3. Vekâlet Teorisi	46
1.3.2.4. Polis Teorisi	49
1.3.2.5. Bilgi Teorisi	50

1.3.2.6. Sigorta Hipotezi Teorisi	53
1.3.2.7. Kredi Güvenilirliği Teorisi	54
1.3.2.8. Kurumsal Teori	57
1.3.2.9. Düzenleyici Yakalama Teorisi	60
1.4. Bağımsız Denetimin Önemi	62
1.4.1. Denetlenen işletme açısından denetimin önemi	64
1.4.2. İş yaşamındaki kişiler/kuruluşlar açısından denetimin önemi	65
1.4.3. Kamu kurumları açısından denetimin önemi	66
1.4.4. Devletler açısından denetimin önemi	68
1.5. Denetçilerin Yetkilendirilmesi	69
2. Denetim Kalitesi	73
2.1. Denetim Kalitesi	73
2.2. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	78
2.2.1. Yasal Düzenlemeler	78
2.2.2. Denetçi bağımsızlığı	80
2.2.3. Denetçinin kişiliği	83
2.2.4. Profesyonel şüphecilik	87
2.2.5. Eğitim	91
2.2.6. Denetçi deneyimi	94
2.2.7. Sektörde uzmanlık	99
2.2.8. İletişim	104
2.2.9. Firma Kültürü ve Değerleri	107
2.2.10. Zeka	109
2.2.11. Denetçi takliti	112
2.2.12. Denetçi Stresi	115
2.2.13. Cinsiyet	120
2.2.14. Firma büyüklüğü	124
2.2.15. Teknoloji	127
2.2.16. Denetim Ücreti	133
2.2.17. İş yükü	136
2.2.18. Motivasyon	139
2.2.19. Denetim süresi	142
2.2.20. Rotasyon	146
2.2.21. Denetçi devir hızı	150
2.2.22. Danışmanlık	154
2.2.23. Müşterilerin etkisi	157
2.2.24. Medya	159
2.2.25. Salgın Hastalıklar	162
2.3. Bağımsız Denetim Kalitesini Azaltan Faktörler	164
Kaynakça	169

Giriş

Günümüzde denetim kavramı, işletmeler açısından kurumsal başarının sağlanmasında temel bir unsur haline gelmiştir. Ancak denetim, yalnızca işletmelerle sınırlı bir faaliyet değildir; aynı zamanda ülkeler, kamu otoriteleri ve yatırımcılar için de hayati öneme sahiptir. Zira denetim aracılığıyla sadece bir işletmenin değil, aynı zamanda bir ülkenin ekonomik güvenilirliği ve şeffaflığı da ortaya konmaktadır. Denetim sayesinde işletmelerin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği test edilmekte, bu sayede yatırımcılar ve diğer karar vericiler daha sağlıklı ve isabetli kararlar alabilmektedir.

Denetim, aynı zamanda denetim yapılan ülkenin finansal yapısının da dolaylı bir değerlendirmesidir. Ulusal ve uluslararası düzeyde çıkarılan denetim yasaları, ülkelerin finansal sistemlerini kontrol altına alma ve denetim standartlarını bir bütün hâlinde uygulama amacı taşımaktadır. Bu yasalar sayesinde ülkelerin iç dinamiklerinin denetimi kolaylaşmakta, yasalara uyum sağlamayan ülkeler ise küresel ekonomik sistemde dışlanabilmektedir. Büyük işletmelerin bağımsız denetime tabi olmaları ve bu kapsama giren işletme sayısının her geçen gün artması, ülkelerin ekonomik şeffaflığını ve yabancı yatırımcılar için güvenilirliğini artırmaktadır. Bu bağlamda, uluslararası kredi derecelendirme kuruluşları olan Standard & Poor's, Moody's ve Fitch Ratings gibi kurumların, yasalarla uyumlu olmayan ülkeleri “yatırım yapılamaz” olarak tanımlamaları dikkatle değerlendirilmelidir. Düzenin bir parçası olmayı reddeden ülkeler, ekonomik sistemin dışında bırakılmakta; bu ülkelerin vatandaşları da ekonomik refahtan uzaklaştırılmaktadır.

Denetim süreci ele alınırken; denetçi, denetim standartları ve etik ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır. Bununla birlikte, denetimin kalitesini etkileyen çeşitli faktörler de sürecin güvenilirliği ve objektifliği üzerinde doğrudan belirleyici olmaktadır. Bu faktörlerin titizlikle uygulanması, denetimin etkinliğini ve doğruluğunu doğrudan etkilemektedir. Nitekim literatürde, denetim kalitesine etki eden unsurlarla ilgili çok sayıda akademik

çalışmaya rastlanmaktadır. Bu çalışmalar, dünyanın hemen her ülkesinde yürütülmekte olup; ilk bakışta önemsiz gibi görünse de kredi derecelendirme süreçlerinde dolaylı etkiler yaratmaktadır. Akademik yayınların, özellikle ekonomik yapıların analizine dair ücretsiz erişilebilir olması, uluslararası finans kuruluşlarının dikkatini çekmektedir. Devletler, yatırım çekebilmek adına kendi ülkelerini dış dünyaya pozitif şekilde yansıtmaya gayreti içindedir. Ancak bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin değerlendirilmesi, genellikle akademik çalışmalar aracılığıyla sağlanmaktadır. Bu yönüyle akademik literatür, ülkelerin ekonomik yapılarına dair önemli ipuçları sunmaktadır.

Denetim kalitesini etkileyen faktörler arasında; profesyonel şüphecilik, iş yükü, zeka düzeyi, denetçinin stres seviyesi, motivasyon, denetim süresi, bağımsızlık düzeyi, danışmanlık hizmetleri, rotasyon uygulamaları, cinsiyet, kişilik özellikleri, deneyim, kıdemli denetçileri taklit etme eğilimi, sektör uzmanlığı, çalışan devir hızı, eğitim seviyesi, teknolojik altyapının kullanımı, denetim firmasının büyüklüğü, iletişim kalitesi, müşteri ilişkileri, medya etkisi, yasal düzenlemeler gibi çok çeşitli unsurlar yer almaktadır. Bu faktörlerin her biri, denetimin güvenilirliğini doğrudan etkilemektedir. Teknolojik araç ve uygulamaların denetim süreçlerinde kullanılması, bilgilerin doğru, eksiksiz ve zamanında elde edilmesini sağlayarak sürecin verimliliğini artırmaktadır. Özellikle büyüyen işletmelerin artan işlem hacimleri, denetim maliyetlerini ve iş yükünü artırmakta; bu durum da denetimin geleneksel yöntemlerle etkili bir şekilde yürütülmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle, denetçilerin iş yükünü azaltacak ve süreçleri hızlandıracak teknolojik araçlar büyük önem arz etmektedir. Yazılım programları ve dijital çözümler sayesinde denetim faaliyetleri; mali işlemlerin kaydı, sınıflandırılması, raporlanması ve analiz edilmesi aşamalarında daha kaliteli ve düşük maliyetli bir şekilde yürütülebilmektedir.

Bu kitap, denetim kalitesine etkileyen faktörlere ilişkin teorik altyapı çerçevesinde kapsamlı bir kaynak olarak tasarlanmıştır. Bu kapsamda kitabın birinci bölümde; öncelikle denetim ve denetçiye ilişkin temel kavramlar, denetim türleri ve bu alandaki teorik yaklaşımlar sistematik bir şekilde ele alınmıştır. Sonra denetçi türleri ve denetim teorileri detaylı bir biçimde açıklanmıştır. Daha sonra bağımsız denetimin önemi, farklı aktörler açısından değerlendirilmiştir. Kitabın ikinci bölümde ise denetim kalitesini belirleyen faktörler, tüm boyutlarıyla incelenmiştir. Bu kapsamda bu bölümde; yasal düzenlemeler, mesleki yeterlilik, etik ilkeler, eğitim, deneyim gibi geleneksel etkenlerin yanı sıra; profesyonel şüphecilik, iş yükü, motivasyon, stres, cinsiyet, rotasyon, iletişim, firma kültürü ve medya etkisi gibi bireysel ve çevresel değişkenler de detaylı şekilde analiz edilmiştir. Özellikle teknolojinin

denetim sürecine entegrasyonu ile birlikte ortaya çıkan yeni fırsatlar ve zorluklara da ayrıca yer verilmiştir.

Bu kitap; doktora tez çalışması olarak hazırlanan “Teknoloji Tabanlı Denetim Araçlarının Denetim Kalitesine Etkisi” başlıklı akademik çalışmanın temel alınmasıyla oluşturulmuş olup denetim mesleğine ilgi duyan öğrencilere, uygulayıcılara ve araştırmacılara yol gösterici olmayı amaçlamaktadır.

1. Denetçi ve Denetim Kavramları

Bu bölümde; denetçi, bağımsız denetçinin temel ilkeleri, denetim, denetim türleri, denetim teorileri ve bağımsız denetimin önemi açıklanmıştır.

1.1. Denetçi

Denetçi, mesleki bilgi ve deneyimle donanmış, bağımsız karar alabilen, etik ilkelere bağlı ve işini özenle yürüten profesyonel bir kişidir (Ataman vd., 2001:21). Türk hukuk sisteminde bu rol, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 400. maddesinde net bir şekilde tanımlanmış olup, denetçi olabilmek için 3568 sayılı Kanun uyarınca yetkilendirilmiş yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip olmak ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na yetkilendirilmek gereklidir (Soğuksu, 2020:287). Denetçi, temel olarak herhangi bir kişi veya kuruluştan bağımsız hareket ederek, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde hazırlanan mali tabloların gerçeği ne derece yansıttığını objektif bir şekilde değerlendiren uzmandır (Suseno, 2013). Bu tanım, denetçinin hem teknik yeterliliğini hem de bağımsızlık ve tarafsızlık gibi kritik mesleki özelliklerini vurgulamaktadır.

Denetçilerin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri için bir dizi temel niteliğe sahip olmaları gerekmektedir. Bunlar arasında; müşteri iş modelini kapsamlı şekilde anlama, denetim standartlarına ve etik ilkelere sıkı bağlılık, mesleki şüphecilik, potansiyel denetim risklerini öngörebilme ve yeterli teknik deneyim bulunmaktadır (Rapina vd., 2020). Özellikle denetim kalitesini sağlamak açısından, ekibin deneyimli bir denetim yöneticisi liderliğinde çalışması büyük önem taşımaktadır. Literatürde denetçilerde

bulunması gereken temel özellikler (Cameran vd., 2022; Mardessi, 2021; Mardjono ve Chen, 2020) şu şekilde sıralanabilir:

Uzmanlık: Denetim kalitesini artıran temel unsurlardan biri, denetçilerin belirli sektörlerde uzmanlaşmış olmasıdır. Sektörel uzmanlık, denetçilerin ilgili endüstrinin dinamiklerini, risk faktörlerini ve iş süreçlerini derinlemesine anlamasını sağlayarak denetim faaliyetlerinin etkinliğini önemli ölçüde artırır. Bu nedenle, günümüzde denetim firmaları daha kaliteli hizmet sunabilmek amacıyla uzman denetçilerin istihdamına ve geliştirilmesine giderek daha fazla önem vermektedir (Hegazy vd., 2015:144).

Analitik Yetenekler: Denetçilerin, karmaşık veri setlerini yorumlayabilme, ilişkisel bağlantıları kurabilme ve sonuç odaklı analizler üretebilme kapasitesine sahip olmaları kritik önem taşımaktadır. Bu bağlamda, etkin bir denetim süreci için güçlü analitik düşünme becerileri ile sistematik problem çözme yetkinliği, denetçilerin vazgeçilmez nitelikleri arasında yer alır. Özellikle finansal anomalilerin tespiti ve risk yönetimi gibi dinamik süreçlerde, bu yetenekler denetim kalitesini doğrudan şekillendirir.

Nesnellik ve Bağımsızlık: Denetçinin tarafsız ve nesnel biçimde hareket etmesi, denetim sürecinin güvenilirliğini sağlamada kritik bir rol oynar (Arens vd., 2017).

İletişim Becerileri: Denetçinin güçlü yazılı ve sözlü iletişim becerilerine sahip olması, denetim bulgularının ilgili taraflara etkili biçimde aktarılmasını ve denetim sürecinde şeffaflığın sağlanmasını kolaylaştırır (Messier vd., 2020).

Dikkat ve Detay Odaklılık: Denetçilerin detaylara dikkat etme yetenekleri ve dikkat odaklı olmaları gerekmektedir. Küçük ayrıntıları kaçırmadan, kapsamlı ve doğru bir şekilde denetim yapabilmek için bu özellik önemlidir.

Ekip Çalışması: Denetçinin ayrıntılara yüksek düzeyde dikkat göstermesi, hata ve usulsüzlüklerin tespiti açısından denetimin kalitesini doğrudan etkiler (Boynton ve Johnson, 2006).

Etik Değerler: Denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki sorumluluk gibi etik ilkelere sıkı sıkıya bağlı kalması, denetim sürecinin meşruiyetini ve kamu güvenini artırır (IFAC, 2018).

Denetim faaliyetlerinin etkinliği ve güvenilirliği, büyük ölçüde denetçilerin sahip olduğu mesleki yetkinliklere dayanmaktadır. Uzmanlık, analitik düşünme, iletişim becerileri, dikkat ve detay odaklılık gibi teknik yeterlilikler, denetim kalitesini artıran unsurlar arasında yer alırken; nesnellik, bağımsızlık ve etik değerlere bağlılık ise mesleki güvenilirliğin temelini oluşturmaktadır.

Bu bağlamda, denetçilerin hem teknik bilgiyle donatılması hem de etik sorumluluk bilinciyle hareket etmesi, etkili ve güvenilir bir denetim sürecinin vazgeçilmez koşulları arasındadır.

Bu özellikler, başarılı bir denetçinin sahip olması gereken temel niteliklerdir. Ancak, farklı denetim türleri ve alanları için özel beceriler ve yetenekler de gerekebilir. Denetçiler; bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olarak 3 başlık altında incelenmektedir.

1.1.1. Bağımsız denetçi

IFAC'a (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) göre bağımsızlık iki şekilde değerlendirilir: ilki, bireylerin dürüstlük, nesnellik ve mesleki şüphecilik ilkelerine bağlı kalarak profesyonel yargılarını etkilemeden sonuçlara ulaşmalarını sağlayan zihinsel durum olarak tanımlanan "akılda bağımsızlık"; ikincisi ise, güvence ekibinin tarafsızlığının veya bütünlüğünün tehlikeye girmiş olabileceğini düşünen üçüncü tarafların algısına dayanan "görünüşte bağımsızlıktır" (Puspitasari vd., 2019; Meini vd., 2022:1205). Bağımsızlık, denetçinin denetim hizmetlerini yerine getirebilmesi ve şirketin mali tabloları hakkında güvenilir bir görüş sunabilmesi açısından temel bir koşul olup, aynı zamanda verilen denetim hizmetlerinin kalitesini belirleyen kritik bir faktördür (Meini vd., 2022:1205). Bu bağlamda bağımsızlık, denetim faaliyetlerinde objektif ve tarafsız kalabilme yetisini ifade eder. Denetçinin, denetlediği şirketten bağımsız olması, denetim raporlarının kamu nezdinde güvenilirliğini sürdürmesi açısından hayati önem taşır (Suseno, 2013). Zira bağımsızlık; yatırımcılar, alacaklılar, çalışanlar, hükümetler ve diğer paydaşlar için denetim raporlarının güvenilirliğini artırmakta ve alınacak kararların doğruluğuna katkı sağlamaktadır. Bu çerçevede denetimde bağımsızlık, yalnızca görünüşte değil, özde bir tarafsızlıkla mesleki sorumlulukların dürüstlük ve nesnellik çerçevesinde yerine getirilmesini gerektirir (Arens vd., 2012).

Bağımsız denetçi; denetim yaptığı firmayla işveren-işçi ilişkisi bulunmayan ve yalnızca denetim hizmeti sunan kişidir. Ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, bu kişiler genellikle yetki belgeli kamu muhasebecisi, sorumlu kamu muhasebecisi veya dış denetçi olarak adlandırılmaktadır; onların gerçekleştirdiği denetim süreci ise bağımsız denetim ya da dış denetim olarak tanımlanmaktadır (Aktaş, 2010:19). Kamuya hesap verebilirlik ve kurumsal şeffaflığın sağlanmasında bağımsız denetçilerin işlevi kritik bir öneme sahiptir (Junaidi ve Nurdiono, 2016). İşletmelerin finansal raporlarının doğruluğu ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu açısından bağımsız bir denetçiye duyulan ihtiyaç giderek artmaktadır (Madura, 2007). Bu

kapsamda, bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen değerlendirmeler hem kamuoyunun güvenini kazanmakta hem de şirketlerin mali tablolarına duyulan güvenilirliği doğrudan etkilemektedir; zira bağımsız denetim süreciyle elde edilen bilgiler, genel kabul gören denetim ilkelerine dayanması nedeniyle daha güvenilir kabul edilmektedir (Hall ve Singeltone, 2007).

Bu çerçevede, bağımsız denetçilerin sahip olması gereken temel özellikler yalnızca mesleki bilgi ve teknik yeterlilikle sınırlı değildir. Denetçiler aynı zamanda güçlü etik değerlere sahip olmalı, mesleki sorumluluklarını dürüstlikle yerine getirmeli ve her koşulda tarafsızlıklarını koruyabilmelidirler. Ayrıca, finansal veriler üzerinde analitik düşünebilme, detaylara dikkat etme ve sistematik problem çözme becerileri de başarılı bir denetim süreci için kritik öneme sahiptir. Etkili iletişim kurma yeteneği, hem denetim raporlarının açık ve anlaşılır biçimde sunulmasına hem de paydaşlarla sağlıklı ilişkiler kurulmasına katkı sağlar. Bununla birlikte, sektörel uzmanlık ve güncel düzenlemelere hâkimiyet de denetçilerin profesyonel yeterliliğini artıran diğer unsurlar arasında yer alır. Bu niteliklerin bir arada bulunması hem denetim sürecinin kalitesini hem de denetçinin kamu güveni nezdindeki saygınlığını pekiştirir. Bağımsız denetçinin temel özellikleri şunları içerir (Falco vd., 2021; Ardillah ve Chandra, 2022; Mardjono ve Chen, 2020):

Bağımsızlık: Bağımsızlık, bir denetçinin mesleki yargısının herhangi bir dış etkiyle bozulmadan objektifliğini koruyabilmesini ifade eder. Bağımsız denetçilerin, denetimini yaptıkları kuruluşlarla herhangi bir çıkar çatışmasına girmemeleri ve her türlü etki veya baskıdan uzak bir şekilde denetim faaliyetlerini yürütmeleri esastır. Bu durum, yalnızca denetim sürecinin teknik kalitesini değil, aynı zamanda denetim raporlarına olan kamu güvenini de doğrudan etkiler (Arens vd., 2017). IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), bağımsızlığı “akılda bağımsızlık” ve “görünüşte bağımsızlık” olmak üzere iki ana başlıkta tanımlayarak denetçinin yalnızca öyle davranması değil, aynı zamanda bağımsız görünmesi gerektiğini vurgular (Puspitasari vd., ;Meini vd., 2022).

Profesyonellik: Bağımsız denetçilerden beklenen en temel niteliklerden biri profesyonelliktir. Denetçi, yürüttüğü her işlemde etik ilkelere bağlı olarak mesleki sorumluluk bilinciyle hareket etmelidir. Profesyonellik; mesleki şüphecilüğün sürdürülmesini, objektif değerlendirme yapma yeteneğini ve etik davranış kurallarına uygunluğu kapsar. Denetçinin yasal düzenlemelere, uluslararası denetim standartlarına ve sektörel uygulamalara uygun davranması, güvenilir bir denetim ortamı oluşturur (IFAC, 2018).

Uzmanlık: Bağımsız denetim faaliyetinin etkinliği, büyük ölçüde denetçinin uzmanlık düzeyine bağlıdır. Muhasebe, denetim standartları,

iç kontrol sistemleri ve ilgili sektör bilgisine hâkim olan denetçiler, karmaşık finansal verileri daha sağlıklı analiz ederek daha isabetli yargılarda bulunabilirler. Uzman denetçiler; mesleki eğitimler, sertifikasyon programları ve sürekli mesleki gelişim faaliyetleri yoluyla bilgi ve becerilerini geliştirerek denetim kalitesine doğrudan katkı sağlar (Hegazy vd., 2015).

Analitik Beceriler: Analitik düşünme yetisi, bağımsız denetçilerin karmaşık finansal verileri yorumlamasında ve olası riskleri tespit etmesinde kritik bir role sahiptir. Denetçi, finansal tablolarda yer alan kalemler arasında ilişkiler kurarak sapmaları, olağandışı hareketleri ve potansiyel yanlışlıkları analiz eder. Bu beceri, denetim sürecinin hem derinlemesine hem de kapsamlı bir şekilde yürütülmesini sağlar (Messier vd., 2020).

İletişim Becerileri: Bağımsız denetçilerin sahip olması gereken bir diğer önemli nitelik etkili iletişim becerisidir. Denetim bulgularını açık, anlaşılır ve tarafsız bir şekilde raporlamak; yönetim, denetim komiteleri ve düzenleyici kurumlarla doğru bilgi alışverişinde bulunmak bu becerilere bağlıdır. Sözlü ve yazılı iletişimdeki açıklık hem denetim raporlarının anlaşılabilirliğini hem de paydaşlarla kurulan güven ilişkisini güçlendirir (Messier vd., 2020).

Detaylara Dikkat: Denetim faaliyetinin başarısı, detaylara verilen önemin düzeyiyle doğrudan ilişkilidir. Bağımsız denetçiler, özellikle mali kayıtların incelenmesinde küçük ama kritik hataları veya tutarsızlıkları fark edebilmelidir. Bu bağlamda, detaylara dikkat etmek, eksiksiz belgelemeyi ve maddi doğruluk tespitini mümkün kılarak denetim sürecinin kalitesini artırır (Boynton ve Johnson, 2006).

Mesleki Şüphencilik: Mesleki şüphencilik, denetçinin varsayımları sorgulama, beyanları doğrulama ve yeterli kanıt elde edene kadar tarafsızlığını koruma ilkesine dayanır. Bağımsız denetçiler, mali tabloların önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvence sağlayabilmek için bu zihniyeti denetimin her aşamasında sürdürebilmelidir. Şüpheli yaklaşım, özellikle yönetim beyanlarının test edilmesi ve dolaylı kanıtların doğruluğunun teyit edilmesi açısından hayati önem taşır (Arens vd., 2017; IFAC, 2018).

Bağımsız denetçiler, finansal raporlamanın güvenilirliğini ve bütünlüğünü sağlamak adına kritik bir rol oynamaktadır. Bu denetçiler, yatırımcılar, kredi verenler, düzenleyiciler ve diğer paydaşlar için güvence sağlayarak finansal bilgilerin doğruluğunu teyit ederler. Denetim raporları, sermaye piyasalarında şeffaflık, hesap verebilirlik ve güvenin artırılmasına katkıda bulunur, bu da yatırımcıların güvenini pekiştirir. Bağımsız denetçilerin üstlendiği bu sorumluluklar ise önemli bir kapsamı içermektedir. Bu sorumluluklarının kapsamı ise şunlardır (Bozkurt, 1998: 32-33).

- Bağımsız denetçiler, mali tabloların denetiminde, bu tabloların GKG-Mİ'ne uygunluğuna ilişkin görüş bildirmelidir. Bu, denetçilerin mali tablolarda yer alan bilgilerin, geçerli muhasebe ilkeleri çerçevesinde doğru bir şekilde sunulup sunulmadığını değerlendirmeleri anlamına gelir.
- Bağımsız denetçilerden, denetlenen dönemdeki tüm muhasebe hareketlerini yüzde yüz incelemeleri beklenmemektedir. Denetçiler, belirledikleri belirli sayıda ve önemi olan belgeleri ve kayıtları inceleyerek, mali tablolar hakkında genel bir kanaat oluştururlar. Bu inceleme süreci, denetçinin profesyonel yargısı ve risk değerlendirmesi doğrultusunda yapılır.
- Bağımsız denetçiler, firmanın politikaları ve bu politikaların değerlendirilmesi konusunda sorumlu değildir. Şirketin gelecekte karşılaşılabileceği olumsuz durumlar, denetçiyi bağlamaz. Denetçiler yalnızca mevcut mali durumu ve muhasebe kayıtlarını inceler, işletme stratejilerinin veya politikalarının gelecekteki etkilerine dair herhangi bir sorumluluk taşımazlar.
- Denetim raporları, denetçinin mali tablolarla ilgili görüşlerini yansıtmaktadır. Ancak, bu raporlardaki görüşlerin kesinlikle %100 güvenilir kabul edilmemesi gerekir. Çünkü denetçinin hata yapma veya yanıltılma ihtimali vardır; bu nedenle denetçi, garanti sağlayan bir otorite olarak görülmemelidir. Yatırımcılar ve diğer paydaşlar, denetim raporlarını dikkatle değerlendirip kendi risk analizlerini yapmalıdırlar.
- Denetçi, denetim faaliyeti sürecinde yapması gereken tüm işlemleri yerine getirmekle mükelleftir. Ancak denetçinin sorumluluğu, sadece denetim sürecini doğru şekilde uygulamakla sınırlıdır. İşletmede meydana gelebilecek aksaklıklar veya ilgililerin karşılaşacağı zararlar, işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Denetçi, yalnızca finansal verilerin doğruluğunu ve geçerliliğini denetler, şirketin operasyonel sorunlarıyla ilgili bir sorumluluk taşımaz.

Bağımsız denetçinin etkinliği, belirli temel niteliklere dayanmaktadır. Bağımsızlık, profesyonellik, uzmanlık, analitik beceriler, iletişim becerileri, detaylara dikkat ve mesleki şüphecilik, denetçilerin sağlıklı ve güvenilir denetimler yapabilmesi için kritik unsurlardır. Bağımsızlık, denetçinin objektifliğini ve tarafsızlığını korumasını sağlar; profesyonellik, etik kurallar ve mesleki standartlar çerçevesinde hareket etmesini zorunlu kılar. Uzmanlık, denetçinin denetlediği sektörle ilgili derinlemesine bilgiye sahip olmasını gerektirirken, analitik beceriler karmaşık finansal verileri doğru

analiz etmesine olanak tanır. İletişim becerileri ise denetim bulgularının açık bir şekilde paydaşlara iletilmesini sağlar. Ayrıca, detaylara verilen dikkat ve mesleki şüphecilik, denetim sürecinin doğruluğunu ve güvenilirliğini artıran faktörlerdir. Bu nitelikler, bağımsız denetçinin yalnızca teknik yeterliliğini değil, aynı zamanda denetim sonuçlarının güvenilirliğini de pekiştirir.

1.1.2. İç denetçi

İç denetçiler, firmanın iç denetim faaliyetlerini sürdüren ve organizasyonel süreçlerin verimliliğini artırmaya yönelik önemli bir rol üstlenen profesyonellerdir. Bu denetçiler, firmanın kendi çalışanı olarak, kurum içindeki işleyişi, risk yönetimini ve süreçlerin etkinliğini denetlerler (Aktaş, 2010:21). Ayrıca, dışarıdan satın alınarak da firmanın iç denetim faaliyetlerine katılan uzmanlar bulunabilir. İç denetçiler, firma içindeki karar alma süreçlerini izleyerek, yöneticilere ve paydaşlara bilgi verir ve bu kararların doğruluğunu sağlamalarına yardımcı olurlar. İç denetçilerin, örgüt içerisinde üst düzey görevler üstlendiklerini ve sağladıkları bilgileri, firmanın sahiplerine ve üst yönetime ilettiklerini belirtmektedir. Bu süreç, iç denetçilerin sadece denetim işlevi görmekle kalmayıp, aynı zamanda stratejik kararların daha sağlıklı bir temele oturmasına katkı sağladıklarını göstermektedir. İç denetçilerin bağımsızlıkları, objektiflikleri ve mesleki şüphecilikleri sayesinde şirketin risklerinin doğru bir şekilde yönetilmesine olanak tanınır. Bu açıdan bakıldığında, iç denetçiler kurumlar için yalnızca kontrol işlevi üstlenmeyip, aynı zamanda işletme stratejisinin şekillendirilmesine de önemli katkılar sağlarlar. Bu, iç denetimin yalnızca bir denetim aracı olmanın ötesinde, kurumsal yönetim ve yönetim için kritik bir unsura dönüştüğünü göstermektedir (Doğan,2015:126).

İç denetçiler, bir organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendiren ve bu süreçlere dair geri bildirim sağlayan önemli profesyonellerdir. İç denetçilerin faaliyetleri, mali kayıtların doğruluğundan operasyonel prosedürlerin etkinliğine, düzenlemelere ve politikalara uygunluktan iç kontrollerin verimliliğine kadar geniş bir yelpazede yer alır (Mexmonov, 2020). Bu bağlamda, iç denetçilerin kuruluşun genel işleyişine dair kapsamlı bir denetim yaparak, yöneticilere ve paydaşlara stratejik kararlar için gerekli bilgileri sunmaları beklenir. İç denetçilerin temel özellikleri, objektiflik, bağımsızlık, mesleki şüphecilik ve analitik düşünme gibi unsurları içerir (Albawwat vd., 2021; Betti vd., 2021; Christ vd., 2021). Bu özellikler, iç denetçilerin yalnızca denetim yapmakla kalmayıp, aynı zamanda şirketin risklerini ve operasyonel verimliliğini de analiz etmelerini sağlar. İç denetçilerin faaliyetlerinin etkinliği, organizasyonel süreçlerin iyileştirilmesi ve stratejik kararların doğru şekilde alınabilmesi

için kritik bir öneme sahiptir. Bu bağlamda, iç denetçiler sadece kontrol işlevi görmemekte, aynı zamanda kurumsal yönetimde önemli bir aktör olarak, yöneticilerin ve paydaşların doğru bilgilere dayalı kararlar almalarına yardımcı olmaktadır. İç denetçilerin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir (ALbawwat vd., 2021; Betti vd, 2021; Christ vd, 2021):

Bağımsızlık ve Objektiflik: İç denetçiler, değerlendirme ve denetim süreçlerinde yüksek derecede bağımsızlık ve objektiflik sergilemelidir. Bu, onların tarafsız bir şekilde analiz yapmalarını ve denetim sonuçlarının herhangi bir dış etki veya çıkar ilişkisi olmaksızın güvenilir olmasını sağlar. İç denetçilerin, kararlarını ve değerlendirmelerini tarafsız bir bakış açısıyla yapmaları, kurum içindeki tüm paydaşların güvenini kazanmayı ve denetim sürecinin şeffaflığını sağlamayı mümkün kılar (Mexmonov, 2020).

Risk Yönetimi Odaklılığı: İç denetçilerin temel görevlerinden biri, finansal, operasyonel ve uyumluluk riskleri de dahil olmak üzere çeşitli riskleri tespit etmek ve değerlendirmektir. Bu risklerin doğru bir şekilde tanımlanması, yönetimlerin bu riskleri etkili bir biçimde anlamalarına ve yönetmelerine olanak tanır. İç denetçiler, risk yönetimi süreçlerine katkıda bulunarak, organizasyonun genel güvenliğini ve istikrarını sağlamada önemli bir rol oynarlar (Albawwat vd., 2021; Betti vd., 2021).

Uyumluluk: İç denetçilerin bir diğer önemli sorumluluğu, kurumun faaliyetlerinin geçerli kanunlara, düzenlemelere, politikalara ve prosedürlere uygunluğunu sağlamaktır. İç denetçiler, organizasyonların yasal ve etik sınırlar içinde kalmalarını güvence altına alarak, şirketin yasal risklerini azaltmaya yardımcı olurlar. Bu süreçte, iç denetçiler sadece yasal uyumu izlemekle kalmaz, aynı zamanda şirketin kültüründe etik değerlerin korunmasına da katkıda bulunurlar (Christ vd., 2021).

Süreç İyileştirme: İç denetçiler, kurumun iç süreçlerini, prosedürlerini ve kontrollerini analiz ederek verimsizlikleri ve zayıf noktaları belirler. Bu değerlendirme süreci, organizasyonun verimliliğini artırmak ve iş süreçlerini optimize etmek için önemlidir. İç denetçiler, bu tespitleri yönetime ileterek daha etkili ve verimli çalışma yöntemlerinin geliştirilmesini önerir. Süreç iyileştirme, iç denetçilerin organizasyonel verimliliği artırma noktasındaki en kritik katkılarından biridir (Doğan, 2015).

Analitik Beceriler: İç denetçiler, güçlü analitik becerilere sahip olmalı ve bu becerilerini kullanarak büyük veri setlerini analiz etmelidir. Bu analizler, finansal ve operasyonel eğilimleri, anormallikleri ve potansiyel riskleri belirlemek için kullanılır. İç denetçilerin verileri anlamlı içgörülere dönüştürme becerisi, denetim sürecinin etkinliğini doğrudan artırır ve yönetime stratejik kararlar alırken önemli bilgiler sağlar (Mexmonov, 2020).

İletişim Becerileri: İç denetçilerin, denetim bulgularını, önerilerini ve içgörülerini yönetime ve diğer paydaşlara açık ve ikna edici bir şekilde iletmeleri gereklidir. Etkili iletişim becerileri, denetim sürecinin başarısını doğrudan etkiler çünkü denetim sonuçları ve önerilerinin doğru bir şekilde aktarılması, yöneticilerin doğru kararlar almasına yardımcı olur. İyi bir iletişim, denetçilerin çalışmalarının değerini artırır ve kurumun genel başarısına katkı sağlar (Betti vd., 2021).

Ekip Çalışması: İç denetçiler, genellikle diğer departmanlarla ve ekiplerle iş birliği içinde çalışmak zorundadır. Bu nedenle, güçlü ekip çalışması ve kişilerarası beceriler büyük bir öneme sahiptir. İç denetçilerin başarılı bir şekilde çalışabilmesi için, farklı disiplinlerden gelen profesyonellerle uyum içinde hareket edebilmeleri ve etkili bir şekilde ortak hedeflere yönelmek için işbirliği yapabilmeleri gerekmektedir (Christ vd., 2021).

Etik Standartlar: İç denetçilerin dürüstlük, gizlilik ve profesyonellik gibi yüksek etik standartlara uyması beklenir. İç denetçilerin bu etik ilkelere bağlı kalmaları, organizasyonun güvenilirliğini artırır ve denetim bulgularının gizliliğini sağlamada kritik bir rol oynar. Ayrıca, etik değerlerin korunması, iç denetçilerin saygınlığını ve bağımsızlığını da güçlendirir, bu da denetim süreçlerinin etkinliğini artırır (Albawwat vd., 2021).

Sürekli Öğrenme: İç denetçiler, mesleki gelişimlerini sürekli olarak sürdürmeli ve sektördeki en iyi uygulamalara dair bilgi sahibi olmalıdır. Bu süreçte sürekli eğitim ve yeniliklere açık olmak, iç denetçilerin denetim standartları ve düzenlemelere hakim olmalarını sağlar. İç denetçilerin mesleki bilgi birikimlerini güncel tutmaları, organizasyonların karşılaştığı yeni riskleri ve değişen düzenlemelere etkili bir şekilde uyum sağlamalarına yardımcı olur (Doğan, 2015).

İç denetçiler, kurumların iç işleyişinin ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendiren kritik profesyonellerdir. İç denetçilerin; bağımsızlık, objektiflik, analitik beceriler ve güçlü iletişim becerileri gibi özellikleri, organizasyonların verimliliğini ve risk yönetimini iyileştirme açısından önemli bir rol oynamaktadır. Bu profesyoneller, aynı zamanda yasal uyumun sağlanmasında ve süreç iyileştirmede kilit rol oynamaktadır.

1.1.3. Kamu denetçisi

Kamu denetçiliği (ombudsmanlık), devlet adına kamu görevini yerine getiren bir birey olarak tanımlanabilir ve bu kavram, devletin topluma karşı sorumluluklarını denetleyen ve vatandaşların haklarını koruyan bir sistemin temelini oluşturur (<https://www.ombudsman.gov.tr>). Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili uygulama, inceleme ve gözetim işlemlerinin yetkisi, Kamu

Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yürütülmektedir. KGK, Türkiye’de muhasebe ve denetim standartları ile ilgili uygulamaları denetler ve bağımsız denetim şirketlerine yetki verir, aynı zamanda bu şirketlerin faaliyetlerini de izler. Yanlış veya uygunsuz işlemler gerçekleştiren bağımsız denetim şirketleri veya çalışanlarına cezai işlemler uygulanabilmektedir (Doğan, 2015:127). Kamu denetçiliği, bu çerçevede, yalnızca denetim faaliyetlerinin şeffaflığı ve etkinliğini sağlamakla kalmaz, aynı zamanda devletin kamu hizmeti sunarken topluma karşı hesap verebilirliğini ve güvenilirliğini de artırır. Kamu denetçisinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, özellikle denetim süreçlerinde objektif kararlar alınmasını sağlamak adına kritik öneme sahiptir.

Ombudsman, genellikle hükümet veya bir kuruluş tarafından atanan, bireyler ile temsil ettikleri otorite veya kurum arasında tarafsız bir arabulucu olarak görev yapan bir yetkilidir. Ombudsmanın başlıca rolü, bireylerin devlet kurumu, şirket veya diğer kuruluşların eylemleri, kararları veya politikalarına karşı ileri sürdükleri şikayetleri veya anlaşmazlıkları araştırmaktır (Gill vd., 2020). Bu bağlamda, ombudsman, kamu denetçisi işlevi görebilir; çünkü tıpkı bir ombudsman gibi kamu denetçisi de kamu kurumlarının ve özel sektör kuruluşlarının şeffaflık ve hesap verebilirlik prensiplerine uygun çalışıp çalışmadığını izler. Hem ombudsman hem de kamu denetçisi, kurumların faaliyetlerini değerlendirirken tarafsızlık ilkesine sıkı sıkıya bağlıdır (Mohd vd., 2022).

Ombudsmanın temel özellikleri ve işlevleri, kamu denetçisiyle de örtüşen bazı unsurlar taşır. Örneğin, bir ombudsman, şikayetleri araştırarak adaletsizlikleri ve hatalı uygulamaları tespit etmeye çalışır (Erkkilä, 2020). Benzer şekilde, kamu denetçileri de denetledikleri kuruluşların işleyişindeki olumsuzlukları belirleyerek düzenleyici otoritelere raporlar sunar. Ombudsman, çözüm önerileri sunarak halkın haklarının korunmasını sağlar (Imbaruddin ve Saeni, 2021). Kamu denetçileri de benzer şekilde, denetim süreçlerinde ortaya çıkan hataları veya uygunsuzlukları düzeltmek için çözüm önerileri getirir. Bir ombudsmanın temel özellikleri ve işlevleri şu şekilde sıralanabilir (Mohd vd., 2022; Erkkilä, 2020; Imbaruddin ve Saeni, 2021):

Bağımsızlık: Bağımsızlık, ombudsman ve kamu denetçisinin en temel özelliklerinden biridir. Her iki rol de, denetledikleri kuruluşlardan bağımsız olarak çalışarak, karar alma süreçlerinde tarafsızlık ve özerklik sağlar. Ombudsmanlar, devlet veya kuruluşlardan bağımsız olarak şikayetleri değerlendirirken, kamu denetçileri de denetledikleri kurumların faaliyetlerini bağımsız bir şekilde değerlendirir. Bu bağımsızlık, şeffaflık ve adil bir değerlendirme süreci için esastır (Gill vd., 2020).

Gizlilik: Gizlilik, ombudsmanların görevlerinde kritik bir rol oynar. Şikayetçilerin kimlik bilgileri ve şikâyet detayları, ancak kanuni gereklilikler doğrultusunda açıklanabilir. Kamu denetçileri de benzer şekilde, denetim sürecinde elde ettikleri bilgilerin gizliliğini sağlamak zorundadır. Bu gizlilik, güven oluşturur ve denetim sürecinin etkinliğini artırır. Hem ombudsmanlar hem de kamu denetçileri, bu gizliliği ihlal etmeden şeffaf bir değerlendirme sunmayı hedeflerler (Mohd vd., 2022).

Adillik ve Tarafsızlık: Adillik ve tarafsızlık, ombudsmanların ve kamu denetçilerinin görevlerini yerine getirirken ön planda tutmaları gereken ilkelerden biridir. Ombudsmanlar, soruşturmalarında ve uyuşmazlık çözüm süreçlerinde tüm tarafların haklarını gözeterek delil ve liyakate dayalı sonuçlar elde etmeye çalışırlar. Kamu denetçileri de benzer şekilde, denetledikleri kurumların faaliyetlerini değerlendirirken tüm tarafların çıkarlarını göz önünde bulundurmalı ve objektif sonuçlara ulaşmalıdır. Bu adaletli yaklaşım, denetim sürecinin güvenilirliğini artırır ve toplumun her kesimi için eşitlik sağlar (İmbaruddin ve Saeni, 2021).

Arabuluculuk ve Çatışma Çözümü: Arabuluculuk ve çatışma çözümü, ombudsmanların ana işlevlerinden birini oluşturur. Ombudsmanlar, karşılıklı kabul edilebilir çözümler için taraflar arasındaki iletişimi ve müzakereleri kolaylaştırarak çatışmaların tırmanmasını engellerler. Benzer şekilde, kamu denetçileri de denetim süreçlerinde, olumsuzlukların önüne geçmek amacıyla çözüm önerileri sunar. Bu öneriler, kuruluşların işleyişlerini iyileştirebilir ve ilerideki olumsuz durumların önüne geçilmesine yardımcı olabilir (Erkkilä, 2020).

Soruşturma: Soruşturma hem ombudsmanların hem de kamu denetçilerinin görevlerinde önemli bir yer tutar. Ombudsmanlar, şikayetleri soruşturarak kanıt toplar, ilgili taraflarla görüşmeler yapar ve davanın koşullarını değerlendirir. Kamu denetçileri de benzer şekilde, kurumların mali ve operasyonel süreçlerini inceleyerek olası usulsüzlükleri ortaya çıkarır. Hem ombudsmanlar hem de kamu denetçileri, bu soruşturma süreçlerinde elde ettikleri bulguları şeffaf bir şekilde raporlar ve gerektiğinde çözüm önerileri sunar (Betti vd., 2021).

Öneriler: Öneriler, ombudsmanların soruşturmalarını tamamladıktan sonra sundukları önemli araçlardır. Ombudsmanlar, mevcut sorunları ele alarak, iyileştirme önerilerinde bulunabilirler. Bu öneriler bağlayıcı olmasa da çoğunlukla kurumların işleyişinde önemli değişikliklere yol açar. Kamu denetçileri de benzer şekilde, denetim sonuçlarına dayalı olarak iyileştirmeler önerir ve bu öneriler, genellikle kurumların iç süreçlerinde olumlu değişimlere sebep olabilir (Christ vd., 2021).

Savunuculuk ve Eğitim: Son olarak, ombudsmanlar, kamu denetçileri gibi, kuruluşların hesap verebilirliğini ve şeffaflığını sağlamak için savunuculuk yapabilirler. Hem ombudsmanlar hem de kamu denetçileri, kurumların şeffaflık ilkesine uygun çalışmasını sağlamak ve kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla eğitim ve rehberlik faaliyetlerinde bulunurlar. Bu şekilde, her iki mekanizma da kamu yararına hizmet eden önemli denetim işlevleri yerine getirir (Gill vd., 2020).

Ombudsmanlar ve kamu denetçileri, kamu sektöründe şeffaflık, hesap verebilirlik ve etik uygulamaların sağlanmasında kritik bir rol oynamaktadır. Her iki kurum da, denetledikleri kuruluşlardan bağımsız olarak çalışarak tarafsızlık ve özerklik ilkesine bağlı kalır, bu sayede güvenilir bir denetim süreci oluştururlar. Ombudsmanlar, şikayetleri araştırarak taraflar arasında arabuluculuk yapar ve çözüm önerileri sunar; aynı şekilde, kamu denetçileri de kurumların mali ve operasyonel süreçlerini değerlendirir ve bulgularına dayanarak iyileştirmeler önerir. Her iki mekanizma da, denetim süreçlerinde gizliliği sağlamak, adil ve tarafsız bir değerlendirme yapmak ve çözüm odaklı yaklaşım sergilemek konusunda yüksek etik standartlarına bağlıdır. Ayrıca, her iki kurum da denetim sonuçlarını şeffaf bir şekilde paylaşarak kurumların işleyişine katkıda bulunur ve toplumun daha iyi hizmet alabilmesini sağlamaya çalışır. Bu bağlamda, ombudsmanlar ve kamu denetçileri, devlet ve özel sektör arasındaki güveni pekiştirirken, kamu yararını gözetken önemli bir denetim işlevini yerine getirirler.

1.2. Bağımsız Denetçilerin Temel İlkeleri

Denetçilerin karar alma süreçlerinde gerçek anlamda bağımsız olabilmeleri, çoklu rasyonel perspektifleri dikkate alarak tarafsız değerlendirmeler yapmalarına bağlıdır (Peterson, 2018). Bağımsız denetimin temel ilkeleri, gerçek durumu yansıtmak zorunda olup, bu ilkelerin her biri bağımsızlığın sağlanmasında kritik rol oynamaktadır (Handoko ve Pamungkas, 2020:5). Nitekim, bu ilkelerin denetim sürecinde ölçülebilir ve gözlemlenebilir olması temel gerekliliktir. Denetçilerin finansal tablo denetimlerini bağımsızlık ilkelerinden ayrı düşünmemeleri, denetim kalitesini olumlu yönde etkileyen temel bir davranış biçimidir (Suphachin ve Chuaychoo, 2021:1895). Bağımsızlık ilkelerine aykırı hareket eden denetçiler ise mesleki standartları ihlal etmiş sayılırlar. Denetimden beklenen faydanın sağlanabilmesi ve kamu yararının gözetilebilmesi için denetçilerin mutlak surette bağımsız olmaları zorunludur (Demir, 2015:351). Uygulamada denetçiler, mesleki bağımsızlıklarını korurken çeşitli ikilemlerle karşılaşabilmektedir. Bu bağlamda denetçilerin, müşteri ilişkileri, mesleki etik, toplumsal beklentiler

ve çoklu paydaş çıkarları arasında denge sağlayarak bağımsız tavırlarını koruyabilmeleri esas olmalıdır (Edge, 2005:15).

Bağımsız denetçiler, kamu güvenini tesis etme ve toplumsal değer üretme misyonu ile hareket eden kritik aktörlerdir. Bu hayati rolün gereği olarak kanun koyucular, denetçi bağımsızlığını güvence altına alan yasal düzenlemeler ve mesleki standartlar oluşturmuşlardır (Adili, Beqiri ve Adili-Ajvazi, 2018:2). Söz konusu standartlar; mesleki özen, teknik yeterlilik, dürüstlük, gizlilik, tarafsızlık ve yetkinlik gibi temel etik ilkelerden oluşmaktadır (Crane ve Matten, 2010). Kamu Gözetimi Kurumu'nun (KGK) belirlediği bağımsız denetçi etik standartları ve ilkeleri de bu evrensel prensiplerle uyumlu şekilde aynı temel başlıklar altında düzenlenmiştir (kgk.gov.tr).

1.2.1. Dürüstlük

Dürüstlük ilkesi, denetçilerin mesleki faaliyetlerinde doğruluk ve şeffaflıkla hareket etmesini temel alan etik bir zorunluluktur (Ika, 2019:138). Bağımsız denetim standartları çerçevesinde bu ilke, denetçilerden tüm profesyonel ilişkilerinde güvenilir, tutarlı, şeffaf ve dürüst davranmalarını kesin bir gereklilik olarak öngörmektedir (Demir ve Çiftçi, 2016:92). Denetim sürecinde dürüstlük ilkesinin etkin şekilde uygulanabilmesi için denetçilerin; mesleki davranışlarında tutarlılık göstermesi, çıkar çatışmalarından kaçınması ve denetlenen firmanın finansal durumunu gerçeğe uygun şekilde yansıtmayı esastır (Güredin, 2010:121).

Bağımsız denetçilerin temel varoluş nedeni, kamu yararını gözetmek ve toplumsal güveni tesis etmektir. Bu kutsal sorumluluğun gereği olarak, mesleki faaliyetlerini en üst düzeyde dürüstlük ve tarafsızlık ilkeleri çerçevesinde yürütmek zorundadırlar (Kaya ve Ergüden, 2014:52). Ancak bu şekilde finansal piyasa aktörleri, denetçilerin mutlak bağımsızlığına ve mesleki çalışmalarının bütünüyle güvenilir olduğuna inanacaklardır (Alleyne vd., 2006:624).

1.2.2. Tarafsızlık

Tarafsızlık ilkesi, bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini önyargısız ve objektif bir şekilde yürütmelerini sağlayan temel etik bileşendir (Kızılboğa, 2013: 115). Bu ilke, denetçilerin herhangi bir taraf tutmadan ve dış etkilere bağımsız karar verebilme kapasitesini ifade eder (Duman, 2008:49). Esasen bireysel düzeyde şekillenen bu ilke, kişisel çıkarların veya üçüncü şahısların görüşlerinin mesleki yargıyı etkilemesine kesinlikle izin vermeme prensibine dayanır (Kızılboğa, 2013: 115). Uygulamada, örneğin bir denetçinin tahsili imkânsız alacaklara ilişkin kişisel kanaatini ifade etmeden önce firma

yönetiminin görüşlerini dikkate alması, tarafsızlık ilkesinin ihlali anlamına gelebilir (Güredin, 2010:121). Nitekim danışmanlık hizmetleri, sosyal baskılar ve öznel değerlendirmeler gibi faktörler, denetçinin objektifliğini ciddi şekilde tehdit edebilecek unsurlardır (Kızılboga, 2013:116).

Profesyonel denetçiler, finansal raporlara ilişkin güvenilir görüş oluşturabilmek için hukuk sistemindeki yargıçların karar alma süreçlerindeki titizliğe eşdeğer bir tarafsızlık sergilemelidir (Windsor, 2005:177). Bu bağlamda tarafsızlık, denetçilerin mesleki muhakemelerini etkileyebilecek önyargılar, çıkar çatışmaları ve diğer dış etkenlerden tamamen arınmış olmasını gerektiren vazgeçilmez bir ilkedir (Meini vd., 2022:1207).

1.2.3. Mesleki yeterlik ve özen

Mesleki yeterlilik ve özen ilkesi, denetçilerin tüm mesleki faaliyetlerini ulusal ve uluslararası standartlara uygun şekilde yürütme zorunluluğunu ifade eder (Güredin, 2010:45). Bu ilke özellikle denetim raporlarının hazırlanması ve denetim çalışmalarının yürütülmesi süreçlerinde kritik önem taşır. Denetçilerin gerekli mesleki çaba ve titizliği göstermemeleri, bağımsızlık ilkelerinin ihlali anlamına gelmektedir.

Denetim mesleği, dinamik bir yapıya sahiptir. Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler, muhasebe ve denetim standartlarının sürekli güncellenmesi, yönetim yaklaşımlarındaki evrim ve bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, denetçilerin sürekli mesleki eğitim ihtiyacını doğurmaktadır (Kayrak, 2015:101). Bu eğitim ihtiyacı, denetçilerin mesleki yeterliliklerini koruyabilmeleri ve geliştirebilmeleri açısından hayati önem taşımaktadır.

Bir denetçinin eğitilmiş, deneyimli ve yetenekli olması tek başına yeterli değildir. Denetim sürecinin her aşamasında mesleki özen ilkesine titizlikle uyması gerekmektedir (Duman, 2008:51). Özensiz davranışlar denetim çalışmalarının başarısızlığına yol açabileceği gibi, mesleki yanlışlara da sebep olabilir. Bu nedenle denetçiler, tüm mesleki faaliyetlerinde en üst düzeyde özen göstermek ve yanıltıcı tutumlardan kaçınmak zorundadırlar.

1.2.4. Gizlilik

Bağımsız denetçilerin temel ilkelerinden biri gizlilik ilkesidir (sır saklama) ve bu ilke, denetçilerin hem topluma hem de müşterilerine karşı olan sorumlulukları çerçevesinde büyük bir öneme sahiptir. Denetçiler, denetim süresi boyunca elde ettikleri belge ve müşteri bilgilerini güvenli korumalı, müşterinin gizliliğine saygı göstermelidir (Güredin, 2010:121). Ayrıca, denetim sırasında elde edilen tüm bilgiler gizli tutulmalı ve hiçbir şekilde üçüncü şahıslara açıklanmamalıdır (Taddei ve Siddiqui, 2015:5;

Güredin, 2010:124). Bu bağlamda, bağımsız denetçiler, mesleklerini icra ederken bu gizlilik standartlarına uymalı, elde ettikleri bilgileri yalnızca yasal zorunluluklar doğrultusunda paylaşmalı ve ne kendilerinin ne de üçüncü şahısların menfaatleri için kullanmamalıdır (Demir ve Çiftçi, 2016:90).

1.2.5. Mesleğe uygun davranış

Mesleğe uygun davranış, bağımsız denetçilerin finansal tabloların güvenilirliği ile ilgili bilinçli kararlar almasına yardımcı olacak bağımsız ve tarafsız görüşler sunmalarını gerektirir. Bu ilke, kurumsal dolandırıcılık gibi olguların ortaya çıkması durumunda, denetçilerin etik ve teknik standartlara uymamaları ve profesyonel ihmalde bulunmaları halinde kullanıcıların karşılaştığı zararlarla ilgili sorumlu tutulmalarına yol açabilir. Ayrıca, eğer denetçi kasıtlı olarak yanlış beyanlarda bulunmuşsa veya ağır ihmalkârlık sergilemişse, cezai sorumlulukla karşı karşıya kalabilir. Bu bağlamda, mesleğe uygun davranış ilkesi, denetçilerin davranışlarını disiplin altına almak ve mesleki sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamak için bir araç olarak önemli bir rol oynamaktadır. Genel olarak, mesleğe uygun davranmak, geniş sorumluluk gerektiren bir sistemin parçası olarak düşünülmelidir (Chung vd., 2010:5).

Bağımsız denetçiler, çıkar çatışmaları olsa bile müşterilerine, diğer denetçilere ve topluma karşı dürüst, itibarlı ve onurlu bir şekilde davranmalıdır. Bu davranış, kaliteli denetim hizmeti sunarak kamunun güvenliğini kazanma amacını taşır (Güredin, 2010:106). Ayrıca, denetçilere uygulanan mesleki standartlar, denetçilerin bu standartlara uyum sağlamalarını ve denetim mesleğinin saygınlığını zedeleyecek tüm eylemlerden kaçınmalarını zorunlu kılmaktadır; bu, denetçilerin hem farkında olmaları gereken hem de kaçınmaları gereken hareketlerdir (Demir ve Çiftçi, 2016:92).

1.3. Denetim

Denetim, mali nitelikteki faaliyetlerin, belirlenmiş kriterlere uygunluk düzeyini belirlemek amacıyla, tarafsız bir şekilde kanıt toplanması, bu kanıtların değerlendirilmesi ve elde edilen sonuçların raporlanması sürecidir (Karahana ve İğde, 2017:145). Ekonomik bir kuruluşun mali durumu hakkında ölçülebilir bilgilerin toplanarak değerlendirildiği bu süreç, önceden belirlenen standartlara göre yapılır ve yetkili, bağımsız bir kişi tarafından yürütülür (Arens ve Loebbecke, 2009:17). Denetim, aynı zamanda, ekonomik faaliyetlerle ilgili iddiaları objektif bir biçimde kanıtlayarak ve bu iddiaların belirlenmiş kriterlerle ne kadar örtüştüğünü değerlendirerek, sonuçları ilgili taraflara raporlamak için sistematik bir süreçtir. Mali müşavirlik açısından ise, denetim, bir kuruluşun finansal tablolarının, genel

kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğuna dair objektif bir incelemedir ve bu süreç, denetim raporuyla son bulur (Astakoni vd., 2020:50).

Abdullah vd., denetimi, limited şirketler, hayır kurumları, tröstler ve profesyonel firmalar gibi ticari kuruluşların hesaplarının, gerçeğe ve adalete uygunluk açısından ayrıntılı bir incelemeye tabi tutulduğu bir süreç olarak tanımlamaktadır. Bu süreçte, denetimde görevli denetçiler veya yasa gereği sorumlu oldukları taraflara yönelik olarak hazırlanan “denetim raporunda”, denetçilerin görüşleri somut bir şekilde ifade edilir (Abdullah vd., 2017:158).

Denetim, bir şirketin veya başka bir kuruluşun mali tablolarının, mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını adil bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını belirlemek amacıyla objektif bir şekilde incelenmesidir (Ika, 2019: 143). Muhasebe denetimi ise, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanmaktadır (Soğuksu, 2020:287). Denetim, ayrıca yönetsel işlevi gerçekleştirmek için kullanılabilecek bir strateji olarak da kabul edilmektedir (Halim vd., 2014). Denetim sürecinde, mali tablo raporunu değerlendirecek bağımsız bir üçüncü taraf olan mali müşavir (denetçi) gereklidir (Darono ve Febrian, 2018). Denetimin temel özellikleri ise şunları içermektedir (Al-ahdal ve Hashim, 2022; Al-tace ve Flayyih, 2022; Abdullaeva, 2022; Lee, 2020):

Bağımsızlık: Denetçiler, değerlendirmelerinde nesnellik ve tarafsızlık sağlamak amacıyla, denetlenen kuruluştan bağımsız hareket etmelidirler. Bağımsızlık, denetim sürecinin güvenilirliğini artırarak, denetçilerin objektif bir şekilde sonuçlar çıkarmalarını sağlar (Ika, 2019:143).

Sistemik Süreç: Denetimler, genellikle planlama aşamasıyla başlayıp saha çalışması, kanıt toplama, bilgilerin analiz edilmesi ve sonuçların raporlanmasına kadar süren sistemik bir süreç izler. Bu süreç, denetçilerin belirli adımlarla ve düzenli bir şekilde çalışarak doğru sonuçlara ulaşmalarını sağlar (Arens ve Loebbecke, 2009:17).

Objektif Değerlendirme: Denetçiler, kurumun mali tablolarını, iç kontrollerini, yasa ve düzenlemelere uyumunu ve genel operasyonlarını objektif bir şekilde değerlendirirler. Objektiflik, denetçinin tüm bulgularını tarafsız ve doğru bir şekilde raporlama sorumluluğunu yerine getirmesini sağlar (Demir ve Çiftçi, 2016:92).

Kayıtların Doğrulanması: Denetçiler, mali kayıtların doğruluğunu ve eksiksizliğini sağlamak için inceleme, gözlem, soruşturma ve yeniden uygulama yöntemlerini kullanarak bilgilerin güvenilirliğini doğrularlar.

Bu, denetim sürecinin geçerliliğini ve güvenilirliğini destekler (Taddei ve Siddiqui, 2015:5).

Mesleki Yargı: Denetçiler, kanıtları değerlendirirken ve sonuçlara ulaşırken mesleki yargı ve şüphecilik kullanırlar. Bu yargı, denetçinin sadece elde edilen kanıtları dikkate alarak en doğru ve adil sonuca varmasını sağlar (Al-ahdal ve Hashim, 2022).

Önemlilik ve Önem: Denetçiler, kurumun mali bilgilerini ve operasyonel faaliyetlerini değerlendirirken en önemli ve yüksek etkili alanlara öncelik verirler. Önemlilik ilkesi, denetçinin dikkate alacağı unsurları seçerken en büyük potansiyel etkiyi göz önünde bulundurmasını sağlar (Ika, 2019:143).

Belgeleme: Denetçiler, denetim sürecinde yaptıkları işlemleri, bulguları ve sonuçları ayrıntılı bir şekilde belgelerirler. Bu, denetim sürecinin şeffaf ve güvenilir olmasına katkıda bulunur ve denetim bulgularının doğruluğunu destekler (Karahan ve İğde, 2017:145).

İletişim: Denetçiler, denetim sürecinde yönetim, denetim komiteleri ve diğer paydaşlarla etkili bir şekilde iletişim kurarak, bulgularını, önerilerini ve kararlarını tartışırlar. İyi bir iletişim, denetim sürecinin doğru bir şekilde anlaşılmasına ve uygulamaların iyileştirilmesine yardımcı olur (Güredin, 2010:106).

Raporlama: Denetçiler, denetim bulgularını, sonuçlarını ve tavsiyelerini özetleyen denetim raporları hazırlar ve bu raporlarda mali tabloların doğruluğuna ve iç kontrollerin etkinliğine dair görüşler belirtirler. Raporlama, denetim sürecinin son aşaması olup, elde edilen sonuçların paydaşlara açıklanmasını sağlar (Arens ve Loebbecke, 2009:17).

Sürekli İyileştirme: Denetimler, kuruluşların iç kontrollerini güçlendirmeyi, operasyonel verimliliği artırmayı ve riskleri azaltmayı amaçlar. Denetçiler, bu süreçte sürekli iyileştirme fırsatları belirleyerek kuruluşların gelişimine katkı sağlarlar (Al-tace ve Flayyih, 2022).

Uyumluluk: Denetçiler, denetim sürecinin her aşamasında geçerli denetim standartlarına, düzenlemelere ve etik ilkelere uygunluğu sağlarlar. Uyumluluk, denetimin ulusal ve uluslararası standartlara uygun bir şekilde yapılmasını garanti eder (Demir ve Çiftçi, 2016:92).

Profesyonellik: Denetçiler, mesleki standartlar, etik değerler ve ilkeler doğrultusunda her zaman dürüstlük, tarafsızlık ve gizliliği koruyarak denetim faaliyetlerini gerçekleştirirler. Profesyonellik, denetim mesleğinin saygınlığını ve güvenilirliğini artırır (Ika, 2019:143).

Denetim süreci, bağımsızlık, sistematik süreç, objektif değerlendirme, mesleki yargı ve belgeleme gibi temel ilkelere dayalı olarak ilerler. Denetçiler, bu ilkeleri benimseyerek, kurumsal finansal tabloların doğruluğunu, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve yasal uyumunu titizlikle değerlendirirler. Ayrıca, önemli bulguları raporlama, etkili iletişim kurma ve sürekli iyileştirme stratejileriyle kurumların hesap verebilirliğini artırmaya katkı sağlarlar. Genel olarak, denetimler; paydaşlara, kurumun mali raporlama ve operasyonlarının güvenilirliği, doğruluğu ve şeffaflığı konusunda güvence sağlayarak kuruluşta güven ve itimat oluşmasına yardımcı olur (Lee, 2020). Sonuç olarak, denetçiler yalnızca finansal doğruluğu sağlamakla kalmaz, aynı zamanda etik değerler ve mesleki standartlara bağlı kalarak, kuruluşların güvenilirliğini ve itibarını pekiştirirler.

1.3.1. Denetim türleri

Denetim türleri; denetçilerin statüsüne göre ve amaçlarına göre ikiye ayrılmaktadır.

1.3.1.1. Denetçilerin statüsüne göre denetim

Denetçilerin statüsüne göre denetimler; bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olarak üçe ayrılmaktadır. Bu denetimlere ait bilgiler aşağıda belirtilmektedir.

1.3.1.1.1. Bağımsız denetim

Bağımsız denetim, işletmenin sunduğu finansal raporların doğruluğu ve güvenilirliğini (geçerlilik ve bütünlük) bağımsız denetçi tarafından incelenmesi sürecidir. Sermaye piyasasında yayımlanan bağımsız denetim standartlarına ilişkin tebliğe göre, bağımsız denetim; şirketlerin kamuoyuna açıklanacak ya da ilgili kurullar tarafından talep edilen yıllık finansal tabloları ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda makul bir güvence temin etmek amacıyla, bağımsız denetim yöntemlerinin gerektirdiği tüm prosedürlerin uygulanarak defterler, kayıtlar ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve elde edilen bulguların bir rapora dönüştürülmesidir (Seri X No:22 sayılı Tebliğ m.4, 2022).

Bağımsız denetimler, işletmelerin iç denetçileri ve iç kontrol sistemlerinin ötesinde, belirli denetim şartlarını yerine getirmekle yükümlü tutulan firmaların, zorunlu olarak bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir (Soğuksu, 2020:283). Bu bağlamda, bağımsız denetim, denetçi tarafından sunulan profesyonel bir hizmet olarak, işletme süreçleriyle ilgili doğrudan bilgiye sahip olmayan denetçilerin, işletmede ne gibi gelişmeler

yaşandığını gerçek anlamda gözlemlmelerini sağlayan önemli bir mekanizma olarak öne çıkmaktadır (Houghton ve Jubb, 2005:224).

Türkiye’de bağımsız denetime tabi olma şartları, kanunla belirlenip Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmektedir. Bağımsız denetime tabi işletmelerin denetim süreçlerine ilişkin yönetim ise Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yürütülmektedir. KGK, bağımsız denetim yapılacak işletmelerin denetim usul ve esaslarını belirlerken, aynı zamanda bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilmiş denetim firmalarını da belirleyip görevlendirmektedir (kgk.gov.tr). Mevzuatta her yıl bağımsız denetime tabi olma kriterleri, sektörler göre farklılık göstermekte olup, bazı sektörlerde yer alan işletmeler doğrudan bağımsız denetime tabi olurken, diğer sektörlerde ise belirli kriterleri karşılayan işletmeler bağımsız denetime tabi tutulmaktadır. Ayrıca, I. ve II. Sayılı listelerde yer alan işletmelerin bağımsız denetim koşulları da her yıl değişiklik gösterebilmektedir. Bu mevzuata ilişkin detaylı bilgiler ek 1’de sunulmaktadır (mevzuat.gov.tr).

1. Mutlaka bağımsız denetim yaptırmak zorunda olan işletmeler;

Mutlaka bağımsız denetim yaptırmak zorunda olan işletmelere ait liste ve oranlar her yıl yenilenmektedir. Aşağıda sirkülerin ekli I. listesinde yer alan işletmeler bağımsız denetim yapmakla zorunludur. Mevzuatın I. listesinde yer alan şirketler aşağıda sırayla belirtilmektedir.

- 6362 sayılı kanuna göre Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; yatırım kuruluşları, kollektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, değerlendirme kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya işlem görmeleri amacıyla sermaye piyasası kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler, bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla sermaye piyasası kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler.
- 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finans-

man şirketleri, varlık yönetim şirketleri, finansal holding şirketlerinde ve bankalarda 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler, tasarruf finansman şirketleri.

- 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.
- Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden şirketler.
- 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre kurulan lisanslı depo işletmeleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanununa göre kurulan umumi mağazalar.
- Hak veya lisanslardan en az birine sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar: karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkı, uydu televizyon yayını lisansı, birden fazla ile yönlük olarak kablolu televizyon yayını lisansı.

2. Grup işletmeler için bağımsız denetime tabi olmanın genel şartları;

Aşağıda sayılan mevzuatta yer alan ve sirkülerin I. ve II. ekinde belirtilen işletmeler dışında kalan ve aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan işletmeler bağımsız denetime tabi olacaktır.

- Aktif toplamı 150 milyon Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı 300 milyon Türk Lirası.
- Çalışan sayısı 150 kişi

3. Grup işletmeler için bağımsız denetime tabi olma şartları;

Aşağıda sayılan sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen fakat SPK kapsamında halka açık sayılan ve yukarıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi olacaktır.

- Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası
- Çalışan sayısı 50 kişi

4. Grup işletmeler için bağımsız denetime tabi olma şartları;

Aşağıda belirtilen ve (II) sayılı listede belirtilen şirketlerden, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşanlar bağımsız denetime tabidir.

- Aktif toplamı 60 milyon Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 80 milyon Türk Lirası
- Çalışan sayısı 100 kişi

Mevzuatta yer alan 4. Grup işletmeler için hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağına istinaden II. sayılı listeye haiz şirketler aşağıda belirtilmektedir.

- Sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler.
- Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler.
- Çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu, 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu ve 6102 sayılı Kanunun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenleme ve denetimine tabi olan şirketler.
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp bu Kurum düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren ve söz konusu düzenlemeler uyarınca bağımsız denetimden muaf tutulmayan şirketler.

(I) sayılı liste kapsamında olanlar hariç olmak üzere;

a) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, TMSF'nin iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Kanun kapsamında TMSF tarafından denetimi ve yönetimi devralman şirketler.

b) 8/6/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler.

5. Bağımsız denetim kapsamında yer alan şirketlerin bağımsız denetimden çıkma şartları;

Bağımsız denetim yapmak zorunda olan şirketler, art arda iki hesap döneminde üç ölçütten en az ikisine ait eşik değerlerin altında kaldığında ya da bir hesap döneminde bu ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerlerin yüzde 20 veya daha fazla oranda altında kaldığı takdirde müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarlar.

Eşik değerleri belirlemede; aktif toplam ve yıllık net satış hasılatı etkili olmakta ve bu eşik değerleme de son iki yılın finansal tabloları ve çalışan sayısında ise son iki yıla ait ortalama çalışan sayısı esas alınmaktadır. Eşik değerler belirlenirken şirketler bağlı ortaklık ve İştirakleriyle birlikte dikkate alınmaktadır. Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketlerde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklık ve bağlı ortaklığın son iki yıla ait ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, iştirake ait söz konusu kalemler şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

1.3.1.1.2. İç Denetim

İç denetim, bir işletmenin risk yönetimi, kurumsal yapı ve kontrol süreçlerini değerlendirerek bu süreçleri iyileştirmeyi amaçlayan danışmanlık ve denetim faaliyetleri olarak tanımlanabilir (Wang vd., 2020). Ayrıca, iç denetim, işletme faaliyetlerine katkıda bulunarak değer yaratmayı hedefleyen, objektif ve bağımsız bir güvence ve danışmanlık sistemine dayalı bir süreçtir. Bu süreç, işletme yönetimine yön vermekte, aksaklıkları ve riskleri tespit ederek bunların çözülmesine yardımcı olmaktadır. İç denetim sonucunda oluşturulan raporlar ise üst yönetim ve denetim kurulu için işletmenin mevcut durumunu değerlendirmek ve geleceğe yönelik planlar yapmak adına kritik öneme sahiptir. Bu nedenle, iç denetimin işletme yönetimi tarafından sahiplenilmesi gerekmekte, çünkü etkin karar alabilmek için yönetimin işletmenin verimliliği ve etkinliği hakkında yeterli bilgiye sahip olması önemlidir (Doğan, 2015:126). İç denetim, aynı zamanda bir kuruluşun operasyonlarına değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız ve objektif güvence ile danışmanlık faaliyetleri olarak da tanımlanabilir (Sultan, 2022). İç denetimin temel amaçları şu şekilde sıralanabilir (Tosun ve Durmuş, 2021; Turetken, vd, 2020; Roussy, vd, 2020):

- İç kontrollerin ve risk yönetimi süreçlerinin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirme,

- Yasalara, düzenlemelere, politikalara ve prosedürlere uygunluğun değerlendirilmesi,
- Operasyonel verimlilik ve etkinlikte iyileştirmeye açık alanların belirlenmesi,
- Süreçlerin iyileştirilmesi ve risklerin azaltılması için yönetime önerilerde bulunma
- Dolandırıcılık ve usulsüzlüklerin önlenmesine ve tespit edilmesine yardımcı olmak

İç denetim fonksiyonları, genellikle kurumun yönetim kurulunun denetim komitesine veya başka bir yönetim organına raporlama yapar ve bu süreçte diğer departmanlardan bağımsız olarak nesnellik ve tarafsızlık ilkelerine sadık kalır. İç denetim, kuruluşların hedeflerine ulaşmalarını sağlamak, riskleri yönetmek ve faaliyetlerinde hesap verebilirliği ile dürüstlüğü sürdürmek için kritik bir rol üstlenmektedir.

1.3.1.1.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, Kamu Gözetimi Kurumu'na bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeten bireylerin, kamu kurumları ile özel sektördeki kuruluşları denetlediği bir süreçtir. Bu denetim, kamunun ihtiyaç duyabileceği kanıt, bilgi ve belgeleri toplamak amacıyla yetkilendirilen kişiler tarafından, kamu ve özel sektör firmalarının uygunluk, finansal tablolar ve performanslarını değerlendirmeyi amaçlamaktadır (Doğan, 2015:126). Ayrıca, kamu denetimi, belirli belgelerin, kayıtların veya bilgilerin halkın incelemesine sunulması süreci olarak tanımlanabilir ve genellikle devlet kurumları, düzenleyici organlar veya diğer kuruluşlar tarafından şeffaflık, hesap verebilirlik ve halkın bilgiye erişimini sağlamak için kullanılmaktadır (Lino vd., 2022). Kamu denetiminin temel yönleri şunlardır (Li, 2020; Cordery ve Hay, 2022; Otia ve Bracci, 2022):

Bilgiye Erişim: Kamu denetimi, vatandaşlara kamu çıkarına uygun olduğu düşünülen belirli belge ve kayıtlara erişim imkânı tanır. Bu belgeler, hükümet raporları, düzenleyici başvurular, çevresel etki değerlendirmeleri, mali tablolar ve toplantı tutanakları gibi önemli bilgileri içerebilir, bu sayede kamuya açıklık sağlanır.

Açıklık ve Şeffaflık: Kamu denetimi, kamu kurumlarının faaliyetlerinde açıklık ve şeffaflık sağlayarak vatandaşların devletin eylem ve kararlarını denetlemesine olanak tanır. Kurumlar, bilgileri kamuya açık hale getirerek, hesap verebilirlik ilkesine ve demokratik değerlere bağlılıklarını göstermiş olurlar.

Yasal Gereksinimler: Kamu denetimi, bazı belgelerin ve kayıtların yasal zorunluluklar doğrultusunda kamuya açık hale getirilmesini sağlar. Örneğin, devlet kurumları yasalar gereği bütçe tahsisleri, yasa teklifleri ve düzenleyici değişiklikler gibi belirli türdeki bilgileri halkın incelemesine sunmak zorundadır.

Çevrimiçi Erişilebilirlik: Teknolojinin gelişmesiyle birlikte, birçok kurum kamu denetimini çevrimiçi platformlar veya veri tabanları aracılığıyla sunmaktadır. Bu dijital erişim, denetim sürecini daha verimli hale getirir, kamuya geniş bir katılım imkânı sunar ve bilgilerin erişilebilirliğini artırır.

Gizlilik: Kamu denetimi, şeffaflık sağlarken, aynı zamanda ulusal güvenlik, ticari sırlar veya diğer hassas bilgilerin korunması adına gizliliği de gözetmek zorundadır. Bu bağlamda, belirli belgeler ve bilgiler, güvenlik ve diğer meşru menfaatler adına kamuya açıklanmayabilir.

Halkın Katılımı: Kamu denetimi, paydaşların ve vatandaşların kamuya ait bilgilere erişimini sağlayarak, karar alma süreçlerine katılımlarını teşvik eder. Bu süreç, halkın ilgisini çeken konularda bilgilendirilmiş geri bildirim ve katılım almayı kolaylaştırır, böylece demokratik katılım artar.

Sonuç olarak kamu denetimi, şeffaflık ve açıklığı teşvik ederek, vatandaşların bilgiye erişimini sağlar ve kamu kurumlarının faaliyetlerini denetlemelerine olanak tanır. Bu süreç, hesap verebilirliği artırarak, kamu kurumlarının eylemleri ve kararları üzerine güven inşa eder. Ayrıca, halkın katılımını sağlayarak demokratik yönetişimi destekler ve vatandaşların güçlendirilmesine katkıda bulunur. Kamu denetimi, kuruluşların meşruiyetini ve kamu güvenini pekiştirirken, bilgiye erişim ve gizliliğin dengelenmesiyle de demokratik değerlere bağlılığı sürdürür (Doğan, 2015:126).

1.3.1.2. Amaçlara Göre Denetim Türleri

Amaçlara göre denetimin türleri; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak ele alınmaktadır.

1.3.1.2.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetimi, bir işletmenin mali tablolarının belirlenmiş kriterlere (uluslararası muhasebe standartları, yerel düzenlemeler ve sektörel gereklilikler) uygunluğunun sistematik olarak incelenmesi sürecidir. Uluslararası Denetim Standartları Kurulu (IAASB) bu süreci, “bağımsız bir denetçinin finansal raporların doğruluğunu, tamlığını ve düzenleyici çerçeveye uygunluğunu değerlendirmesi” olarak tanımlamaktadır (IAASB, 2022).

Finansal tablolar denetimi, bir firmanın finansal tablosunun önceden belirlenmiş ölçütlere uygun şekilde hazırlanıp ya da hazırlanmadığının incelenmesidir. Diğer bir tanıma göre finansal tablolar denetimi; bir kuruluşun mali tablolarının bağımsız bir denetçi tarafından doğru, güvenilir ve yürürlükteki muhasebe standartlarına ve düzenlemelerine uygun olarak hazırlandıklarından emin olmak için incelenmesidir. Mali tablo denetiminin temel amacı; hissedarlar, yatırımcılar, borç verenler ve düzenleyiciler gibi paydaşlara, kuruluş tarafından sunulan mali bilgilerin bütünlüğü konusunda güvence sağlamaktır (Werner 2021).

Modern denetim yaklaşımları, geleneksel uygunluk denetiminin ötesinde üç temel işlev üzerinde durmaktadır:

- Doğruluk: Finansal verilerin matematiksel ve mantıksal tutarlılığı
- Geçerlilik: İşlemlerin gerçek ekonomik faaliyetleri yansıtması
- Sunum: Finansal bilgilerin anlaşılır ve şeffaf şekilde raporlanması (Power, 2023)
- Temel güvence sağlama işlevine ek olarak güncel araştırmalar, finansal denetimin şu amaçları da kapsadığını göstermektedir:
- Kurumsal yönetim mekanizmalarının etkinliğini değerlendirme
- Finansal dolandırıcılık risklerini tespit etme
- Sürdürülebilirlik raporlaması ile finansal verilerin entegrasyonunu inceleme (Cohen ve Simnett, 2023)

Mali tablo denetiminin temel yönleri şu özellikleri içerir: (Muydinov ve Mamazhonov, 2021; Lu vd, 2024, IAASB, 2021, PCAOB, 2020, SEC, 2019, IFAC, 2022).

Planlama: Finansal tablolar denetiminin temel taşı olan planlama aşaması, denetçinin işletmenin mali raporlarının güvenilirliğini sağlamak üzere stratejik bir yol haritası oluşturduğu kritik bir süreçtir. Bu aşamada denetçi öncelikle şirketin faaliyet yapısını, sektörel dinamikleri ve uygulanan muhasebe standartlarını analiz ederek denetim kapsamını belirler. Özellikle UFRS/TMSK gibi finansal raporlama standartlarına uyumun değerlendirilmesi, önemli hesap kalemlerinin ve riskli işlem sınıflarının tespiti planlamanın odak noktalarını oluşturur. Denetçi ayrıca önceki yıl denetim bulgularını, sektöre özgü riskleri (örneğin enflasyon muhasebesi gereklilikleri) ve işletmenin iç kontrol yapısını değerlendirerek önemlilik eşiklerini belirler ve uygun denetim prosedürlerini seçer. ISA 300 standardına uygun olarak geliştirilen bu detaylı plan, hem denetim kaynaklarının etkin

dağılımını sağlar hem de finansal tablolarda önemli yanlışlık risklerinin sistematik şekilde ele alınmasına olanak tanır. Bu kapsamlı hazırlık süreci, denetimin sonraki aşamalarının verimliliği ve etkinliği açısından belirleyici rol oynar.

Risk Değerlendirmesi: Finansal tablolar denetiminin en kritik aşamalarından biri olan risk değerlendirme sürecinde, denetçi mali tablolarda önemli yanlış beyan risklerini sistematik olarak tespit eder. Bu kapsamlı değerlendirme üç temel boyutu içerir: Öncelikle, işletmenin operasyonel yapısı, sektörel dinamikler ve makroekonomik çevre analiz edilerek finansal raporlamayı etkileyebilecek dışsal faktörler belirlenir. İkinci olarak, muhasebe sistemleri ve iç kontrol mekanizmalarının etkinliği değerlendirilerek finansal bilgilerin doğruluğunu tehdit edebilecek içsel zayıflıklar tespit edilir. Son olarak, özellikle tahmin ve yargı gerektiren varlık değerlendirme, karşılık ayırma gibi önemli hesap kalemleri ile büyük hacimli ve olağandışı işlemler özel incelemeye tabi tutulur. Bu analizler, UFRS/TMSK gibi geçerli finansal raporlama standartları çerçevesinde yürütülür ve denetçinin sınırlı kaynaklarını en riskli alanlara odaklamasını sağlayarak denetimin etkinliğini artırır.

Denetim Prosedürleri: Finansal tablolar denetiminin temelini oluşturan kanıt toplama sürecinde, denetçi mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla çeşitli denetim prosedürleri uygular. Bu kapsamda, öncelikle muhasebe kayıtlarının orijinal belgelerle uyumluluğunu test ederek işlemlerin gerçekliğini ve tamlığını kontrol eder. Üçüncü taraflardan alınan teyitlerle (banka bakiyeleri, alacak ve borç doğrulamaları gibi) varlık ve yükümlülüklerin varlığını ve değerlemesini bağımsız kaynaklarla doğrular. Analitik prosedürler uygulayarak finansal verilerdeki beklenmedik dalgalanmaları ve tutarsızlıkları tespit ederken, maddi doğruluk testleriyle varlıkların fiziksel varlığını ve durumunu yerinde kontrol eder. Bu prosedürler, Uluslararası Denetim Standartları (ISA) uyarınca tasarlanır ve finansal tablolardaki her önemli kalemin makul bir şekilde sunulduğuna dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeyi amaçlar.

İç Kontrollerin Değerlendirilmesi: Finansal tablolar denetiminde iç kontrollerin değerlendirilmesi, denetçinin uygulayacağı prosedürlerin kapsam ve yoğunluğunu belirleyen kritik bir aşamadır. Denetçi, COSO iç kontrol entegre çerçevesi doğrultusunda; kontrol ortamının yeterliliğini, risk değerlendirme süreçlerini, kontrol faaliyetlerinin tasarım ve işleyişini, bilgi ve iletişim sistemlerini, izleme mekanizmalarını kapsamlı şekilde analiz eder. Özellikle finansal raporlama süreçlerindeki anahtar kontrollerin (yetki ve onay süreçleri, hesap kapatma prosedürleri, otomatik kontroller

vb.) etkinliğini test ederek, iç kontrollere güven düzeyini belirler. Bu değerlendirme sonucunda, iç kontrollerin zayıf olduğu alanlarda daha kapsamlı maddi testler uygulanırken, güçlü kontrol ortamlarında örneklem büyüklükleri optimize edilir. Bu yaklaşım, denetim kaynaklarının etkin kullanımını sağlarken, finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerinin makul düzeyde tespit edilmesini garanti altına alır.

Denetim Kanıtı: Finansal tablolar denetiminin temel dayanağını oluşturan denetim kanıtı toplama süreci, denetçinin mali tablolara ilişkin görüşünü destekleyecek yeterli ve güvenilir veri elde etmesini sağlar. Bu kapsamda denetçi, ISA 500 “Denetim Kanıtı” standardına uygun olarak; varlık ve yükümlülüklerin varlığını ve mülkiyetini, işlemlerin gerçekleşme tarihini, tutarların doğruluğunu ve sunum ve açıklamaların uygunluğunu kanıtlayacak veriler toplar. Kanıt niteliği açısından, yazılı belgeler, üçüncü şahıs teyitleri ve fiziksel incelemeler gibi dışsal kaynaklardan elde edilen kanıtlar, içsel kaynaklara göre daha güvenilir kabul edilir. Denetçi, önemlilik ve risk değerlendirmesi çerçevesinde toplanan kanıtların, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği yansıttığı konusunda makul güvence sağlayacak nitelikte ve miktarda olmasını sağlar. Bu süreç, denetim görüşünün nesnel ve bağımsız temelini oluşturarak paydaşların finansal bilgilere güvenini artırır.

Önemlilik ve Önem: Finansal tablolar denetiminde önemlilik kavramı, denetçinin profesyonel muhakemesini yansıtan stratejik bir belirleyicidir. Denetçi, ISA 320 “Önemlilik” standardına uygun olarak, niceliksel ve niteliksel faktörleri birlikte değerlendirerek şu adımları izler: Öncelikle, finansal tablonun kullanıcılarının (yatırımcılar, kreditorler, düzenleyici kurumlar vb.) karar alma süreçlerini etkileyebilecek hata eşiklerini belirler. Bu belirlemede genellikle kârın %5-10’u, varlıkların %1-2’si veya gelirin %0.5-1’i gibi sektörel kıstaslar kullanılır. Niteliksel açıdan ise, yasal düzenlemelere aykırılık, yönetim tazminatını etkileyen kalemler veya stratejik bölüm performansları gibi faktörler değerlendirilir. Denetçi bu eşikleri, denetim planlamasından örneklem seçimine, bulguların değerlendirilmesinden raporlama kararlarına kadar tüm süreçlerde kılavuz olarak kullanır. Önemlilik belirlemedeki bu titiz yaklaşım, denetim kaynaklarının optimal kullanımını sağlarken, finansal tablo kullanıcılarının yanıltılma riskini de minimize eder.

İletişim ve Raporlama: Finansal tablolar denetiminin tamamlanmasının ardından, denetçi elde ettiği denetim bulgularını işletme yönetimine ve gerekli görüldüğü durumlarda denetim komitesine veya yönetim kuruluna sunar. Bu iletim, denetim sürecinin şeffaflığı ve hesap verilebilirliği açısından önemli bir aşamayı oluşturur. Denetçi, denetim çalışmaları sonucunda, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak tüm

önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığına ilişkin görüşünü içeren bir denetim raporu düzenler. Söz konusu rapor, finansal tabloların güvenilirliğini artırmakta ve finansal bilgi kullanıcılarının sağlıklı kararlar almasına katkı sağlamaktadır.

Sonuç olarak, finansal tablolar denetimi, kuruluşların sunduğu mali bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırarak paydaşların finansal raporlama sürecine olan güvenini pekiştiren kritik bir mekanizmadır. Ancak, bu sürecin etkin bir şekilde yürütülmesi, denetçinin bağımsızlığını koruyabilmesiyle doğrudan ilişkilidir. Bağımsızlığın sürdürülmesi, kamu yararına hizmet sunan denetçilerin görevlerini objektif biçimde yerine getirebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bununla birlikte, denetim sürecine ilişkin zaman kısıtları, müşteri beklentileri ve farklı paydaşlardan gelen baskılar, denetçi bağımsızlığını tehdit eden unsurlar arasında yer almaktadır. Bu durum, denetim kalitesinin sürdürülebilirliğini zorlaştırmakta ve denetim sürecine yönelik çeşitli yapısal zorlukları beraberinde getirmektedir (Meini, 2022:1207). Dolayısıyla, finansal tablolar denetiminin hem kurumsal güveni artıran işlevini sürdürebilmesi hem de bağımsız ve kaliteli bir şekilde yürütülebilmesi için, denetim ortamının etik ilkelere, mesleki standartlara ve kurumsal denetime elverişli biçimde yapılandırılması gerekmektedir.

1.3.1.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletmelerin finansal işlem ve faaliyetlerinin, yasama organı ya da işletme yönetimi tarafından belirlenen kural, yöntem ve mevzuata uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmeyi amaçlayan bir denetim türüdür. Bu denetim türü, özellikle kamu otoriteleri tarafından belirlenen yasal düzenlemelere karşı işletmelerin uyum düzeyini ölçmekte kritik bir rol oynamaktadır. Uygunluk denetimi kapsamında, bir firmanın muhasebe kayıtlarının ve finansal uygulamalarının, ilgili yasa ve yönetmeliklere uygun şekilde yürütülüp yürütülmediği incelenmektedir. Örneğin, vergi dairesinin işletmelerin vergi mevzuatına uygun davranıp davranmadığını araştırması, uygunluk denetimine somut bir örnek teşkil etmektedir (Yılmaz, 2022:44). Bu yönüyle uygunluk denetimi, yalnızca mali tabloların doğruluğunu değil, aynı zamanda yasal yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini de değerlendirmeye olanak tanır.

Uygunluk denetimi, yalnızca finansal işlemlerle sınırlı kalmayıp, aynı zamanda bir kuruluşun genel operasyonlarının, süreçlerinin, prosedürlerinin ve uygulamalarının geçerli yasal düzenlemelere, kurum politikalarına, sözleşme hükümlerine ve iç standartlara uygunluğunu sistematik biçimde inceleyen kapsamlı bir denetim faaliyetidir. Bu denetim türü, kurumsal

faaliyetlerin hem dış düzenlemelere hem de iç politikalara ne ölçüde uyum sağladığını değerlendirmeye yönelik olarak yürütülmektedir. Uygunluk denetiminin temel amacı, kuruluşların tabi oldukları yasal ve düzenleyici gerekliliklere, iç politika ve prosedürlere uygun hareket edip etmediğini tespit etmek ve olası risk alanlarını ortaya koymaktır (Bonful vd., 2020). Bu yönüyle uygunluk denetimi, hem yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesini güvence altına almakta hem de kurumsal yönetim uygulamalarının etkinliğini artırmaktadır. Uygunluk denetiminin temel yönleri şu özellikleri içerir: (Bonful vd., 2020; Breger vd, 2020; Pandiangan vd, 2024).

Kapsam Tanımı: Uygunluk denetiminin kapsamı, kuruluşun tabi olduğu yasal, düzenleyici ve sözleşmeye dayalı yükümlülüklerin çerçevesinde belirlenmektedir. Bu kapsam, sektöre özgü düzenlemeler, kamu otoriteleri tarafından belirlenen hükümet mevzuatı, kuruluşun taraf olduğu sözleşmelerden doğan yükümlülükler ile iç politika ve prosedürleri içerebilir. Denetimin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için bu yükümlülüklerin açıkça tanımlanması ve denetim planının bu doğrultuda şekillendirilmesi gereklidir. Böylece denetim süreci, kuruluşun yasal ve kurumsal standartlara uygunluğunu sistematik biçimde değerlendirmeye olanak tanır.

Risk Değerlendirmesi: Uygunluk denetimi sürecinde risk değerlendirmesi, denetçinin potansiyel uyumsuzluk alanlarını önceden belirlemesi ve denetim prosedürlerini bu doğrultuda önceliklendirmesi açısından kritik bir adımdır. Bu değerlendirme hem düzenleyici ortamın genel yapısının hem de denetlenen kuruluşun kontrol ortamının detaylı bir analizini kapsar. Özellikle yüksek risk barındıran süreçlerin tespit edilmesi, kaynakların daha etkin kullanılmasını ve denetimin odaklı biçimde yürütülmesini sağlar. Böylece denetim faaliyetinin hem etkinliği hem de doğruluk düzeyi artırılmış olur.

Denetim Planlaması: Uygunluk denetiminin başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için, denetçi tarafından ayrıntılı bir denetim planı oluşturulması gerekmektedir. Bu plan, denetimin amaçlarını, kapsamını, kullanılacak yöntemleri ve zaman çizelgesini açık biçimde ortaya koyar. Ayrıca, denetim sırasında değerlendirilecek spesifik uygunluk gereklilikleri ile uygulanacak denetim prosedürleri de planın bir parçası olarak belirlenir. Bu sistematik yaklaşım, hem denetim sürecinin disiplinli biçimde yönetilmesini sağlar hem de raporlama aşamasında elde edilen bulguların geçerliliğini artırır.

Belge İncelemesi: Uygunluk denetiminde belge incelemesi, kuruluşun yasal ve düzenleyici gerekliliklere ne derece uyduğunu değerlendirmek amacıyla yürütülen temel bir faaliyettir. Bu süreçte, ilgili belgeler, sözleşmeler, iç politika metinleri, mali kayıtlar, personel dosyaları, ruhsat ve izin belgeleri

gibi birçok doküman denetçi tarafından sistematik olarak incelenir. Belge incelemesi, sadece mevcut uygulamaların mevzuatla ne kadar örtüştüğünü ortaya koymakla kalmaz; aynı zamanda eksik veya zayıf yönlerin tespitine de olanak tanır.

Test Etme ve Değerlendirme: Uygunluk denetimi kapsamında gerçekleştirilen test etme ve değerlendirme faaliyetleri, belirli süreçlerin ve kontrollerin uygulamada ne derece etkin ve tutarlı şekilde işlediğinin ölçülmesini hedefler. Denetçi, belirli kontrol noktaları üzerinde örneklem testleri uygulayarak, sistematik uyumun düzeyini değerlendirir ve olası sapmaları tespit eder. Bu aşama, denetimin kanıta dayalı bir temele oturmasını sağlar ve elde edilen bulguların güvenilirliğini artırır. Böylece, yönetim birimlerine sunulacak önerilerin sağlam verilere dayanması mümkün hale gelir.

Sonuç olarak, uygunluk denetimi; kuruluşların faaliyetlerinin yasal, düzenleyici ve kurumsal gerekliliklere ne ölçüde uyduğunu sistematik biçimde değerlendiren önemli bir denetim türüdür. Denetimin kapsamının doğru tanımlanması, risklerin etkili bir şekilde değerlendirilmesi, planlamanın titizlikle yapılması ve belge inceleme ile test etme süreçlerinin sağlıklı yürütülmesi, uygunluk denetiminin güvenilirliğini ve etkililiğini doğrudan etkilemektedir. Bu kriterlerin bütüncül bir yaklaşımla ele alınması hem kurumsal sorumluluğun artırılmasına hem de iç kontrol mekanizmalarının güçlendirilmesine katkı sağlamaktadır.

1.3.1.2.3. Faaliyet Denetimi

İşletmelerin belirlenen amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ve işletmelerin verimlilik düzeylerini belirlemek için faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlemesi şeklindeki denetim türüdür. Bu denetim türü firmanın iş akışını, organizasyon yapısını ve yönetim performansının tespit edilmesinde etkilidir. Firmaların pazarlama, finans, insan kaynakları, araştırma geliştirme, satın alma bölümlerinin işletme politikasına uygun davranıp davranmadığı ve bu durumun incelenmesi faaliyet denetiminin konusudur. Faaliyet denetimi öncelikle firma yönetiminin etkinlik ve performansını değerlendirmede etkilidir. Yani faaliyet denetimi, denetlenen belirli alan veya etki alanına bağlı olarak çeşitli bağlamlarda kullanılabilen bir terimdir. Genel olarak bir faaliyet denetimi; bir kuruluş içindeki belirli bir sürecin, işlevin veya alanın verimliliğini değerlendirmek için sistematik olarak incelenmesini ve değerlendirilmesini içerir. (Uysal ve Durmuş, 2020).

Faaliyet denetimi, işletmelerin belirlenen amaçlara ulaşip ulaşmadığını ve faaliyetlerinin ne ölçüde verimli yürütüldüğünü belirlemek amacıyla yapılan

sistematik bir inceleme sürecidir. Bu denetim türü, yalnızca mali sonuçlara değil, aynı zamanda işletmenin iş akış süreçlerine, organizasyon yapısına ve yönetim performansına odaklanarak daha kapsamlı bir değerlendirme sunar. Pazarlama, finans, insan kaynakları, araştırma-geliştirme ve satın alma gibi çeşitli işlevsel birimlerin, işletme politikalarıyla uyumlu hareket edip etmediği faaliyet denetiminin temel inceleme alanları arasında yer alır. Bu yönüyle faaliyet denetimi, yönetim etkinliğinin ve organizasyonel performansın nesnel kriterlerle değerlendirilmesinde önemli bir araçtır. Denetimin kapsamı, belirli bir süreç ya da işlemlerle sınırlı olabileceği gibi, tüm kurumsal yapıyı kapsayacak şekilde genişletilebilir. Uysal ve Durmuş da belirttiği üzere, faaliyet denetimi, denetlenen alanın niteliğine bağlı olarak çeşitli bağlamlarda uygulanabilen esnek bir denetim türüdür (Uysal ve Durmuş, 2020). Ayrıca, faaliyet denetimleri yalnızca geriye dönük değerlendirmelere değil, gelecekteki performans artışlarına yönelik iyileştirme önerileri sunarak yönetsel karar alma süreçlerine de katkı sağlamaktadır (Arens vd., 2014; Sawyer vd., 2019).

Faaliyet denetimlerine aşağıda sıralanan denetimler örnek olarak verilebilir: (Uysal ve Durmuş, 2020; Abdumannonovna, 2024; Arens vd., 2014; Sawyer vd., 2019).

Operasyonel Faaliyet Denetimi: Operasyonel faaliyet denetimi, bir kuruluşun içindeki operasyonel süreçlerin, iş akışlarının ve genel işlevlerin gözden geçirilmesini ve iyileştirilmesini amaçlar. Bu denetim türü, üretim süreçleri, tedarik zinciri yönetimi, müşteri hizmetleri operasyonları ve idari işlevler gibi farklı alanları kapsayabilir. Denetçinin amacı, bu süreçlerin etkinliğini artırmak, verimliliği sağlamak ve organizasyondaki potansiyel iyileştirme fırsatlarını belirlemektir. Ayrıca, bu tür denetimler işletmenin genel performansını artırarak, kaynakların daha verimli kullanımını teşvik eder.

Pazarlama Faaliyeti Denetimi: Pazarlama faaliyet denetimi, bir kuruluşun pazarlama stratejilerinin ve faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmeye yönelik bir süreçtir. Bu denetim, marka bilinirliği, müşteri kazanımı ve satış büyümesi gibi hedeflere ulaşmada pazarlama kampanyalarının, reklam stratejilerinin, sosyal medya etkileşimlerinin ve pazar araştırmalarının nasıl bir rol oynadığını analiz eder. Denetçi, pazarlama faaliyetlerinin işletmenin genel hedeflerine ne kadar katkı sağladığını belirler ve stratejilerin başarısını artırmaya yönelik önerilerde bulunur.

Uyumluluk Faaliyeti Denetimi: Uyumluluk faaliyeti denetimi, kuruluşların düzenleyici gerekliliklere, endüstri standartlarına ve iç politikalarına ne derece uyduğunu incelemeye yönelik bir denetim türüdür.

Bu denetim, yasal ve düzenleyici çerçevelere uyumu sağlamak amacıyla şirket içindeki belgeler, süreçler, prosedürler ve kontrollerin gözden geçirilmesini içerir. Ayrıca, uyumsuzluk risklerini azaltmak için yapılan bu denetim, organizasyonların yasal sorumluluklarını yerine getirerek, potansiyel hukuki risklere karşı koruma sağlar.

Mali Faaliyet Denetimi: Mali faaliyet denetimi, bir kuruluşun mali işlemlerinin doğruluğunu, bütünlüğünü ve muhasebe standartlarına uygunluğunu sağlamaya yönelik bir denetim türüdür. Bu denetim, finansal tablolar, gider raporları, borç ve alacak hesapları, bütçe tahsisleri veya yatırım faaliyetleri gibi belirli mali işlemleri kapsamaktadır. Denetçinin amacı, işletmenin mali süreçlerinin doğru ve güvenilir olduğundan emin olmak, muhasebe ilkelerine uygunluğunu değerlendirmek ve herhangi bir mali hatayı tespit etmektir.

Bilgi Teknolojisi (BT) Faaliyet Denetimi: Bilgi Teknolojisi (BT) faaliyet denetimi, bir kuruluşun BT sistemlerinin, altyapısının ve operasyonlarının etkinliğini, güvenliğini ve uyumluluğunu değerlendirmeyi hedefler. Bu denetim, BT süreçlerinin, veri yönetimi uygulamalarının, siber güvenlik önlemlerinin ve BT politikalarına uygunluğun gözden geçirilmesini içerir. Denetçi, BT sistemlerinin hem etkinliğini hem de güvenliğini değerlendirerek, kuruluşun dijital varlıklarını koruyacak stratejiler geliştirilmesine yardımcı olur.

İnsan Kaynakları (İK) Faaliyet Denetimi: İnsan kaynakları faaliyet denetimi, bir kuruluşun insan kaynakları uygulamalarının, politikalarının ve prosedürlerinin yasal düzenlemelere, iç yönergelere ve endüstri standartlarına uygunluğunu inceleyen bir denetim türüdür. Bu denetim, iş alım süreçlerinden çalışan performans yönetimine, eğitim programlarından çeşitlilik ve katılım girişimlerine kadar birçok İK faaliyetini kapsar. Denetçi, İK uygulamalarının organizasyonun ihtiyaçlarına uygun olup olmadığını değerlendirerek, etkinlikleri artırmaya yönelik önerilerde bulunur.

Özetle, faaliyet denetimi, bir kuruluş içindeki belirli faaliyet veya işlevlerin performansını, verimliliğini, uyumluluğunu ve etkililiğini değerlendirmeye yönelik ayrıntılı bir inceleme sürecidir. Bu denetim türü, kuruluşun genel hedeflerine ve önceliklerine, ayrıca denetlenen spesifik alana bağlı olarak değişen kapsam ve odaklarla yürütülür. Faaliyet denetiminin amacı, organizasyonel süreçlerin iyileştirilmesi için potansiyel alanların belirlenmesi ve stratejik hedeflerle uyumlu bir şekilde organizasyonel performansın artırılmasıdır (Uysal ve Durmuş, 2020).

1.3.2. Denetim teorileri

Bu çalışmada, denetim teorileri, planlı davranış teorisi, atıf teorisi, vekâlet teorisi, polis teorisi, bilgi teorisi, sigorta hipotezi teorisi, kredi güvenilirliği teorisi, kurumsal teori ve düzenleyici yakalama teorileri başlıkları altında ele alınmıştır. Her bir teori, denetim süreçlerinin farklı yönlerine ışık tutarak, denetim uygulamalarının kapsamını, etkinliğini ve güvenilirliğini değerlendirmeyi amaçlar.

1.3.2.1. Planlı davranış teorisi

Planlı Davranış Teorisi, bireylerin inançlarını ve davranışlarını birbirine bağlayan önemli bir teorik çerçeve sunmaktadır. Bu teori, insanların belirli bir davranışı gerçekleştirme niyetlerini anlamaya yönelik olarak geliştirilmiştir ve bireylerin motivasyonlarının, davranışlarının sonuçları üzerindeki etkilerini tahmin etmeyi amaçlar (Ahadiansyah vd., 2019:2). Planlı Davranış Teorisi, denetçilerin etik karar alma süreçlerini, denetim standartlarına uyumu ve görev performanslarını anlamak için etkili bir araç olarak kullanılabilir. Bu teori, özellikle denetçilerin tutumlarını, öznel normlarını ve algılanan davranış kontrolünü inceleyerek, denetim süreçlerindeki kararların ve eylemlerin nasıl şekillendiğini anlamaya çalışır. Ajzen (1991), teorinin temel bileşenlerini şu şekilde tanımlamaktadır:

Davranışsal Niyet: Davranışsal niyet, bir davranışın en doğrudan yordayıcısı olarak kabul edilir. Bireyin, belirli bir davranışı gerçekleştirme konusundaki niyeti, o davranışı gerçekleştirmeye ne kadar hazır olduğunu yansıtan önemli bir göstergedir. Bu niyet, bireyin tutumlarından, öznel normlardan ve algılanan davranış kontrolünden etkilenir. Yani, bir kişi, belirli bir davranışı sergilemeye yönelik niyetini oluştururken, o davranışa karşı duyduğu tutum (olumlu ya da olumsuz), çevresindeki insanların beklentileri (öznel normlar) ve davranışı gerçekleştirme konusunda kendine duyduğu güven (algılanan davranış kontrolü) gibi faktörler doğrudan etkili olur. Bu bağlamda, davranışsal niyet, bireyin gelecekteki davranışlarını tahmin etmek için merkezi bir rol oynar, çünkü niyet, bireyin o davranışı gerçekleştirme konusunda ne kadar motive olduğunu ve ne kadar hazırlıklı olduğunu ortaya koyar.

Davranışa Yönelik Tutum: Bu bileşen, bireyin davranışı gerçekleştirmeye ilişkin genel değerlendirmesini (olumlu veya olumsuz) ifade eder. Davranışın olası sonuçlarına ve bu sonuçların değerlendirilmesine ilişkin inançları içerir. Davranışa yönelik daha olumlu bir tutum, onu gerçekleştirme niyetinin oluşma olasılığını artırır.

Öznel Normlar: Öznel Normlar, bir bireyin belirli bir davranışı gerçekleştirme veya gerçekleştirme konusunda algıladığı sosyal baskı veya etkidir. Başka bir deyişle, öznel normlar, bireyin çevresindeki önemli kişilerin, toplumsal grupların veya organizasyonların beklentilerini ve bu beklentilere uyma gerekliliğini hissetmesini ifade eder. Bu sosyal baskının gücü, bir kişinin davranışını gerçekleştirmeye yönelik niyetinin oluşma olasılığını artırabilir. Eğer bir kişi, çevresindeki kişilerden veya topluluklardan, belirli bir davranışı sergilemesi konusunda güçlü bir beklenti duyuyorsa, bu, o davranışı gerçekleştirmeye yönelik niyetini kuvvetlendirebilir. Öznel normlar; normatif inançlar ve uyma motivasyonu bileşenlerinden oluşur. **Normatif İnançlar:** Bireyin, çevresindeki önemli diğer bireylerin veya grupların, belirli bir davranışı gerçekleştirmesi gerektiğine dair inançlarıdır. Kişi, çevresindekilerin ne yapması gerektiğine dair fikirler edinir ve bu fikirler, onun davranışlarını etkileyebilir. **Uyma Motivasyonu:** Bireyin, bu normatif inançlara uymanın ne kadar önemli olduğunu düşündüğüdür. Yani, birey, toplumsal veya grup baskılarına ne kadar değer veriyorsa, o kadar uyma motivasyonuna sahip olur ve bu da davranışsal niyetlerini şekillendirir.

Algılanan Davranışsal Kontrol: Algılanan davranışsal kontrol; bireyin belirli bir davranışı gerçekleştirme konusunda karşılaştığı engellerin veya kolaylıkların farkında olup, bu engelleri aşma konusunda kendine duyduğu güveni ifade eder. Bu bileşen, bireyin belirli bir davranışı gerçekleştirme sürecinde karşılaşılabileceği zorlukları veya kolaylaştırıcı faktörleri nasıl algıladığıyla ilgilidir. Birey, davranışı yerine getirmek için gerekli kaynaklara, becerilere ve fırsatlara sahip olduğunu düşündüğünde, algılanan davranışsal kontrolün yüksek olduğunu hisseder. Ayrıca, bu kontrolün algılanması, davranışın gerçekleştirilmesinde karşılaşılan engellerin üstesinden gelebilme yeteneğiyle ilgili inançları da içerir. Algılanan davranışsal kontrol, bireyin davranışını gerçekleştirip gerçekleştirmemesi konusunda önemli bir etkidir. Eğer bir birey, belirli bir davranışı yerine getirme konusunda zorluklar yaşasa da bu engelleri aşabileceğine inanıyorsa, o davranışı gerçekleştirmeye yönelik daha güçlü bir niyete sahip olur. Örneğin, denetçiler için, belirli bir denetim prosedürünü uygulamanın zorlukları hakkında inançlar, bu prosedürleri yerine getirme niyetini doğrudan etkileyebilir. Yüksek algılanan davranışsal kontrol, bireyin davranışsal niyetini güçlendirirken, düşük algılanan davranışsal kontrol, niyetin zayıflamasına yol açabilir.

Gerçek Davranışsal Kontrol: Gerçek davranışsal kontrol, bireyin belirli bir davranışı gerçekleştirme veya gerçekleştirme konusunda karşılaştığı engeller üzerinde ne kadar kontrol sahibi olduğunu ifade eder. Bu kontrol, bireyin davranışını kolaylaştıran veya engelleyen hem içsel hem de dışsal faktörler üzerinde sahip olduğu güçle ilgilidir. İçsel faktörler, bireyin kişisel

yetenekleri, bilgi düzeyi veya motivasyonu gibi unsurlar olurken; dışsal faktörler, çevresel koşullar, toplumsal baskılar veya mevcut kaynaklar gibi dışsal etkiler olabilir. Gerçek davranışsal kontrol, bireylerin karşılaştıkları engelleri aşma veya fırsatları değerlendirme konusundaki etkinliklerini belirleyen kritik bir faktördür. Bu kavram, sağlık psikolojisi, tüketici davranışı, çevre psikolojisi ve örgütsel davranış gibi çeşitli alanlarda geniş bir uygulama alanına sahiptir. Gerçek davranışsal kontrol, özellikle davranışları değiştirmeyi amaçlayan müdahaleleri tasarlarırken önemli bir bileşen olarak kullanılır. Örneğin, bir organizasyon, çalışanlarının verimli çalışabilmesi için gerekli kaynakları ve destekleri sağladığında, çalışanların iş performanslarına yönelik daha yüksek gerçek davranışsal kontrol algısı geliştirmelerine yardımcı olabilir. Benzer şekilde, tüketici davranışlarını anlamak ve tahmin etmek için de bu kontrol faktörleri göz önünde bulundurularak daha etkili stratejiler geliştirilir.

Planlı Davranış Teorisi'ne göre, bir bireyin belirli bir davranışı gerçekleştirme niyeti, o davranışa yönelik tutumların ve öznel normların olumlu olması ile doğrudan ilişkilidir. Yani, bir kişi bir davranışa karşı olumlu bir tutuma sahipse ve çevresindeki önemli kişiler de bu davranışı yapmalarını bekliyorsa, o davranışı gerçekleştirme niyeti artar. Bunun yanı sıra, bireyin davranış üzerinde ne kadar algılanan kontrol sahip olduğu da niyetin gücünü etkileyen önemli bir faktördür. Eğer birey, davranışı gerçekleştirebileceğine inanıyorsa ve engellerin üstesinden gelebileceğini düşünüyorsa, o davranışı gerçekleştirme niyeti daha güçlü olacaktır.

Planlı Davranış Teorisi; niyetin, gerçek davranışı tahmin etmede önemli bir rol oynadığını savunur. Bu bağlamda, bireylerin belirli bir davranışı gerçekleştirmeye yönelik güçlü bir niyet geliştirmeleri, o davranışı yerine getirme olasılıklarını artırır. Niyet, bir davranışa yönelik bireysel tutumlar, öznel normlar ve algılanan kontrol düzeyleri ile şekillenir ve bu faktörlerin birleşimi, davranışın gerçekleşme olasılığını yüksek kılar. Ancak, planlı davranış teorisi sadece bu bileşenlere dayanmakla birlikte, bireylerin davranışlarını etkileyebilecek daha geniş dışsal ve içsel faktörlerin varlığını da kabul eder. Dışsal faktörler, ekonomik koşullar, toplumsal baskılar veya çevresel engeller gibi unsurlar olabilirken, içsel faktörler ise bireysel kişilik özellikleri ve motivasyonel farklılıklar gibi bireysel özelliklere dayanır. Bu tür faktörler, planlı davranış teorisinin öngördüğü niyet davranış ilişkisini karmaşıktırabilir ve davranışın gerçekleştirilme olasılığını farklılaştırabilir.

Planlı Davranış Teorisi; denetim hizmetlerine başvurma davranışını anlamak için etkili bir çerçeve sunmaktadır. Bu bağlamda, şirketlerin mali denetim, bağımsız denetim veya iç denetim gibi denetim hizmetlerini arama

ve uygulama eylemi, şirketin bu hizmetleri gerçekleştirme niyetine dayanır. Şirketlerin denetim hizmetlerine yönelik niyetleri, öncelikle şirketin mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik konularına ilişkin tutumları, sektörel normlarla şekillenen öznel normlar ve bu hizmetleri başarılı bir şekilde yerine getirme kapasitesi ile etkilenir. Örneğin, bir şirket finansal raporlamada yüksek düzeyde şeffaflık ve doğruluk standardına değer veriyorsa (tutumlar) ve sektördeki normlar düzenli ve kapsamlı denetimleri teşvik ediyorsa (öznel normlar), bu şirketin bağımsız denetim hizmeti alması muhtemel olacaktır (davranış). Ayrıca, şirketin yeterli kaynak, bilgi ve uzmanlık kapasitesine sahip olması, bu hizmetleri almayı daha olası hale getirecektir. Şirketin denetim hizmetlerine yönelik davranışı, bu hizmetlerin mali şeffaflık ve yasal uyumluluk açısından ne kadar önemli olduğunu anlama derecesine bağlıdır. Örneğin, bir şirket yönetimi, denetim hizmetlerinin bu alanlardaki önemini yüksek derecede vurguluyorsa, şirketin düzenli olarak bağımsız denetim hizmetleri alması gibi bir davranış ortaya çıkabilir. Bu davranış, aynı zamanda şirketin sektörel normlara ve paydaş beklentilerine uyum sağlama çabasını da yansıtır. Dolayısıyla, denetim hizmetlerinin alınması, şirketler için yalnızca mali kaynakların tahsis edilmesi değil, aynı zamanda etik standartlar ve sektördeki konumlarına dair bir ifade de sunar (Varol, 2024).

Planlı Davranış Teorisi, denetim sürecinde önemli bir rol oynayan, denetim kalitesini etkileyen davranışları tahmin etmeye yardımcı olabilir. Özellikle, denetçilerin kontrollerini test etme veya belirlenen son tarihlere uyma gibi kritik davranışları anlamada bu teori etkili olabilir. Yüksek kaliteli denetimler gerçekleştirmek için, güçlü davranışsal niyetlere sahip olan denetçilerin, olumlu tutumlardan, destekleyici normlardan ve çalışma ortamları üzerinde güçlü bir algılanan kontrole sahip olmaları gereklidir. Bu faktörlerin birleşimi, denetçilerin yüksek kaliteli denetim sonuçları elde etme olasılığını artırır. Planlı davranış teorisini denetim alanında uygulayarak, şirketler denetçilerin eylemlerini etkileyen psikolojik ve çevresel faktörleri daha iyi anlayabilirler. Bu anlayış, etik ve etkili denetim uygulamalarını teşvik etmek amacıyla stratejiler geliştirilmesine olanak tanır. Örneğin, şirketler, denetçilerin işlerini daha etkin bir şekilde yapabilmesi için çalışma koşullarını iyileştirebilir veya denetçilerin tutumlarını olumlu yönde şekillendirebilir. Böylece, şirketler yalnızca yasal uyum sağlamakla kalmaz, aynı zamanda denetim kalitesini artırarak sürdürülebilir başarıyı hedefleyebilir.

1.3.2.2. Atıf teorisi

Atıf Teorisi, ilk kez Fritz Heider tarafından geliştirilmiştir. Heider'e göre, her birey başkalarının davranışlarını anlamaya çalışırken, bu davranışların nedenlerini açıklamak için bilgi toplar ve bu bilgileri birleştirir. Heider,

bireylerin bu süreci tıpkı bir bilim insanı gibi, başkalarının eylemlerine mantıklı ve anlamlı açıklamalar getirme çabası içinde olduğunu öne sürer. Başka bir ifadeyle, bir kişi, başkalarının davranışlarını anlamaya çalışırken, bu davranışların altında yatan nedenleri anlamaya yönelik bir içsel isteğe sahiptir. Örneğin, bir hırsızlık olayı meydana geldiğinde, bir birey hırsızın neden hırsızlık yaptığını anlamaya çalışır. Bu süreç, bireyin hırsızın davranışlarına yönelik mantıklı bir açıklama arayışını ifade eder. Atıf teorisi, bireylerin başkalarının eylemlerini nasıl yorumladıklarını ve bu yorumların kişisel ve çevresel faktörlerden nasıl etkilendiğini anlamada önemli bir çerçeve sunar (Ahadiansyah vd., 2018:2).

Weiner'e göre Atıf Teorisi; bir kişinin davranışlarının, kişinin içsel güçlerinin ve dışsal faktörlerin bir kombinasyonu tarafından belirlendiğini belirtir. Bu teoriye göre, denetim sonuçlarının kalitesinin belirleyicisi, denetçinin kişisel özellikleri ile onu harekete geçiren iç ve dış faktörlerin birleşiminden kaynaklanmaktadır (Weiner, 2010). Bu bağlamda, denetim kararları, denetçinin içsel motivasyonları ve dışsal koşullar arasında bir etkileşimin ürünüdür. Atıf Teorisi, denetçinin karar verme sürecinde iç faktörlerin (örneğin güç ve kişisel motivasyonlar) ve dış faktörlerin (örneğin denetçi deneyimi ve görev karmaşıklığı) etkili olabileceğini de ortaya koymaktadır. Bu açıdan bakıldığında, Atıf Teorisi, bireylerin olayları nasıl yorumladıkları ve başkalarının davranışlarını nasıl anlamlandırıp nedenlerini kendi davranışlarına attettikleri hakkında psikolojik bir çerçeve sunmaktadır (Setyowati vd., 2021). Ayrıca, bu teori insanların sosyal dünyalarını anlamlandırma ve bu dünyada nasıl davrandıklarını açıklama konusunda önemli bir araçtır. Atıf Teorisi'nin temel bileşenleri şu şekilde sıralanabilir (Kelley ve Michela, 1980; Manusov ve Spitzberg, 2008):

İçsel ve Dışsal Atıflar: Atıf teorisinin temel bileşenlerinden biri, içsel (yatkinlıksal) ve dışsal (durumsal) atıflar arasındaki ayrımdır. İçsel atıf, bireylerin bir davranışın nedenini, kişinin kişisel özelliklerine, yeteneklerine veya çabalarına bağlamasıdır. Örneğin; bir öğrenci bir testte başarılı olduğunda, başarı içsel bir atıfla açıklanabilir; bu durumda kişi, başarıyı kendi zekasına, çalışkanlığına veya yeteneklerine atfeder. İçsel atıf, bireylerin başarısızlıkları da kendi içsel özelliklerine bağlamalarına yol açabilir. Örneğin; bir kişi bir sınavda başarısız olursa, başarısızlığın nedeni kendi eksiklikleri veya yetersiz çabaları olarak algılanabilir. Öte yandan dışsal atıf, bir davranışın nedeninin, kişinin kontrolü dışındaki faktörlere, çevresel koşullara veya şansa bağlanmasıdır. Örneğin; bir öğrenci bir testi geçemez ise dışsal bir atıf, testin çok zor olduğu veya öğretmenin adil olmadığı şeklinde yapılabilir. Dışsal atıflar; genellikle bireyin başarısızlıklarını veya olumsuz sonuçlarını dışsal faktörlere, kendi kontrolü dışında olan durumlara dayandırır. Bu

tür atıflar, bireylerin olumsuz sonuçlarla karşılaştığında özsaygılarını korumalarına yardımcı olabilir. Bu ayrım; bireylerin nasıl düşündüklerini, olayları nasıl yorumladıklarını ve davranışlarını nasıl anlamlandırdıklarını daha iyi anlamamıza yardımcı olur. İçsel atıflar genellikle bireylerin kişisel sorumluluğu üzerinde durmalarını sağlar, dışsal atıflar ise daha çok dışsal koşullara yönelik bir açıklama sunar.

Kararlılık: Atıf teorisinin bir diğer önemli boyutu, davranışın nedeninin istikrarlı mı (zaman içinde tutarlı) yoksa istikrarsız mı (değişmesi muhtemel) olarak algılandığını ifade eder. Bu boyut, bireylerin bir olayın veya davranışın nedenlerini nasıl değerlendirdiği ve ne kadar kalıcı olduğunu düşündüğü ile ilgilidir. İstikrarlı atıf; davranışın nedeninin zaman içinde nispeten kalıcı olduğu düşünüldüğüdür. Yani, bir kişi, bir davranışın nedenini kişisel özelliklere veya sabit faktörlere bağladığında, bu faktörlerin uzun vadede değişmeyeceği düşünülür. Örneğin; bir birey zekayı bir başarı kaynağı olarak kabul ettiğinde, zeka genellikle sabit ve değişmeyen bir özellik olarak görülür. Bu durumda, birey başarıyı içsel ve istikrarlı bir faktöre atfeder, çünkü zeka zaman içinde çok fazla değişmez. Kararsız atıf ise davranışın nedeninin geçici veya değiştirilebilir olarak görülmesidir. Bu tür atıflarda, davranışın kaynağı, bireyin kontrolü altında olan değişken faktörlere dayanır. Örneğin; bir kişinin ruh hali veya şans, davranışın nedenini açıklamak için kullanılan faktörler olabilir. Bu tür atıflar, bireylerin davranışlarının daha esnek ve geçici olduğu düşüncesine dayanır. Eğer bir kişi sınavda başarısız olursa, bunun nedeni ruh halindeki geçici değişim veya şanssızlık olarak değerlendirilebilir, yani bu faktörler değişebilir ve sonuçları etkileyebilir. İstikrarlı ve istikrarsız atıflar arasındaki fark; bireylerin davranışlarını nasıl yorumladıklarını ve çevrelerindeki dünyayı nasıl anlamlandırdıklarını gösterir. İstikrarlı atıflar, genellikle bireylerin daha kararlı bir dünyaya sahip olmalarına olanak tanırken, kararsız atıflar daha esnek ve değişken bir bakış açısını yansıtır.

Kontrol Edilebilirlik: Atıf teorisinin bir diğer önemli boyutu, davranışın nedeninin bireyin kontrolünde mi yoksa kontrolü dışında mı algılandığını ifade eder. Bu boyut, bireylerin davranışlarının nedenlerini değerlendirirken hangi faktörlerin kendi kontrolü altında olduğunu düşündüklerini ve hangi faktörlerin dışsal etkenler olarak algılandığını gösterir. Kontrol edilebilir atıf; davranışın nedeninin bireyin kontrolünde olduğu düşüncesine dayanır. Yani birey, davranışını belirleyen faktörlerin kendi iradesiyle şekillendiğini ve bu faktörler üzerinde etki yapabileceğini kabul eder. Örneğin; bir öğrenci çok çalışarak akademik başarıya ulaşırsa, bu başarı kontrol edilebilir bir atıf olarak değerlendirilir. Çünkü birey çalışmak gibi çabalarını kontrol edebilir ve bu, başarıya ulaşmada önemli bir faktör olarak görülür. Bu tür

atıflar, bireyin başarıya veya başarısızlığa ulaşmada sorumluluğu olduğunu hissetmesini sağlar. Kontrol edilemeyen atıf ise davranışın nedeninin bireyin kontrolü dışında olduğu düşüncesine dayanır. Yani birey; başarısının ya da başarısızlığının, kendi kontrolü dışında gelişen faktörlere bağlı olduğunu kabul eder. Örneğin; bir kişi zengin bir ailede doğmuşsa, bu durum çoğu zaman kontrol edilemeyen bir başarı nedeni olarak kabul edilir. Zenginlik, bireyin doğrudan kontrol edemeyeceği bir faktördür, dolayısıyla bu tür bir atıf, başarıyı dışsal ve kontrol edilemez bir faktöre bağlar. Bu boyut; bireylerin davranışları anlamlandırma biçimlerini etkiler ve kontrol edilebilen faktörlerin daha fazla sorumluluk yüklediği, kontrol edilemeyen faktörlerin ise daha çok dışsal etkenler olarak görüldüğü bir algıyı ortaya çıkarır. Kontrol edilebilen atıflar genellikle içsel motivasyonu artırırken, kontrol edilemeyen atıflar daha pasif bir tutum sergilenmesine neden olabilir.

Temel Atıf Hatası: Temel atıf hatası; insanların başkalarının davranışlarını açıklarken, içsel faktörlerin (kişisel özellikler, karakteristikler, yetenekler) rolünü aşırı vurgulama ve dışsal faktörlerin (durum, çevresel koşullar, şans) etkisini küçümseme eğiliminde oldukları bir önyargıdır. Bu durum, insanlar başkalarının davranışlarını değerlendirirken, genellikle bu davranışların kişisel özelliklere dayandığını düşünürken, dışsal faktörlerin etkisini göz ardı etme eğilimindedir. Örneğin; bir kişi bir testi geçemezse, bu kişinin zekâsız ya da tembel olduğu düşünülebilir. Ancak bu olumsuz değerlendirme, testin aslında çok zor olduğu veya kişinin hasta olduğu gibi dışsal faktörleri göz ardı edebilir. Temel Atıf Hatası; başkalarının davranışlarını anlamadaki yanlışlıkları ve önyargıları besleyebilir, çünkü dışsal koşulların etkisi göz ardı edilir ve sadece bireyin kişisel özelliklerine odaklanılır. Bu hata; sosyal etkileşimlerde sıkça karşılaşılan bir önyargıdır ve özellikle toplumsal yargıların oluşmasında önemli bir rol oynar. Başkalarının davranışlarını yanlış bir şekilde değerlendirmek, bazen adaletsiz ve hatalı kararların alınmasına yol açabilir.

Kendine Hizmet Eden Önyargı: Kendine hizmet eden önyargı; bireylerin başarılarını içsel faktörlere (kişisel yetenekler, çaba, zekâ) atfetme ve başarısızlıklarını dışsal faktörlere (şanssızlık, zorlayıcı koşullar, dış etkenler) bağlama eğilimidir. Bu önyargı; bireylerin öz-değerlerini koruma amacı güderek, başarı durumunda kendi katkılarını abartarak olumlu bir imaj oluşturmak, başarısızlık durumunda ise sorumluluktan kaçınmak için çevresel veya dışsal etkenleri suçlamalarına neden olur. Örneğin; bir kişi bir projede başarılı olursa, başarıyı kendi zekasına veya sıkı çalışmasına bağlayabilir. Ancak aynı kişi projede başarısız olursa, görevin çok zor olduğu ya da dışarıdan gelen dikkat dağınıcı faktörlerin etkisi nedeniyle başarısız olduğu inancına kapılabilir. Bu davranış, bireylerin kendi imajlarını olumlu

tutmaya yönelik psikolojik bir savunma mekanizmasıdır. Kendine hizmet eden önyargı; kişilerin hatalarından veya başarısızlıklarından kendilerini sorumlu tutmaktan kaçınarak daha olumlu bir özdeğer geliştirmelerine yardımcı olur. Bu önyargı hem kişisel hem de profesyonel hayatta kararların ve davranışların nasıl şekillendiğini anlamada önemli bir rol oynar, çünkü bireylerin objektif değerlendirmelerde bulunmasını engelleyebilir.

Denetimde atıf teorisi; denetçilerin karşılaştıkları sorunları nasıl analiz edip nedenlerini nasıl açıklayacaklarını anlamada önemli bir rol oynar. Bu teori; denetçilerin finansal veriler, hatalar veya yanlış beyanlar gibi durumları değerlendirirken hangi bilişsel önyargılarla hareket ettiklerini ve karar alma süreçlerini nasıl şekillendirdiklerini açıklamaya yardımcı olur. Ayrıca müşteriler veya yönetim tarafından ortaya çıkan tutarsızlıklar ya da düzensizlikler hakkında yapılan açıklamaların nasıl atıflarla temellendirildiğini anlamak da, denetim sürecinin etkinliğini artırabilir. Atıf teorisinin denetim alanına uygulanışı, bu bilişsel süreçlerin ve önyargıların nasıl denetim kararlarına etki ettiğini ortaya koyarak, denetim uygulamalarının daha objektif ve doğru olmasına katkıda bulunur. Atıf Teorisi denetime şu şekilde uygulanabilir (Arifin, 2022; Jaya, vd., 2018):

1. Denetçinin Hata veya Sahtekarlık Değerlendirmesi: Denetçilerin, finansal raporlarda görülen yanlış beyanların kaynağını belirlemeleri, denetim sürecinin önemli bir aşamasıdır. Özellikle, bu yanlış beyanların hatadan (kasıtsız) mı yoksa sahtekarlıktan (kasıtlı) mı kaynaklandığını anlamak kritik bir rol oynamaktadır. Atıf teorisine göre, denetçiler bu yanlış beyanları farklı faktörlere atfedebilirler. Dahili atıflar (sahtekarlık), denetçinin yanlış beyanı, yönetimin etik olmayan davranışları, zayıf iç kontrol sistemleri ya da finansal tabloların kasıtlı olarak manipüle edilmesi gibi içsel faktörlere bağlamasını ifade eder. Dışsal atıflar ise (hata), denetçinin yanlış beyanı, sistem arızaları, ekonomik koşullar veya insan hatası gibi dışsal faktörlere atfetmesini ifade eder. Bu atıfların doğru şekilde anlaşılması, denetçilerin şüphecilik düzeylerini belirlemelerine ve doğru denetim stratejilerini geliştirmelerine yardımcı olabilir (Arifin, 2022; Jaya, vd., 2018; Setyowati, vd., 2021; Weiner, 2010).

2. Atıf ve Denetçi Şüpheciliği: Denetçilerin mesleki şüphecilik göstermeleri, denetim sürecinde kritik bir öneme sahiptir. Atıf teorisi, denetçilerin şüphecilik seviyelerini nasıl belirlediklerini ve bu seviyenin denetim sürecini nasıl şekillendirdiğini etkileyebilir. Örneğin denetçiler tutarsızlıkları; dolandırıcılık belirtileri için daha derinlemesine araştırmaya yönlendirebilecek, kötü yönetim denetimi gibi dahili nedenlere atfedebilirler. Ancak denetçiler bu sorunları; piyasa oynaklığı gibi dışsal faktörlere

atfederlerse, daha hoşgörölü bir tutum sergileyebilir ve dolandırıcılık belirtilerine karşı daha az şüpheci olabilirler. Dış atıflara aşırı güvenen denetçiler, yönetimin dolandırıcılık risklerini küçümseme eğiliminde olabilirken, iç atıflara daha fazla odaklanan denetçiler ise aşırı temkinli olabilirler.

3. Müşteri Açıklamaları ve Denetçilerin Yanıtları: Müşteriler, finansal verilerdeki tutarsızlıkları veya alışılmadık durumları açıklamak için genellikle dışsal faktörlere atıfta bulunurlar; örneğin, ekonomik koşullar, piyasa güçleri veya tedarikçi sorunları gibi dış etkenleri suçlayabilirler. Denetçilerin bu açıklamalara verdikleri yanıtlar ise bilişsel önyargılardan etkilenebilir. Denetçiler, bu tür dışsal atıfların geçerliliğini kritik bir şekilde değerlendirerek, yönetimin iç sorunlar veya potansiyel dolandırıcılık sorumluluğundan kaçmak amacıyla suçu dışarıya atıp atmadığını sorgulamalıdır. Bu değerlendirme, denetçilerin mesleki şüpheciliklerini ve önyargılarını kontrol ederek, dolandırıcılık ve hatalı beyanları daha etkin bir şekilde tespit etmelerini sağlar.

4. Atıf Önyargıları ve Denetim Yargıları: Denetçiler, çeşitli atıf önyargılarına maruz kalabilirler. Temel atıf hatası önyargısına göre, denetçiler bir sorunun nedenini değerlendirirken içsel faktörleri (örneğin, yönetimin bütünlüğü gibi) aşırı vurgulayabilir ve dışsal faktörleri (örneğin, piyasa koşulları veya sistemsel sorunlar gibi) göz ardı edebilirler. Kendine hizmet eden önyargıya dayalı olarak ise denetçiler, özellikle uzun vadeli müşteri ilişkileri söz konusu olduğunda, yönetimle çatışmayı önlemek için bilinçsizce olumlu atıflarda bulunabilirler. Bu da, finansal raporlamada önemli sorunların yeterince raporlanmamasına yol açabilir. Bu tür önyargıların farkında olmak, denetçilerin daha objektif kararlar almasına ve daha sağlam denetim uygulamaları gerçekleştirmelerine yardımcı olabilir.

5. Denetim Kalitesi Üzerindeki Etki: Yanlış atıflar, denetim kalitesini doğrudan etkileyebilecek bilişsel önyargılar arasında yer almaktadır. Denetçiler, denetim sürecinde karşılaştıkları tutarsızlıkları yeterli inceleme yapmaksızın sürekli olarak dışsal faktörlere atfettiklerinde, önemli yanlış beyanları veya dolandırıcılık faaliyetlerini gözden kaçırma riskiyle karşı karşıya kalabilirler. Bununla birlikte, sorunların nedenlerini sürekli olarak içsel faktörlere bağlamak da, gereksiz ve maliyetli denetim prosedürlerinin uygulanmasına ve müşteri ile olan profesyonel ilişkinin zarar görmesine yol açabilir. Bu nedenle, denetçilerin atıflarında denge gözetmeleri ve hem iç hem de dışsal nedenleri nesnel biçimde değerlendirmeleri, yüksek kaliteli bir denetim sağlamak açısından kritik öneme sahiptir.

Atıf teorisinin denetim uygulamalarına entegrasyonu, denetçilerin hem kendi bilişsel önyargılarını hem de denetlenen tarafın açıklamalarının hangi atıf eğilimlerinden etkilendiğini daha iyi anlamalarına olanak tanır. Bu anlayış, denetçilerin mesleki şüpheciliklerini güçlendirmelerine, önyargılı yargılardan kaçınmalarına ve böylece denetim kalitesini artırmalarına katkı sağlar. Atıf teorisi, yalnızca bireylerin davranışlarını değil, aynı zamanda sosyal ilişkiler ve örgütsel süreçler üzerindeki etkilerini açıklamada da önemli bir teorik çerçeve sunar. İnsanların davranışlarının arkasındaki nedenleri nasıl değerlendirdiklerini analiz ederek, farklı durumlar karşısındaki tutumlarını, motivasyonlarını ve tepkilerini daha iyi anlamak mümkündür (Weiner, 2010; Kelley ve Michela, 1980). Denetim sürecinde ise bu teori, hem denetçilerin hem de denetlenen tarafların kararlarını analiz etmede işlevsel bir araçtır. Denetçiler, denetim bulgularını değerlendirirken temel atıf hatası gibi önyargılara kapılmamak adına, içsel ve dışsal faktörleri dengeli şekilde göz önünde bulundurmalı ve tarafsız bir bakış açısıyla hareket etmelidir. Aynı zamanda, denetlenen işletmenin olumsuz bulgulara ilişkin açıklamalarında dışsal nedenlere aşırı atıfta bulunma eğilimini fark etmek, denetçilerin daha gerçekçi ve bilinçli kararlar almasını kolaylaştırır (Arifin, 2022; 2018; Setyowati, vd.,2021).

1.3.2.3. Vekâlet Teorisi

Vekâlet teorisi; müdürler (örneğin hissedarlar) ile acenteler (örneğin şirket yöneticileri) arasındaki ilişki üzerine kuruludur ve acentelerin her zaman müdürlerin en iyi çıkarları doğrultusunda hareket etmeyebileceğini öne sürer. Bu durum, bilgi asimetrisini azaltmak ve hesap verebilirliği sağlamak amacıyla bağımsız denetim mekanizmalarına olan ihtiyacı ortaya çıkarır. Eisenhardt, vekâlet teorisinin muhasebe, siyaset bilimi, örgütsel davranış, ekonomi, pazarlama, finans ve sosyoloji gibi çeşitli disiplinlerde yaygın olarak kullanıldığını belirtmektedir (Adams, 1994; Agoglia vd., 2015). Örneğin; Türkiye’de Koç Holding veya Sabancı Holding gibi büyük ölçekli işletmelerde denetçiler, yöneticilerin karar ve eylemlerinin hissedarların çıkarlarıyla uyumlu olup olmadığını değerlendirmede kritik bir rol üstlenmektedir. Bu bağlamda, bağımsız denetim uygulamaları, yöneticilerin kendi çıkarları doğrultusunda hareket etme olasılığını azaltarak kurumsal yönetişimin güçlendirilmesine katkı sağlar. Bu çerçevede vekâlet teorisi, denetimin teorik temelini oluşturmakta olup denetim sürecinin etkinliğini anlamada önemli kavramlar sunmaktadır. Bu temel kavramlar şu şekilde sıralanabilir (Adams, 1994; Agoglia vd., 2015; Raimo, 2021; Mustapha, 2015).

Hissedar-Temsilci İlişkisi: Bir işletmede, hissedarlar yönetim sorumluluğunu profesyonel yöneticilere devrettiklerinde, taraflar arasında bir temsilcilik ilişkisi ortaya çıkar. Bu çerçevede yöneticiler, işletmeyi hissedarların çıkarları doğrultusunda yönetmekle yükümlüdür. Ancak, yöneticilerin kendi bireysel hedeflerine yönelme riski, çıkar çatışmalarını gündeme getirebilir. Örneğin, yöneticiler kararlarını şirketin değerini artırmak yerine kendi maddi çıkarlarını (primler, kariyer güvenliği gibi) maksimize etmek amacıyla alabilirler. Bu durumda, hissedarlar, yöneticilerin faaliyetlerinin işletme çıkarlarına uygunluğunu sağlamak amacıyla bağımsız dış denetçilere başvurarak güvence sağlamaya çalışırlar.

Bilgi Asimetrisi: Vekâlet teorisinde kritik bir problem olarak öne çıkan bilgi asimetrisi, yöneticilerin şirketin mali durumu ve faaliyetleri hakkında hissedarlardan daha fazla bilgiye sahip olması durumudur. Bu durum, yöneticilerin performansı olduğundan daha olumlu göstermek amacıyla bilgileri saptırma ya da gizleme eğilimine yol açabilir. Bu nedenle bilgi asimetrisinin etkilerini azaltmak amacıyla bağımsız denetim, güvenilir bilgi akışını sağlamak için önemli bir araç haline gelir.

Uygulama: Bağımsız denetimler, hissedarlara yöneticiler tarafından sunulan finansal bilgilerin doğruluğunu nesnel olarak değerlendirme imkânı sağlar. Denetçi, mali tabloların şirketin gerçek finansal durumunu yansıtıp yansıtmadığını inceleyerek yönetimle hissedarlar arasında güven oluşturur. Bu süreç, yöneticilerin hesap verebilirliğini artırarak bilgi asimetrisinden kaynaklanan sorunları en aza indirir.

İzleme ve Hesap Verebilirlik: Vekâlet ilişkilerinde izleme, yöneticilerin kararlarını hissedar çıkarları doğrultusunda almalarını sağlamak için kullanılan temel bir mekanizmadır. Dış denetim, yöneticilerin faaliyetlerinin bağımsız olarak gözden geçirilmesini sağlayarak onların davranışlarını disipline eder. Özellikle halka açık şirketlerde, hissedarların coğrafi olarak dağılmış olması nedeniyle yönetim üzerindeki doğrudan kontrol sınırlıdır. Bu bağlamda, denetim raporu, yönetimin dürüstlikle hareket ettiğine dair önemli bir güvence işlevi görür.

Temsilcilik Maliyeti Olarak Denetim: Vekâlet ilişkileri doğası gereği bazı maliyetleri beraberinde getirir. Bu maliyetler; yöneticilerin davranışlarını izleme (örneğin, denetim ücretleri), yöneticilerin güvenilirliğini kanıtlama amacıyla yaptığı harcamalar ve yöneticilerin hissedar çıkarları yerine kendi çıkarlarını öncelemeleri durumunda oluşabilecek kayıpları kapsar. Denetim, bu maliyetlerden biri olsa da yanlış raporlama, kötü yönetim ya da dolandırıcılığın önüne geçerek hissedarları daha büyük zararlardan koruyabilir.

Ahlaki Tehlikeyi Azaltma: Ahlaki tehlike, yöneticilerin hissedarların çıkarına olmayan davranışlarda bulunma olasılığını ifade eder. Denetim süreci, yöneticilerin bu tür eylemlerini gizlemelerini zorlaştırarak ahlaki tehlikeye karşı caydırıcı bir rol oynar. Örneğin, kısa vadeli kazançları yüksek göstermek amacıyla yapılan kazanç yönetimi ya da yanıltıcı raporlama girişimleri, bağımsız denetim yoluyla tespit edilebilir ve önlenir.

Bağlayıcılık ve Sinyalizasyon: Yöneticiler, yatırımcılara karşı şeffaflık ve güven oluşturmak amacıyla gönüllü olarak bağımsız denetim hizmetlerinden yararlanabilirler. Bu bağlamda denetim, yöneticilerin niyetlerini ortaya koyan bir bağlayıcılık ve sinyalizasyon aracı olarak işlev görür. Saygın bir denetim firmasının tercih edilmesi ya da sık aralıklarla denetim talep edilmesi, yöneticilerin dürüstlük ve açıklık ilkesine bağlı olduklarını gösterebilir ve sermaye maliyetini düşürerek şirketin piyasa değerine olumlu katkı sunabilir.

Denetimde vekalet teorisini uygulamanın faydaları şu şekilde sıralanabilir (Raimo, 2021):

- **Yönetim-Hissedar Çıkar Uyumu:** Denetim süreci, yöneticilerin karar alma süreçlerini hissedarların çıkarlarıyla uyumlu hale getirmeye yardımcı olur. Böylece yöneticilerin, kendi kişisel çıkarları yerine hissedar değerini maksimize etmeye yönelik eylemlerde bulunmaları teşvik edilir.
- **Bilgi Asimetrisinin Azaltılması ve Şeffaflık:** Harici denetimler, yönetim ile hissedarlar arasında var olan bilgi dengesizliğini azaltarak finansal bilgi akışında şeffaflık sağlar. Bu durum, özellikle yatırım kararları açısından bilgiye dayalı hareket edilmesini kolaylaştırır ve güven ortamını destekler.
- **Bağımsız Denetimin Koruyucu Rolü:** Yönetimin hazırladığı finansal tablolar üzerinde bağımsız bir değerlendirme sağlayan denetim mekanizması, potansiyel dolandırıcılık faaliyetlerini veya kasıtlı finansal yanlış beyanları tespit etme ve önleme açısından kritik bir güvence işlevi görür. Böylece hissedarların yatırımları daha etkin bir şekilde korunur.
- **Finansal Karar Almada Bilinçli Yatırımcı Davranışı:** Denetimden geçmiş ve güvenilirliği sağlanmış finansal bilgiler, hissedarlara şirketin mevcut ve gelecekteki performansı hakkında daha doğru öngörüler sunar. Bu da yatırım yapma, hisseyi elde tutma veya elden çıkarma gibi stratejik kararların daha bilinçli bir biçimde alınmasına olanak tanır.

Vekâlet teorisi bağlamında denetim, yöneticiler (acenteler) ile hissedarlar (prensipaller) arasındaki çıkar çatışmalarını azaltmaya yönelik temel bir kontrol mekanizması olarak işlev görür. Dış denetim, yönetime yönelik bağımsız bir gözetim sağlayarak bilgi asimetrisi, ahlaki tehlike ve kötü yönetim gibi vekâlet sorunlarını sınırlamayı amaçlar. Bu yolla denetim, yöneticilerin şirket kaynaklarını hissedarların çıkarları doğrultusunda kullanmalarını teşvik eder. Aynı zamanda şeffaflığın artırılmasına, finansal raporlamaya duyulan güvenin güçlendirilmesine ve daha sağlıklı yatırım kararlarının alınmasına katkı sunar (Adams, 1994; Mustapha, 2015). Ancak bu işlevlerin etkili bir biçimde yerine getirilebilmesi, denetim sürecinin bağımsızlığına, kapsamlılığına ve denetçinin yönetime karşı gerçek bir hesap sorabilirlik oluşturma kapasitesine bağlıdır (Agoglia vd., 2015; Raimo, 2021).

1.3.2.4. Polis Teorisi

Denetim mesleğinin ilk dönemlerinde denetçiler genellikle “polis” olarak nitelendirilmiş, bu anlayış zamanla değişmiş olsa da kamuoyunun denetime dair algısını hâlâ önemli ölçüde etkilemeye devam etmiştir. Polis teorisine göre, denetçilerin temel görevi; finansal tablolarda yer alan hataları ve dolandırıcılık faaliyetlerini tespit etmek ve önlemektir. Bu teori, işletmelerin yasalara uygun hareket etmesini sağlama ve finansal suistimalleri engelleme amacıyla denetimi bir gözetim aracı olarak konumlandırır (Ittonen, 2010; Olagunju ve Owolabi, 2021). Örneğin Türkiye’de, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), bankacılık sektöründe finansal güvenilirliği sağlamak adına, bağımsız dış denetçileri dolandırıcılık ve usulsüzlükleri önlemeye yönelik bir denetim mekanizması olarak kullanmaktadır. Her ne kadar günümüzde denetçilerin yalnızca dolandırıcılık tespitinden sorumlu olmadığı kabul edilse de denetim sürecinde dolandırıcılık risklerini değerlendirmeleri ve önemli tutarsızlıkları fark etmeleri beklenmektedir. Denetimde polis teorisinin temel yönleri şu şekilde sıralanabilir (Akinadewo vd., 2024; Khan vd., 2023):

Dolandırıcılık Tespitine Odaklanma: Polis teorisi, denetim sürecinin temelinde dolandırıcılık ve yasa dışı faaliyetlerin tespiti olduğu varsayımına dayanır. Bu yaklaşıma göre denetçilerin birincil sorumluluğu, finansal tablolardaki sahtekârlık veya önemli usulsüzlükleri belirlemektir. Bu çerçevede denetçi, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak amacıyla adeta bir “dedektif” gibi hareket eder.

Geleneksel Yaklaşımdan Günümüze Değişen Rol: Denetim uygulamaları zamanla evrilmiş ve denetçilerin rolü yalnızca dolandırıcılık tespitine

indirgenmekten çıkarak daha kapsamlı bir hale gelmiştir. Günümüzde denetçilerin sorumluluğu, finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerip içermediğine dair makul güvence sağlamaktır. Bu yanlışlıklar ister hata ister hile kaynaklı olsun, denetim süreci; iç kontrollerin etkinliğini değerlendirmeyi, risk unsurlarını analiz etmeyi ve muhasebe standartlarına uygunluğu denetlemeyi de kapsar.

Denetçilerin Günümüzdeki Rolü: Modern denetim anlayışı, risk odaklı bir yaklaşımı benimseyerek denetçilerin yalnızca denetim yapan kişiler olmaktan çok, aynı zamanda kurumsal yönetim ve iç kontrol sistemlerine yönelik yapıcı önerilerde bulunan uzmanlar olarak konumlanmasını sağlar. Dolandırıcılık tespiti, denetçilerin sorumluluk alanları içinde yer alsa da artık merkezi bir işlev değil; denetim sürecinin bir parçasıdır. Denetçiler ayrıca finansal raporlama süreçlerinin güvenilirliğini artırmak, iç kontrol yapılarının zayıf yönlerini belirlemek ve yönetim için tavsiyelerde bulunmak gibi daha analitik roller üstlenmektedir

Polis teorisi, denetçinin rolünü ve işinin karmaşıklığını yeterince kapsamlı bir şekilde ele almaz. Bu teori, denetçilerin yalnızca dolandırıcılık tespitine odaklanmasını öngörürken, günümüz denetim pratiklerinde finansal tabloların doğruluğunu onaylama, finansal bütünlüğü artırma ve iç kontrol sistemlerini değerlendirme gibi daha geniş sorumluluklar da bulunmaktadır. Modern denetim anlayışında, sahtekarlık tespiti bir denetimin sadece bir yönüdür. Denetçiler, daha çok danışmanlık sağlama, risk yönetimini güçlendirme ve organizasyonel performansı iyileştirme gibi stratejik rollere de sahiptir. Bu bağlamda, polis teorisi, denetim sürecindeki bu çok yönlü ve analitik yaklaşımı yansıtmadığı için günümüzde geçerliliğini kaybetmiş bir teori olarak kabul edilmektedir (Ittonen, 2010; Ruhnke ve Schmidt, 2014).

1.3.2.5. Bilgi Teorisi

Denetimde bilgi teorisi, denetçilerin finansal tabloların doğruluğuna dair kamuoyuna güvence sağlama sorumluluğunu vurgular. Bu güvence, paydaşların daha bilinçli ve sağlıklı kararlar almasına yardımcı olur. Örneğin, Türkiye'deki Borsa İstanbul'da denetlenen finansal tablolar, yatırımcılara güvenilir verilere erişim sağlar ve bu da onların yatırım kararlarını daha güvenle almalarına olanak tanır. Bilgi teorisinin temel düşüncesi, denetçinin rolünün yalnızca dolandırıcılığı veya hataları tespit etmekle sınırlı olmadığı, aynı zamanda yatırımcılar, alacaklılar ve diğer finansal rapor kullanıcıları için sağlanan bilgilerin kalitesini artırmaya yönelik bir sorumluluğa sahip olduğudur (Grosu ve Chersan, 2013; Buchanan ve Gibb, 2008). Bu bağlamda, denetimde bilgi teorisinin temel bileşenleri, denetçinin yalnızca

yanlışları düzeltmek değil, aynı zamanda finansal raporların doğruluğunu artırarak paydaşların karar alma süreçlerini desteklemek olarak özetlenebilir. Denetimde bilgi teorisinin temel yönleri şu şekilde sıralanabilir (Grosu ve Chersan, 2013; Buchanan ve Gibb, 2008):

Bilgi Asimetrisinin Azaltılması: Bilgi teorisinin önemli bir rolü, işletme yönetimi ile dış paydaşlar arasındaki bilgi asimetrisinin azaltılmasıdır. İşletme yönetimi, şirketin operasyonları ve finansal durumu hakkında daha derinlemesine ve içeriden bilgiye sahipken, dış paydaşların (örneğin yatırımcılar ve alacaklılar) finansal tablolara güvenmesi gerekmektedir. Bu noktada denetçiler, finansal raporların doğruluğunu onaylayarak dış kullanıcılara, aldıkları bilgilerin doğru ve güvenilir olduğu konusunda güvence verirler. Böylece, denetçiler yatırımcıların ve alacaklıların güvenilir verilere ulaşmalarına yardımcı olurlar, bu da daha bilinçli kararlar alabilmelerini sağlar.

Karar Vermeyi Geliştirme: Bilgi teorisi, yüksek kaliteli ve denetlenmiş finansal bilgilerin, yatırımcılar, kredi verenler veya düzenleyiciler gibi paydaşların daha bilinçli kararlar almasına olanak sağladığını savunur. Türkiye'deki Borsa İstanbul gibi sermaye piyasalarında, yatırımcılar bir şirketin finansal sağlığını ve gelecekteki beklentilerini değerlendirmek için denetlenmiş finansal tablolara güvenirlirler. Denetçiler, bu raporların şirketin gerçek finansal durumunu doğru şekilde yansıttığından emin olarak, paydaşların doğru ve güvenilir bilgilere dayalı kararlar almasına önemli bir katkı sağlarlar.

Sinyalleme İşlevi: Bilgi teorisi çerçevesinde, denetlenmiş finansal tablolar şirketin güvenilirliği ve finansal sağlığını gösteren bir sinyal işlevi görür. Kendilerini dış denetimlere tabi tutan şirketler, piyasaya şeffaflık ve iyi yönetim ilkelerini vurgulayan olumlu bir sinyal gönderirler. Sıkı dış denetimden geçen şirketler, potansiyel yatırımcılar veya kredi verenler tarafından daha güvenilir kabul edilirler. Bu bağlamda, yatırımcıları çekmeyi amaçlayan firmalar, şeffaflıklarını ve operasyonel bütünlüklerini göstermek için genellikle denetlenmiş finansal raporları kullanır.

Riski Azaltma: Denetçiler, finansal raporlarda bulunan yanlış bilgi riskini azaltmaya yardımcı olurlar. Finansal verilerin doğruluğunu denetleyerek, yatırımcıları ve diğer paydaşları yanıltabilecek hata veya yanlış beyan olasılığını minimize ederler. Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) gibi düzenleyici kurumlar, şirketlerin finansal durumlarına ilişkin güvenilir ve doğru raporlar sunduğundan emin olmak için dış denetim raporlarına başvururlar. Bu şekilde, yatırımcıların ve piyasa istikrarının korunmasına katkı sağlar.

Piyasa Verimliliğini İyileştirme: Denetçiler, doğru ve güvenilir finansal bilgiler sağlayarak finansal piyasaların verimliliğini artırmaya katkı sağlarlar. Yatırımcılar ve diğer piyasa katılımcıları, denetimden geçmiş yüksek kaliteli bilgilere erişim sağlayarak daha etkili kararlar alabilirler. Özellikle gelişmekte olan piyasalarda, örneğin Türkiye’de, denetlenmiş finansal tabloların mevcudiyeti yatırımcı güvenini artırarak piyasa belirsizliklerini azaltır ve daha verimli piyasa operasyonlarına olanak tanır.

Denetimde bilgi teorisinin pratik sonuçları şu şekilde sıralanabilir (Grosu ve Chersan, 2013):

Yatırımcı Güveni: Yatırımcılar, bağımsız denetimlerin sunduğu güvence sayesinde denetlenmiş finansal raporlara, denetlenmemiş raporlara kıyasla daha fazla güven duyarlar. Bu güven, yatırımcıların şirketlere yönelik ilgisini artırabilir ve şirketlerin daha düşük sermaye maliyetleri ile finansman sağlamasına olanak tanıyabilir. Yatırımcıların denetim süreçlerine duyduğu güven, piyasada daha fazla sermaye akışı ve daha istikrarlı bir finansal ortam yaratılmasına katkı sağlar.

Kredi Değerliliği: Borç verenler, özellikle bankalar ve finansal kuruluşlar, kredi değerlendirme süreçlerinde denetlenmiş finansal raporlara büyük ölçüde güvenirler. Denetlenen finansal veriler, borç verenlerin riskleri daha iyi değerlendirmelerini sağlar ve böylece daha doğru ve güvenilir kararlar almalarına yardımcı olur. Bu, borç verenlerin yatırımlarını güvence altına alırken, aynı zamanda finansal piyasaların daha sağlıklı işlemesine katkıda bulunur.

Düzenlemeye Uygunluk: Bilgi teorisi çerçevesinde, denetim şirketlerin yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygunluklarını sağlamada önemli bir rol oynar. Denetçiler, şirketlerin ilgili düzenlemelere ve yasal gerekliliklere uyum gösterdiklerini doğrulayarak, piyasada şeffaflık ve hesap verebilirliği teşvik ederler. Bu süreç, düzenleyici otoritelerin denetim raporlarına dayalı olarak piyasaların düzenli işleyişini kontrol etmelerini ve şeffaflık ilkelerini pekiştirmelerini sağlar.

Özetle denetimde bilgi teorisi; denetçilerin finansal bilgilerin kalitesini ve güvenilirliğini artırmadaki kritik rolünü vurgular. Bu teori; denetimin bilgi asimetrisinin azaltılmasına yardımcı olduğunu, finansal riskleri hafiflettiğini ve daha verimli bir piyasa işleyişini teşvik ettiğini savunur. Ayrıca, denetim sürecinin odak noktasının yalnızca dolandırıcılık tespitinden, paydaşların bilinçli kararlar alabilmesi için değerli ve güvenilir bilgiler sağlama amacına kaydığını belirtir.

1.3.2.6. Sigorta Hipotezi Teorisi

Denetimdeki sigorta hipotezi, dış denetimlerin bir şirketin finansal tablolarının doğruluğuna dair güvence sağlayarak, paydaşların algıladıkları riskleri azalttığını ve olası finansal kayıplara karşı koruma sağladığını ileri sürmektedir (Grosu ve Chersan, 2013; O'Reilly vd., 2006). Bu hipoteze göre, denetimler, finansal tabloların güvenilirliğini onaylayarak paydaşlar için bir tür sigorta işlevi görür. Türkiye'deki şirketlerin tahvil ihraç etmesi veya yabancı yatırım çekmeye çalışması gibi durumlarda, denetlenmiş finansal raporlar, yatırımcılara daha güvenli bir ortam sunar. Bu raporlar, yatırım yapmanın algılanan risklerini azaltır ve potansiyel kayıplara karşı bir tür koruma sağlar. Sigorta hipotezinin temel kavramları şu şekilde sıralanabilir (O'Reilly vd., 2006; Grosu ve Chersan, 2013; Brown vd., 2013; O'Reilly, 2000):

Denetim Riskini Azaltma: Sigorta hipotezine göre, dış denetimler finansal bilgilere dayalı riskleri azaltan bir güvenlik ağı işlevi görmektedir. Yatırımcılar, alacaklılar ve diğer paydaşlar, denetimlerin finansal tabloların doğruluğuna dair sağladığı güvenceyi, riskleri azaltan önemli bir faktör olarak görürler. Denetim, finansal riskleri tamamen ortadan kaldırmaya da sunulan finansal verilerin doğru ve adil olduğuna dair ek bir güvence sağlar. Örneğin, denetlenen mali tablolarda önemli bir yanlış beyan olmadığı takdirde, yatırımcılar ve alacaklılar, yatırım yapma veya borç verme konusunda kendilerinden emin olurlar ve bu sayede daha bilinçli kararlar alabilirler.

Paydaş Güvencesi: Sigorta hipotezi, dış denetimlerin, paydaşlara şirketin mali durumu hakkında gizli bir garanti sağladığını öne sürer. Bu güvence, özellikle mali yanlış beyanlar veya dolandırıcılık risklerinin algısını azaltmaya yardımcı olur. Şirketlerin dış denetimden geçmesi, paydaşlara mali bilgilerinin bağımsız bir denetçi tarafından denetlendiği sinyalini verir. Bu durum, yönetimin finansal raporlamasında herhangi bir yanlışlık veya manipülasyon yapma olasılığını düşürerek, paydaşların güvenini pekiştirir.

Yasal Sorumluluktan Korunma: Denetimler, işletme yönetimi için olası yasal sonuçlardan korunma anlamına da gelir. Bir şirketin mali tablolarında yanlış beyanlar tespit edilirse, yönetim, finansal tabloların doğruluğu konusunda denetçilerin güvence verdiğini ve bu durumun potansiyel olarak yasal yükümlülüklerini azaltacağını savunabilir. Örneğin, denetim sürecinden sonra ortaya çıkan finansal yanlış beyanlar veya dolandırıcılık durumlarında, yönetim, bağımsız denetimi bir savunma unsuru olarak kullanabilir. Ayrıca, denetçiler de finansal yanlış beyanları en aza indirerek yönetime yasal bir koruma katmanı sağlamaktadır.

Yatırımcı Güveni ve Azaltılmış Sermaye Maliyeti: Sigorta hipotezi, denetlenen finansal tabloların yatırımcılar ve alacaklılar için güven oluşturduğunu ve bu güvenin şirket için daha düşük sermaye maliyetlerine yol açtığını savunur. Bu güven, finansal belirsizlikleri azaltarak daha fazla yatırımcıyı cezbedebilir ve şirketin kredi alma koşullarını iyileştirebilir. Özellikle, Borsa İstanbul gibi rekabetçi sermaye piyasalarında denetlenen finansal tabloları olan şirketler, genellikle daha güvenilir ve şeffaf olarak kabul edilir, bu da onlara uygun oranlarda kredi sağlamada ve daha fazla yatırım çekmede avantaj sağlar.

Risk Transferi: Sigorta hipotezi, paydaşların finansal risklerinin bir kısmını denetim firmasına devretmelerini de ifade eder. Bu hipoteze göre, denetçiler finansal yanlış beyanlarda bulunma durumunda doğrudan tazminat ödemese de yanlış beyanların ortaya çıkma olasılığını azaltır. Bazı durumlarda, denetçilerin ihmalkâr davranışları tespit edilirse, paydaşlar denetim firmasından tazminat talep edebilir. Denetçilerin sorumluluk sigortası yaptırmaları, denetim sürecinin bir miktar risk transferi sağladığını gösterir. Özellikle bankacılık ve sigortacılık gibi sıkı düzenlemelere tabi sektörlerde, denetlenen mali tablolar bir koruma mekanizması işlevi görür, şirketlerin düzenlemelere uymasını sağlar ve finansal çöküş riskini azaltır. Örneğin, Enron ve WorldCom gibi büyük finansal skandallarda, paydaşlar denetçileri, finansal dolandırıcılığı tespit etmedikleri için sorumlu tutmaya çalışmışlardır. Bu tür risklerin tespit edilemiyor olması, denetçilerin sorumluluk taşıyan bir sigorta fonksiyonu görmesi gerektiği beklentisini yaratmaktadır.

Denetimdeki sigorta hipotezi; denetim sürecini paydaşlara, finansal tablolara güvendikleri zaman risklerini azaltmalarına yardımcı olan bir koruma aracı olarak görür. Bu hipotez; finansal şeffaflık sağlayarak ve olası finansal kayıpları en aza indirerek yatırımcılar, alacaklılar ve düzenleyiciler arasında güven inşa eder. Denetimler, paydaşların finansal veriler hakkında daha emin olmalarını sağlar ve bu da alınacak kararların daha sağlam temellere dayanmasına katkı sunar. Ancak, denetimler finansal riskleri azaltmaya yardımcı olsa da tüm finansal risklere karşı kusursuz bir garanti sunmaz. Finansal tablo hataları veya dolandırıcılık gibi durumlar, denetim sürecinde gözden kaçabilir ve bu nedenle denetimler, riskleri tamamen ortadan kaldırmaz, yalnızca minimize etmeye çalışır.

1.3.2.7. Kredi Güvenilirliği Teorisi

Kredi güvenilirliği teorisi, denetimin birincil işlevinin, bir şirketin finansal tablolarına güvenilirlik kazandırmak olduğuna vurgu yapar. Bu teoriye göre

dış denetimler, yatırımcılar, alacaklılar, düzenleyiciler ve finansal bilgilerin diğer kullanıcılarına finansal tabloların güvenilir, doğru ve geçerli standartlara uygun olarak hazırlandığına dair güvence sağlar. Artan güvenilirlik, şirketin finansal bilgilerine duyulan güveni artırır ve dış paydaşlarla olan ilişkileri güçlendirir (Olagunju ve Owolabi, 2021). Örneğin; Türkiye’deki büyük kredi veren kurumlar, Ziraat Bankası ve Garanti BBVA gibi, kredileri onaylamadan önce işletmelerin finansal durumlarını değerlendirmek için denetlenmiş finansal tablolar talep edebilirler. Bu güvence, alacaklıların riskleri azaltmalarına ve bilinçli kararlar almalarına yardımcı olur. Kredi güvenilirliği teorisinin temel yönleri şu şekilde sıralanabilir (Olagunju ve Owolabi, 2021; Muchugia, 2018; Cordoş vd., 2020; Ittonen, 2010):

Finansal tablolara güvenin artması: Kredi güvenilirliği teorisi, denetimlerin finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini artıran önemli bir işlev gördüğünü vurgular. Denetim süreci, yönetim tarafından hazırlanan finansal bilgilerin bağımsız bir denetçi tarafından doğrulanmasını sağlar. Bu doğrulama, finansal tabloların yanlış beyan veya hatalar içerdiği algısının önüne geçer ve yatırımcılar ile alacaklıların, denetim sürecinin ardından finansal tablolara olan güvenlerini pekiştirir. Yatırımcılar ve alacaklılar, denetçilerin işletme bilgilerini detaylı bir şekilde incelediklerini bilerek, denetlenen finansal tablolara güvenme konusunda daha istekli olurlar.

Daha düşük sermaye maliyeti: Güvenilir ve denetlenmiş finansal tablolar, şirketlerin finansmana erişimini kolaylaştırarak daha düşük maliyetle sermaye temin etmelerini sağlar. Yatırımcılar ve alacaklılar, finansal durumun doğruluğuna ve güvenilirliğine güvenerek, denetlenen finansal bilgilere sahip şirketlere daha kolay yatırım yapar veya borç verirler. Örneğin, denetlenmiş finansal tablolara sahip bir şirket, finansal tablolarının güvenilirliği sayesinde borç verenlerin risk algısını düşürerek bankalardan daha düşük faiz oranlarıyla kredi alabilir. Benzer şekilde, yatırımcılar da finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından doğrulandığını bilerek daha düşük bir öz sermaye getirisi talep edebilirler.

Şeffaflık ve hesap verebilirlik: Denetim, bir şirketin finansal raporlama süreçlerinde şeffaflık ve hesap verebilirliği artıran bir faktördür. Harici denetçiler, yönetimin finansal beyanatları üzerinde bağımsız bir kontrol mekanizması sağlar ve bu da genel piyasa güvenini artırır. Şirketler, gönüllü olarak kendilerini dış denetime tabi tuttuklarında, finansal raporlama standartlarına uyma konusundaki kararlılıklarını ve mali sağlıklarını gizleme veya yanlış tanıtma niyetinde olmadıklarını gösterirler. Bu, özellikle yatırımcıların karar alma süreçlerinde finansal tablolara büyük ölçüde güvendiği halka açık şirketler için kritik bir öneme sahiptir.

Bilgi asimetrisinin azaltılması: Kredi güvenilirliği teorisi, şirket yönetimi ile dış paydaşlar arasındaki bilgi asimetrisinin de ortadan kaldırılmasına yardımcı olur. Şirket yönetimi genellikle şirketin mali durumu hakkında daha fazla bilgiye sahipken, denetimler bu bilgi farkını azaltmaya katkı sağlar. Denetim sayesinde, paydaşlar şirketin mali durumu hakkında bağımsız ve nesnel bir değerlendirme yapılmasını güvence altına alır. Bu, özellikle şirketlerin halka arzı veya tahvil ihracı gibi durumlarda önemlidir; çünkü denetim, dış paydaşların finansal tabloların şirketin gerçek performansını yansıttığından emin olmalarına yardımcı olur ve belirsizlik ile olumsuz seçim riskini azaltır.

Düzenleyici uyumluluk ve kurumsal yönetim: Denetimler, şirketlerin düzenleyici gerekliliklere uymasını ve iyi kurumsal yönetim uygulamaları sergilemesini sağlayan önemli bir mekanizmadır. Denetimler, şirketlerin finansal tablolarına güvenilirlik kazandırarak, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelere uygunluklarını gösterir. Bu, düzenleyiciler ve paydaşlar için son derece önemli bir unsurdur. Örneğin, birçok ülkede halka açık şirketlerin finansal tablolarının denetlenmesi, yasal bir zorunluluk olup, bu zorunluluk sayesinde paydaşlar güvenilir ve şeffaf finansal bilgilere erişim sağlayabilirler.

Kredi güvenilirliği teorisine göre denetimin faydaları (Cordoş, vd., 2020):

- **Güvenilir Finansal Bilgiler Sağlama:** Denetimler, paydaşlara güvenilir finansal bilgiler sunarak yatırımcıların, kredi verenlerin ve diğer tarafların daha kaliteli ve bilinçli kararlar almasına yardımcı olur.
- **Piyasa Güveninin Artması:** Denetimler, finansal tablolara güvenilirlik kazandırarak piyasa güvenini artırır ve bu sayede finansal piyasaların istikrara kavuşmasına katkı sağlar.
- **Daha Düşük Borçlanma Maliyetleri:** Finansal tabloları denetlenen şirketler, genellikle daha düşük borçlanma maliyetleri ile karşılaşır ve denetimin sağladığı güvenilirlik sayesinde daha kolay yatırım çekebilirler.

Özetle kredi güvenilirliği teorisi; denetimlerin finansal tabloların güvenilirliğini ve itibarını artırmadaki kritik rolünü vurgular. Bu teoriye göre denetçiler, şirketin finansal bilgilerini bağımsız ve nesnel bir şekilde inceleyerek, paydaşların bilinçli kararlar almasına ve finansal yanlış beyanlardan kaynaklanan riskleri azaltmasına yardımcı olur. Bu güvenilirlik, bir şirketin sermayeye erişim, düzenleyici gerekliliklere uyum sağlama ve piyasada güçlü bir itibar sürdürme yeteneği açısından son derece önemlidir.

1.3.2.8. Kurumsal Teori

Kurumsal teori, denetim uygulamalarının sadece finansal raporların teknik gerekliliklerinden değil, aynı zamanda kurumsal baskılar, normlar ve düzenlemeler gibi dışsal faktörlerden etkilendiğini savunur. Bu teoriye göre, denetim süreci sosyal, yasal, politik ve mesleki baskılar gibi dış çevresel faktörlere yanıt olarak gelişir. Bu baskılar, denetimlerin nasıl yürütüleceğini ve denetçilerin davranışlarını şekillendirerek farklı endüstriler ve bölgeler arasında standartlaştırılmış uygulamaların ortaya çıkmasına neden olur (Al-Twajry, vd., 2003; Baker, vd., 2014). Örneğin, Türkiye'deki Türk Ticaret Kanunu, özellikle halka açık şirketlerde yasal gereklilikleri karşılamak ve kurumsal şeffaflığı sağlamak amacıyla şirketlerin denetim yapmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu durum, tutarlı ve kapsamlı denetimler için kurumsal bir baskı oluşturmaktadır.

Kurumsal teorinin temel kavramları şu şekilde sıralanabilir (Rollins ve Bremser, 1997; Al-Twajry, vd., 2003; Baker, vd., 2014; Mujalli ve Almgrashi, 2020):

Kurumsal Baskılar: Kurumsal teori; denetim firmaları ve şirketler de dahil olmak üzere kuruluşların, çevrelerinin kurallarına ve normlarına uymak için baskılarla karşı karşıya olduğunu öne sürer. Bu baskılar, düzenleyici kurumlar, mesleki dernekler ve toplumsal beklentiler gibi farklı kaynaklardan gelebilir. Denetçiler ve şirketler, meşru görünmek ve dış beklentilere uyum sağlamak amacıyla belirli standart uygulamalarını benimsemek zorunda kalırlar. Örneğin, Türkiye'deki denetim firmaları, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) gibi düzenleyici otoriteler tarafından belirlenen denetim standartlarına uymak durumundadır. Bu düzenlemeler, şirketlerin denetim prosedürlerini ve raporlama uygulamalarını etkileyerek ulusal ve uluslararası standartlarla uyum içinde olmalarını sağlar.

İzomorfizm: Kurumsal teori, kuruluşların dış baskılar nedeniyle zamanla daha benzer hale gelmelerini sağlayan izomorfizm sürecini tanımlar. Bu süreç üç türde incelenebilir: Zorlayıcı İzomorfizm, denetim şirketlerinin yasal düzenlemeler ve zorunlu gereklilikler nedeniyle belirli denetim uygulamalarını kabul etmeleri gerektiğini ifade eder. Taklitçi İzomorfizm ise, başarılı şirketlerin denetim uygulamalarını diğer şirketlerin taklit etmesini ve böylece belirli denetim prosedürlerinin yayılmasını anlatır. Son olarak, Normatif İzomorfizm, uluslararası muhasebe kuruluşları ve mesleki normlardan etkilenen denetçilerin, davranışlarını ve kullandıkları yöntemleri şekillendirmelerini ifade eder.

Meşruiyet: Kurumsal teorinin temel itici güçlerinden biri meşruiyet arzusudur. Şirketler ve denetim firmaları, kabul görmüş normlara ve standartlara uyarak meşruiyet kazanmayı hedeflerler. Denetimler yalnızca finansal hataları veya dolandırıcılıkları tespit etmek için değil, aynı zamanda şirketin toplumsal kabul görmüş kurallara ve mesleki standartlara uygun hareket ettiğini göstermek amacıyla yapılır. Yeni yatırımlar arayan şirketler, genellikle uluslararası standartları takip eden tanınmış denetim firmalarıyla çalışarak meşruiyetlerini artırmak isterler. Bu şekilde denetim, paydaşlara şirketin finansal raporlamasının güvenilir olduğunu ve küresel normları karşıladığını güvence altına alır.

Mesleki Örgütlerin Rolü: Mesleki örgütler, denetim uygulamalarının şekillendirilmesinde kritik bir rol oynamaktadır. Türkiye'deki Kamu Gözetim Kurumu ve ABD'deki Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) gibi kuruluşlar, denetim standartları, etik kurallar ve eğitim gerekliliklerini belirler. Kurumsal teori, denetçilerin mesleki meşruiyetlerini korumak ve cezai yaptırımlardan kaçınmak için bu kurallara uymalarını önerir. Örneğin Türkiye'deki denetim firmaları, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) belirlediği standartlara uymalı ve denetçilerin kurumsal beklentilere uygun hareket etmelerini sağlamak için Yeminli Mali Müşavirler Odası'ndan sertifikalarını almalıdır.

Kültürel Etki ve Toplumsal Beklentiler: Toplumsal normlar ve kültürel beklentiler, denetim uygulamalarını etkileyen önemli bir faktördür. Farklı ülke ve bölgelerdeki denetçilerin rolleri, kurumsal yönetim ve şeffaflık konusundaki görüşler farklılık gösterebilir. Denetçiler, toplumsal meşruiyeti korumak için bu kültürel beklentilere uyum sağlamalıdır. Örneğin, bazı ülkelerde denetçilerin dolandırıcılığa karşı daha güçlü bir bekçilik rolü üstlenmeleri beklenirken, bazı yerlerde daha çok uyumluluğa odaklanılmaktadır. Türkiye'de 2001 bankacılık krizinin ardından yaşanan mali şeffaflık kültüründeki değişim, bankalar ve diğer finansal kurumların denetim uygulamalarını etkilemiştir.

Şirketin İtibarı: Kurumsal teori, denetim şirketlerinin piyasada belirli bir itibarı korumak için baskı altında olduğunu açıklar. Denetim şirketlerinin, küresel denetim standartlarına uymaları beklenir. Bu durum, şirketlerin kurumsal normlara uyum sağlamaları ve küresel ofislerinde tutarlı kaliteyi garanti etmeleri gerektiğini ifade eder. Büyük işletmeler, finansal tablolarının güvenilirliğini göstermek için genellikle uluslararası alanda tanınan büyük denetim firmalarından hizmet alırlar. Bu şekilde, denetim şirketleri, uluslararası standartlara uygunluk sağlayarak piyasada kendilerine olan güveni pekiştirir ve itibarlarını korurlar.

Kurumsal teorinin denetimde sağladığı faydalar şu şekilde sıralanabilir (Mujalli ve Almgrashi, 2020):

- **Standartlaşma ve Güvenilirlik:** Kurumsal baskılar, farklı firmalar ve bölgeler arasında denetim uygulamalarının standardizasyonuna yol açar. Bu süreç, finansal raporlamada tutarlılığın ve güvenilirliğin artırılmasını sağlar. Denetim firmaları, yerel ve uluslararası düzenlemelere uyum göstererek, farklı pazarlarda kabul gören uygulamalara benzerlik sağlar ve bu da tüm paydaşlar için daha güvenilir raporlar sunulmasına olanak tanır.
- **Meşruiyet ve Güven:** Kurumsal normlara ve düzenlemelere uyan denetçiler, denetim süreçlerinin güvenilirliğini artırarak paydaşların güvenini kazanır. Bu da denetçilerin ve denetim firmalarının meşruiyet kazanmasını sağlar. Şirketler, toplumsal kabul görmüş kurallar ve mesleki standartlarla uyumlu hareket ettiklerinde, yatırımcılar ve diğer paydaşlar için güven oluştururlar.
- **Değişen Ortamlara Uyum:** Kurumsal teori, denetim firmalarının düzenleyici, sosyal ve kültürel ortamlardaki değişikliklere nasıl uyum sağladığını açıklar. Bu uyum, denetim firmalarının piyasada alakalı ve saygın kalmalarını sağlar. Şirketler, yerel ve küresel düzeydeki değişen yasal düzenlemelere, sosyal beklentilere ve kültürel normlara uyum göstererek rekabet avantajı elde edebilirler.

Kurumsal teori, denetim uygulamalarını şekillendiren dış faktörlerin önemini vurgular. Düzenleyici kurumlar, mesleki örgütler, kültürel beklentiler ve toplumsal normlar, denetim süreçlerini ve denetçilerin davranışlarını etkileyen önemli unsurlardır. Bu unsurlar, denetçilerin, şirketlerin ve denetim firmalarının belirli normlara ve düzenlemelere uyum sağlamasını teşvik eder. Ancak kurumsal teorinin uygulamaları bazı olumsuz sonuçlar doğurabilir. Kurumsal teori, aşırı uyum sağlama riskini de beraberinde getirebilir. Denetçiler, öngörülen standartları katı bir şekilde takip etmek zorunda kalabilirler, bu da yeniliği engelleyebilir ve belirli müşteri ihtiyaçlarına uyum sağlamayı zorlaştırabilir. Bu durum, denetim süreçlerinin daha esnek ve özgün olmasını engelleyerek, sadece kurallara uyum sağlamayı ön planda tutar. Diğer bir olumsuzluk, artan düzenlemeler nedeniyle zorlayıcı baskıların ortaya çıkmasıdır. Denetçiler, uyumluluk gerekliliklerine aşırı odaklanarak, denetim süreçlerinde daha az derinlemesine analiz yapabilirler. Bunun sonucunda, denetimlerin kalitesinden ödün verilebilir. Denetçiler, daha çok “kutucukları işaretlemek” ve düzenleyici gereklilikleri yerine getirmekle ilgilenebilirler. Bu da, kapsamlı ve içgörülü bir denetim yerine, sadece formaliteleri yerine getiren bir yaklaşımın ortaya çıkmasına

yol açabilir. Bu durum, denetimlerin gerçek anlamda güvenilirlik ve değer sunma potansiyelini azaltabilir.

1.3.2.9. Düzenleyici Yakalama Teorisi

Düzenleyici yakalama teorisi, düzenleyici kurumların, düzenlemeleri gereken şirketler ve sektörler tarafından etkilendiği veya “yakalandığı” bir durumu ifade eder. Bu teoriye göre, düzenleyici kurumlar halkın veya paydaşların çıkarları yerine, denetim firmalarının, büyük şirketlerin veya sektör içerisinde gelen güçlü grupların çıkarlarını göz önünde bulundurabilirler. Bu tür bir durum, düzenleyici ve yaptırım eylemlerinin etkinliğini zayıflatır, bu da denetim süreçlerinin ve düzenlemelerinin etkinliğinin azalmasına yol açar (Etzioni, 2009; Cortese, 2011). Düzenleyici yakalama, özellikle güçlü ekonomik aktörlerin ve sektörel baskıların, düzenleyici kurumlar üzerindeki etkisini vurgular ve bu baskılar genellikle düzenlemelerin gevşetilmesine ya da daha yumuşak uygulamalara neden olabilir (Uthman, 2021; Godfrey ve Langfield-Smith, 2005). Ayrıca, bu durum, denetçilerin bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını zedeleyebilir, bu da denetimlerin güvenilirliğini ve etkinliğini olumsuz yönde etkileyebilir (McCubbins ve Schwartz, 1984). Düzenleyici yakalama, yalnızca kuralların daha esnek uygulanmasına yol açmakla kalmaz, aynı zamanda denetim firmalarının dış baskılara karşı daha duyarlı hale gelmesine neden olabilir, bu da denetimlerin kalitesizleşmesine yol açabilir (Stigler, 1971).

Denetimde düzenleyici yakalama teorisinin temel kavramları şu şekilde sıralanabilir (Etzioni, 2009; Cortese, 2011; Uthman, 2021; Godfrey ve Langfield-Smith, 2005).

Düzenleyicilerin Düzenlenenlerin Çıkarlarına Hizmet Etmesi: Düzenleyici yakalama, düzenleyici kurumların denetlemeleri gereken şirketlerle yakın ilişkiler geliştirmesi durumunda ortaya çıkar. Bu ilişkiler, düzenleyicilerin kamu çıkarlarını gözetmek yerine güçlü şirketlerin çıkarlarını önceliklendirmesine yol açabilir. Sonuç olarak, bu durum olumsuz düzenleyici kararların alınmasına, daha az katı yaptırımların uygulanmasına veya denetim uygulamalarının gevşek bir şekilde denetlenmesine neden olabilir. Örneğin, denetim standartlarını uygulamaktan sorumlu olan bir düzenleyici kurum, büyük denetim firmaları tarafından etkileniyorsa, ihlaller için ceza verme olasılığı azalabilir. Düzenleyiciler, bu firmaların daha az kısıtlamayla faaliyet göstermelerini sağlamak için düzenleyici gereklilikleri yumuşatabilir.

Lobicilik ve Endüstri Gücünün Etkisi: Büyük denetim firmaları, özellikle Deloitte, PwC, EY ve KPMG gibi şirketler, düzenleyicilere ve hükümet

yetkililerine lobicilik yapmak için büyük finansal kaynaklara ve etkiye sahiptir. Bu lobicilik faaliyetleri, denetim düzenlemelerinin yatırımcılar ve kamuoyunu korumaktan ziyade denetim firmalarına fayda sağlayacak şekilde şekillenmesine neden olabilir. Düzenleyici kuralların oluşturulmasında veya mevcut düzenlemelerin uygulanmasında olumsuz etkiler yaratabilir. Türkiye gibi birçok ülkede, denetim firmaları ve meslek örgütleri, daha sıkı denetim standartlarının uygulanmasını geciktirebilmek ya da uyumsuzluk cezalarının ciddiyetini azaltabilmek amacıyla düzenleyici kurumlar veya hükümet yetkililerine lobicilik yapmaktadır.

Düzenleyiciler ve Döner Kapı: Döner kapı olgusu, düzenleyici yakalama teorisinin önemli bir bileşenidir. Bu olgu, bireylerin düzenleyici kurumlar ve düzenledikleri sektörler arasındaki geçişlerini ifade eder. Denetim firmalarından düzenleyici pozisyonlara geçen kişiler, eski işverenlerine veya gelecekteki iş fırsatlarına yönelik önyargılar geliştirebilirler. Örneğin, KPMG gibi büyük bir denetim firmasında görev yapan bir denetçi, daha sonra bir düzenleyici pozisyonda görev alabilir. Bu durumda, söz konusu denetçi, kararlarını, sahip olduğu bağlantılar veya gelecekteki istihdam olanaklarından etkilenerek verebilir.

Denetim Düzenlemelerinin Zayıf Uygulanması: Düzenleyici yakalama, denetim düzenlemelerinin zayıf bir şekilde uygulanmasına yol açabilir. Düzenleyiciler, sektörden veya siyasi çevrelerden gelen tepkilerden korkarak, ihlalleri agresif bir şekilde takip etmekten çekinebilirler. Ayrıca, büyük denetim firmalarına anlamlı cezalar vermekten kaçınabilirler. Bu durum, denetim firmalarının standartlara uymamakla ilgili sorumluluk taşımadıkları bir uyumsuzluk kültürünün ortaya çıkmasına neden olabilir. Denetim başarısızlıkları veya skandalları durumunda, düzenleyiciler genellikle asgari para cezaları veya hafif yaptırımlar uygulayarak suistimalleri yeterince caydırıcı bir şekilde cezalandırmazlar.

Kamu Güveninin Aşınması: Düzenleyici yakalama sonucunda, denetim mesleğine ve finansal raporlamanın bütünlüğüne olan kamu güveni önemli ölçüde zarar görebilir. Yatırımcılar, alacaklılar ve diğer paydaşlar, denetimlerin sıkı bir denetimden geçmediğine inanırlarsa, finansal tabloların güvenilirliğinden şüphe etmeye başlayabilirler. Bu durum, piyasaların şeffaflık ve güvenilirlik açısından olumsuz bir etkilenme yaşamasına yol açabilir.

Denetimdeki düzenleyici yakalama teorisi, düzenleyici kurumların denetlemeleri gereken denetim firmaları tarafından etkilenme veya kontrol altına alınma riskini vurgular. Bu teoriye göre yakalama gerçekleştiğinde, zayıflamış denetim uygulamaları, denetim başarısızlıkları için uygulanan hafif

cezalar ve denetim sürecine olan kamu güveninin kaybı gibi olumsuz sonuçlar doğabilir. Büyük firmalar, lobicilik faaliyetleri veya döner kapı uygulamaları aracılığıyla düzenleyici kurumların kararlarını kendi lehlerine çevirebilir ve bu durum, denetim düzenlemelerinin etkinliğini azaltabilir. Düzenleyici yakalama ile mücadele etmek için, düzenleyici bağımsızlığını güçlendirmek, çıkar çatışması politikalarını uygulamak ve düzenleyici süreçlerde şeffaflığı artırmak hayati önem taşımaktadır. Bu tür önlemler, denetim sürecinin güvenilirliğini ve etkinliğini koruyarak, paydaşların güvenini artırabilir.

1.4. Bağımsız Denetimin Önemi

Bağımsız denetim; denetlenen işletmeye, iş dünyasındaki diğer paydaşlara, kamu kurumlarına ve devlete önemli faydalar sağlamaktadır. Bağımsız denetimin esas amacı, finansal tabloların güvenilirliğini belirlemektir. Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği, işletme hakkında karar verecek kişilerin doğru ve sağlam kararlar almalarını sağlamak için kritik öneme sahiptir. Güvenilir finansal raporlar, işletmenin mali durumu hakkında şüpheye yer bırakmadan bilgi sunarak, yatırımcıların, kredi verenlerin ve diğer paydaşların yanlış kararlar almasını engeller. Bu bağlamda, bağımsız denetim, finansal şeffaflık ve güven oluşturmak adına önemli bir rol oynar (Arens, vd., 2017; DeAngelo, 1981; Haskins ve Nellen, 2004; Simunic, 1980).

Bağımsız denetimin önemi çok yönlüdür. Bağımsız denetim, finansal raporlamanın doğruluğunun sağlanmasında, kuruluşlara duyulan güvenin sürdürülmesinde ve mevzuata uygunluğun desteklenmesinde önemli bir rol oynar. Bağımsız denetimlerin önemli olmasının temel nedenleri şunlardır (Dionne ve Triki 2005; Kırlioğlu ve Akaytay, 2010):

Güvenilirlik ve Şeffaflık: Bağımsız denetimler, bir kuruluşun sunduğu mali tabloların ve diğer önemli bilgilerin güvenilir ve şeffaf olduğunu doğrulayan bir güvence sağlar. Denetçiler, mali kayıtları ve iç kontrol süreçlerini inceleyerek, mali verilerin doğruluğunu ve eksiksizliğini doğrular. Bu süreç, paydaşlara sunulan bilgilere olan güveni artırır ve şirketin faaliyetleri hakkında doğru bilgi sunar. Bu sayede, organizasyonların şeffaflık ilkesine uygun hareket ettiği ve mali durumu hakkında güvenilir veri sağladığı garanti altına alınır.

Yatırımcı Güveni: Yasal ve düzenleyici gerekliliklere uyum, bağımsız denetimlerin sağladığı bir diğer önemli katkıdır. Örneğin, halka açık şirketler için menkul kıymetler düzenlemelerine uyum sağlamak amacıyla yıllık denetimler yapılması gereklidir. Denetçiler, mali tabloların uluslararası muhasebe standartlarına ve yerel düzenleyici yönergelerle uygunluğunu

kontrol eder, bu da dolandırıcılık ve uyumsuzluk risklerini azaltır. Düzenleyici otoriteler tarafından yapılan bu denetimler, şirketlerin yasal sorumluluklarını yerine getirdiğini ve sektörün düzenlemelerine uygun hareket ettiğini gösterir.

Mevzuata Uygunluk: Bağımsız denetim, dolandırıcılık ve mali usulsüzlüklerin tespit edilmesinde önemli bir rol oynar. Denetçiler, mali işlemleri ve kayıtları dikkatle inceleyerek hileli davranışları ve potansiyel usulsüzlükleri tespit etmek için eğitilmişlerdir. Bu denetimler, varlıkların kötüye kullanılması veya mali tabloların manipülasyonu gibi hileli faaliyetlerin ortaya çıkmasını sağlar. Denetim süreci, dolandırıcılığı engellemeye yönelik güçlü bir mekanizma olarak işlev görür.

Dolandırıcılığın Tespiti ve Önlenmesi: Bağımsız denetim, dolandırıcılık ve mali usulsüzlüklerin tespit edilmesinde önemli bir rol oynar. Denetçiler, mali işlemleri ve kayıtları dikkatle inceleyerek hileli davranışları ve potansiyel usulsüzlükleri tespit etmek için eğitilmişlerdir. Bu denetimler, varlıkların kötüye kullanılması veya mali tabloların manipülasyonu gibi hileli faaliyetlerin ortaya çıkmasını sağlar. Denetim süreci, dolandırıcılığı engellemeye yönelik güçlü bir mekanizma olarak işlev görür.

İç Kontrol Değerlendirmesi: Bağımsız denetimler, bir şirketin iç kontrol sistemlerinin ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirir. Denetçiler, şirketin iç kontrol sistemlerinin tasarımını ve uygulanmasını gözden geçirerek, zayıf noktaları tespit eder ve iyileştirme önerilerinde bulunurlar. Etkili iç kontroller, şirketin faaliyetlerinde hataları, sahtekarlığı engellemeye yardımcı olur, varlıkları korur ve şirketin politika ve prosedürlerine uyumu sağlar. Bu denetimler, şirketin finansal güvenliğini ve operasyonel etkinliğini artırır.

Paydaşların Sorumluluğu: Bağımsız denetimler, çeşitli paydaşların hesap verebilirliğini sağlar. Hissedarlar, alacaklılar, müşteriler ve çalışanlar gibi paydaşlar, denetçiler tarafından mali tabloların doğruluğunun kontrol edilmesiyle, şirketin kaynaklarının ve performansının doğru şekilde yönetilip yönetilmediğini değerlendirme imkânı bulurlar. Bu denetimler, yöneticilerin şirketin mali kaynakları üzerinde hesap verebilir olmalarını sağlar, böylece paydaşların güveni artırılır.

İşletmede Karar Verme: Denetlenmiş mali tablolar, işletme yönetiminin stratejik kararlar alırken önemli bir araçtır. Bağımsız denetimler sayesinde elde edilen güvenilir mali bilgiler, yönetim tarafından şirketin mali durumunu değerlendirerek iyileştirme alanlarını belirleme ve kaynakları etkili bir şekilde tahsis etme konusunda yardımcı olur. Bu durum, yönetimin daha sağlam ve güvenilir kararlar almasını sağlar.

Pazarda Rekabet Gücü: Bağımsız denetimden geçen şirketler, genellikle pazarda rekabet avantajı elde ederler. Denetim, şirketin güvenilirliğini artırarak, yatırımcılar, borç verenler ve iş ortakları tarafından daha cazip hale gelmesini sağlar. Şirketin güvenilir finansal tablolar sunması, ona pazarda güçlü bir itibar kazandırarak rekabet gücünü artırır. Bu durum, şirketin uzun vadeli başarısı için önemli bir faktördür.

Genel olarak bağımsız denetimler; finansal raporlamanın doğruluğunu sağlamak, yatırımcı güvenini artırmak, mevzuata uygunluğu garanti altına almak ve dolandırıcılık gibi olumsuzlukları engellemek adına kritik bir rol oynarlar. Ayrıca, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirir, paydaşların hesap verebilirliğini sağlar, işletme kararlarını daha sağlam bir temele dayandırır ve şirketlerin pazarda rekabet gücünü artırır. Bu nedenlerle bağımsız denetim, finansal şeffaflık ve güven oluşturma yanısıra, işletmelerin sürdürülebilir başarılarını sağlamada temel bir unsurdur.

1.4.1. Denetlenen işletme açısından denetimin önemi

Bağımsız denetim, denetlenen işletmelerin finansal raporlamada güvenilirlik sağlama ve yönetimin karar alma süreçlerini destekleme açısından önemli bir rol oynar. Bu denetimler, işletmenin finansal tablolarının doğruluğunu objektif bir şekilde değerlendirerek, işletme sahiplerine ve yöneticilerine daha sağlıklı kararlar alma imkânı tanır (Güredin, 1994). Ayrıca bağımsız denetim, işletmelerin mali şeffaflığını artırarak dış paydaşlar, yatırımcılar ve kredi verenler gibi ilgili tarafların güvenini kazanmalarına yardımcı olur. Bu bağlamda, denetim süreçleri yalnızca mali hataların tespit edilmesine yönelik değil, aynı zamanda işletme yönetiminin finansal kaynakları daha verimli kullanmasına olanak tanır (Watts ve Zimmerman, 1986). Bu durum, işletmenin uzun vadeli sürdürülebilirliğine ve performansına doğrudan katkıda bulunur.

İnce, bağımsız denetimlerin işletme yönetimine önemli katkılar sunduğunu belirterek, denetimlerin sadece mali hataları tespit etmekle kalmadığını, aynı zamanda finansal süreçlerin daha verimli yönetilmesine yardımcı olduğunu vurgulamaktadır (İnce, 2022). Bu süreç, aynı zamanda işletmenin iç kontrol mekanizmalarını iyileştirerek, dolandırıcılık ve hata risklerini azaltır (Arens vd., 2019). Denetimlerin işletmenin piyasa itibarını güçlendirdiği ve rekabet avantajı sağladığı da görülmektedir. Yatırımcılar ve diğer paydaşlar, denetlenmiş mali tablolar sayesinde işletmeye güven duyarak daha bilinçli kararlar alabilirler. Sonuç olarak, bağımsız denetim işletmeler için sadece yasal zorunlulukları yerine getirmekle kalmaz, aynı zamanda finansal şeffaflık, etkin iç kontrol ve güçlü bir iş stratejisi geliştirme

noktasında hayati bir rol oynar (Sikka, 2009). Denetimin işletmeye sağladığı bazı yararlar şu şekilde sıralanabilir (Güredin, 1994: 16; İnce, 2022):

- Bağımsız denetim, finansal tablolarda güvenilirliği artırır: Bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının doğruluğunu ve şeffaflığını sağlamada önemli bir araçtır. Denetim süreçleri, finansal verilerin doğru ve güvenilir olmasını temin ederek, paydaşların bilgiye güven duymasını sağlar.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmalarını engeller veya azaltır: Bağımsız denetim, işletme yönetimi ve çalışanlarının mali usulsüzlük yapma olasılığını engeller veya bu tür eylemleri azaltır. Denetçiler, mali kayıtları ve işlemleri inceleyerek, hileli davranışları tespit edebilir ve işletme içinde etik standartların korunmasına yardımcı olabilir.
- Denetlenen finansal tablolar, resmi kurumlara sunulan rapor ve beyannamelerinin temelini oluşturur: Bağımsız denetim, işletmenin mali tablolarının doğruluğunu onaylayarak, resmi kurumlara sunulan rapor ve beyannamelerin güvenilirliğini artırır. Bu, kamu denetimlerinde karşılaşılabilecek olumsuzlukların olasılığını azaltır ve denetim süreçlerinin şeffaflık kazanmasına katkı sağlar.
- Kredi veren kurumlar, denetlenen işletmelere daha sıcak bakar: Denetimden geçmiş işletmeler, finansal şeffaflıkları sayesinde kredi veren kurumlar tarafından daha güvenilir olarak değerlendirilir. Bu durum, işletmelere finansman sağlamak isteyen kredi verenlerin kararlarını etkileyebilir ve kredi alma süreçlerini kolaylaştırabilir.
- Bağımsız denetim, muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri ortaya çıkarır: Bağımsız denetim, muhasebe kayıtlarında var olan maddi hata ve usulsüzlükleri tespit etmek için kritik bir rol oynar. Denetçiler, işletmenin gelir ve giderlerini doğru bir şekilde değerlendirmeye yardımcı olur, böylece finansal tabloların doğruluğu artırılır.
- Bağımsız denetim, işletme politikalarına uyulup uyulmadığı konusunda bilgi ve güvence verir: Bağımsız denetimler, işletme içindeki politika ve prosedürlere ne ölçüde uyulduğunu denetleyerek, işletmeye şeffaflık sağlar. Bu, işletmenin itibarını güçlendirir ve yatırımcıların işletmeye güven duymasını sağlar.

1.4.2. İş yaşamındaki kişiler/kuruluşlar açısından denetimin önemi

İş yaşamındaki kişiler ve kuruluşlar açısından bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirliğini artırarak karar alma süreçlerine büyük katkı sağlar. Bağımsız denetim; finansal bilgilerin doğruluğunu garanti

altına alarak, yöneticilerin, yatırımcıların ve kredi verenlerin doğru kararlar almasına yardımcı olur (İnce, 2022). Ayrıca, denetim süreci, ilgili taraflara tarafsız ve güvenilir bilgi sunarak, şüpheli veya yanıltıcı verilerle alınacak yanlış kararların önüne geçer (Güredin, 1994). Özellikle borsaya kote olan şirketler için bağımsız denetim, şirketin mali şeffaflığını artırırken, yatırımcıların risklerini doğru şekilde değerlendirmelerine olanak tanır ve böylece daha sağlıklı yatırım kararları almalarına yardımcı olur (İnce, 2022). Bu bağlamda, bağımsız denetim sadece işletme içindeki karar alıcılar için değil, aynı zamanda dış paydaşlar, özellikle de yatırımcılar için de kritik bir araçtır. Bağımsız denetim, finansal bilgilerin doğruluğunu sağladığı için, iş yaşamındaki kişilerin güvenli ve bilinçli kararlar almasını kolaylaştırır ve piyasa istikrarını artırır.

Bağımsız denetim iş yaşamındaki kişilere de önemli yararlar sağlayabilmektedir. Bu yararlar şu şekilde sıralanabilir (İnce 2022):

- **Doğru Kararların Alınması:** Bağımsız denetim, finansal tabloları inceleyen ilgili tarafların doğru ve bilinçli kararlar almasına yardımcı olabilir. Denetlenen verilerin doğruluğu, işletmelerin, yatırımcıların ve kredi verenlerin stratejik kararlar alırken güvenceye sahip olmalarını sağlar.
- **Güvenilir ve Tarafsız Bilgiye Erişim:** Denetim, ilgili tarafların güvenilir ve tarafsız bilgiye erişmelerine olanak tanır. Bağımsız denetim süreci, işletme hakkında tarafsız ve objektif bir değerlendirme sunarak, karar alıcıların yanlış bilgilere dayalı hatalı kararlar almalarını engeller.
- **Yatırımcılar İçin Güvence Sağlama:** Özellikle borsaya kote olan şirketlerin bağımsız denetime tabi olması, ülke yönetimi ve yatırımcılar açısından büyük önem taşır. Bağımsız denetim, yerli ve yabancı yatırımcıların doğru yatırım kararları almasına yardımcı olabilir, çünkü denetim süreci, şirketlerin mali şeffaflıklarını artırarak yatırımcı güvenini pekiştirir. Bu da, yatırımcıların riskleri doğru şekilde değerlendirmelerini sağlar.

Bağımsız denetim, iş dünyasında finansal raporlamanın doğruluğunu ve güvenilirliğini artırarak karar alma süreçlerini iyileştirir ve daha sağlıklı bir iş ortamı oluşturulmasına katkı sağlar.

1.4.3. Kamu kurumları açısından denetimin önemi

Kamu kurumları açısından bağımsız denetimin önemi, işletmelerle ilgili güvenilir bilgilere erişimi kolaylaştırması ve bu bilgilerin daha etkin bir şekilde kullanılabilmesini sağlamasıyla vurgulanır. Denetim sonrası

elde edilen doğru ve tarafsız veriler, kamu kurumlarının ve ilgili diğer kuruluşların, kamu politikalarını oluştururken, düzenleyici görevlerini yerine getirirken ve stratejik kararlar alırken daha sağlıklı bir temel oluşturmaya olanak tanır. Bağımsız denetim, aynı zamanda kamu sektörü paydaşlarının şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerine uygun bir şekilde hareket etmelerine yardımcı olur. Bu, kamu kaynaklarının etkin ve doğru kullanımını sağlamak, maliye politikalarının düzenlenmesinde ve denetlenmesinde büyük önem taşır. Ayrıca, denetim süreci, yatırımcıların, kamu otoritelerinin ve diğer paydaşların daha bilinçli kararlar almasını sağlamak için kritik bilgiler sunar (İnce, 2022; Güredin, 1994). Genel olarak kamu kurumları açısından denetimin faydaları şu şekilde sıralanabilir (İnce, 2022; Güredin, 1994):

- **Tarafsız Bilgi Sunumu:** Denetim sonrasında işletmelerin finansal tabloları hakkında elde edilen tarafsız bilgiler, kamu kurumları ve diğer ilgili kuruluşlar için değerli bir kaynaktır. Bu bilgiler, ilgili kurumların işletme hakkında daha doğru ve güvenilir analizler yapmalarına olanak tanır, böylece kamu yönetimi ve politika oluşturma süreçlerinde daha sağlam temellere dayalı kararlar alınabilir.
- **İşlem Bilgilerinin Güvenilirliği:** Denetim süreci, işletme işlemleri (örneğin, alım, satım veya birleşme) hakkında güvenilir ve doğrulanmış veriler sunar. Bu sayede ilgili taraflar, işletme faaliyetleri hakkında doğru bilgiye sahip olur ve alınan işlemler hakkında daha sağlıklı değerlendirmeler yapabilirler. Denetim, işlemlerin yasal ve finansal geçerliliği hakkında şeffaflık sağlar.
- **Risklerin Açığa Çıkması:** Bağımsız denetim, işletmenin potansiyel risklerini ve zayıf noktalarını ortaya koyar. Bu sayede yatırımcılar, işletmenin mali durumu ve faaliyetleriyle ilgili daha doğru bir değerlendirme yaparak, finansal riskleri minimize etmeye yönelik stratejiler geliştirebilir ve bilinçli kararlar alabilirler.
- **Dış Müşterilere Güven Sağlanması:** Denetim, işletmenin finansal yapısını, karlılığını ve verimliliğini açıkça ortaya koyarak dış müşterilere güvenilir bilgiler sunar. Bu sayede dış paydaşlar, işletmenin mali durumu hakkında daha güvenilir bir değerlendirme yapabilir, böylece işletmeye olan güven artar ve dış ilişkiler güçlenir.
- **Kamu Kurumlarına Tarafsız Bilgi Sunumu:** Bağımsız denetim, kamu kurumlarına tarafsız ve doğruluğu kanıtlanmış bilgiler sunar. Bu, kamu kurumlarının işletmeleri doğru bir şekilde değerlendirmelerine yardımcı olur ve kamu kaynaklarının doğru bir şekilde kullanılmasını sağlamak için gerekli olan şeffaflık ve güvenceyi temin eder.

Bağımsız denetim, kamu kurumları ve diğer paydaşlar için işletmeler hakkında güvenilir ve doğrulanmış bilgi sağlamak açısından kritik bir rol oynamaktadır. Denetimler, finansal tabloların doğruluğunu ve işletme faaliyetlerinin şeffaflığını garanti eder, böylece kamu kurumları ve yatırımcılar, daha bilinçli kararlar alabilir. Ayrıca, denetim süreci işletmelerin risklerini, finansal durumlarını ve faaliyetlerini ortaya koyarak, kamu güvenini artırır ve ekonomik sürdürülebilirliğe katkı sağlar. Bu nedenle, bağımsız denetim, sadece işletmelerin değil, tüm ekonomik ve kamu sistemlerinin sağlıklı işlemesi için büyük bir öneme sahiptir.

1.4.4. Devletler açısından denetimin önemi

Bağımsız denetim, uluslararası düzeyde kabul edilen yasal çerçevelere dayanmaktadır ve bu çerçevelere uymayan devletler, ticari işlemlerden dışlanmaktadır. Bu tür evrensel kabul görmüş düzenlemeler, denetim ve muhasebe sistemleri arasındaki farkları minimize ederek, farklı ülkeler arasında tutarlı ve yeknesak uygulamaların sağlanmasını amaçlamaktadır. Özellikle ABD, AB ve Türkiye gibi ülkelerde, denetim ve muhasebe standartları arasındaki uyum, küresel ekonomik etkileşimi kolaylaştırmakta ve ticaretin şeffaflıkla işlemesini temin etmektedir (Karahana, 2017). Bu bağlamda, bağımsız denetimlerin devletlere sağladığı faydalar hem iç ekonomik istikrarı hem de uluslararası ticari ilişkileri güçlendirmek adına büyük bir öneme sahiptir. Bu çerçevede yapılan bağımsız denetimlerin, devletlere sağladığı faydalar önem arz etmektedir. Söz konusu bu faydalar şu şekilde sıralanabilir (İnce, 2022; Güredin, 1994):

- **Vergi Gelirlerinde Artış:** Bağımsız denetim, işletmelerin mali tablolarının doğru ve güvenilir bir şekilde raporlanmasını sağlayarak vergi gelirlerinde artışa yol açmaktadır. Bu, devletin daha doğru verilerle vergi toplamasını mümkün kılarak ekonomik kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasına olanak tanır.
- **Vergi Memurlarına Yardımcı Olma:** Bağımsız denetim, vergi memurlarının iş yükünü önemli ölçüde hafifletir. Denetlenen ve doğrulanan finansal tablolar, vergi memurlarına daha güvenilir bilgi sunarak, vergi denetimi sürecini hızlandırır ve daha verimli hale getirir.
- **Vergi Kaçakçılığı ve Kayıplarının Azalması:** Bağımsız denetim, vergi kaçakçılığı ve kayıplarını azaltma konusunda önemli bir rol oynar. Finansal süreçlerin bağımsız bir şekilde incelenmesi, olası usulsüzlükleri ortaya çıkartarak vergi kaybını minimize eder ve vergi sistemine güveni artırır.

- **Kamu Kurumlarının Daha Kolay Denetimi:** Kamu iktisadi kuruluşları, belediyeler, dernekler ve vakıflar gibi kurumların bağımsız denetimlere tabi tutulması, bu kurumların denetim süreçlerini daha şeffaf ve etkili hale getirir. Ayrıca, kamuya bu kurumlarla ilgili doğru ve güvenilir bilgi sunulması sağlanarak, devletin bu kurumlar hakkında daha doğru kararlar alması ve halkın devlete olan güveninin artması sağlanır.
- **Kalkınma Planlamalarının Doğru Yapılması:** Bağımsız denetim, 5 yıllık kalkınma planlamalarının daha sağlıklı ve gerçekçi bir şekilde yapılmasına katkı sağlar. Devlet harcamaları, kamu gelirleri, kredilendirme politikaları ve teşviklerin daha etkin bir şekilde yönetilmesini mümkün kılar. Bu da halk arasında devletin kaynakları daha verimli kullandığına dair güvenin artmasına yardımcı olur.

Bağımsız denetim; devletin mali yönetim süreçlerini güçlendirir, vergi gelirlerinin artmasını sağlar, vergi kaçakçılığını azaltır ve kamu kurumlarının daha şeffaf bir şekilde denetlenmesine olanak tanır. Ayrıca, devletin kalkınma planlarını daha doğru ve etkin bir şekilde yapmasına yardımcı olarak, halkın devletin kaynakları verimli kullandığına olan güvenini artırır. Bu bağlamda, bağımsız denetim, kamu sektöründeki hesap verebilirliği ve güveni pekiştiren kritik bir araçtır.

1.5. Denetçilerin Yetkilendirilmesi

Denetçilerin yetkilendirilmesi, bir işletmenin mali tablolarını ve diğer ilgili finansal bilgilerini incelemek amacıyla bağımsız denetçilerin atanmasını ifade eder. Bu süreç, finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için kritik öneme sahiptir. Denetçilerin yetkilendirilmesi, işletmenin finansal şeffaflığını sürdürmesine yardımcı olur ve paydaşlar arasında güven inşa eder. Bu sayede hem işletme sahipleri hem de dış paydaşlar, sunulan bilgilerin objektif ve güvenilir olduğuna emin olabilirler. Bağımsız denetçiler, iş dünyasında şeffaflık ve hesap verebilirliği artırarak, finansal sistemin sağlıklı işleyişine katkıda bulunurlar (İnce, 2022).

Denetçilerin yetkilendirilmesi, sadece finansal doğruluk ve güvenilirlik sağlamakla kalmaz, aynı zamanda iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirme fırsatı sunar. Bağımsız denetçiler, işletmelerin mali tablolarını ve iç kontrol süreçlerini değerlendirirken, olası riskleri ve zayıf yönleri tespit eder ve buna bağlı olarak önerilerde bulunurlar (Simnett, 2000). Bu süreç, işletmenin finansal stratejilerinin ve karar alma süreçlerinin daha sağlıklı olmasını sağlar. Aynı zamanda, denetçilerin bağımsızlığı, yatırımcılar ve diğer paydaşlar için önemli bir güvence oluşturur, çünkü bağımsız bir denetim,

raporların dışsal baskılardan bağımsız olarak değerlendirildiğini gösterir (Watts ve Zimmerman, 1986). Bu tür bir güvence, sermaye piyasalarında daha etkin bir şekilde yatırım yapılmasına ve ekonomik büyümeye katkı sağlar. Denetçi yetkilendirmenin temel adımları şunlardır (İnce, 2022; Simnett, 2000; Watts ve Zimmerman, 1986; Arens vd., 2017; Messier vd., 2020; Hay, 2018):

Denetim Firması veya Denetçi Seçimi: Bir işletmenin bağımsız denetim sürecinin etkinliği, büyük ölçüde seçilen denetim firması ya da denetçinin niteliklerine bağlıdır. Bu seçim genellikle şirket yönetimi tarafından, çoğu zaman yönetim kurulu ile iş birliği içinde gerçekleştirilir. Seçim sürecinde, denetim firmasının sektörel deneyimi, mesleki uzmanlığı, piyasa itibarı ve sunduğu hizmetin maliyeti gibi faktörler dikkate alınmaktadır. Nitelikli bir denetçinin tercih edilmesi, denetim sürecinin hem yasal hem de mesleki standartlara uygun biçimde yürütülmesini sağlar.

Uyum ve Lisanslama: Denetim faaliyetinin hukuki zeminde gerçekleştirilebilmesi için seçilen denetim firmasının ya da denetçinin, ilgili yasal düzenlemelere uyum göstermesi ve gerekli lisanslara sahip olması zorunludur. Denetçiler, ulusal ve uluslararası denetim standartları ile mesleki etik kurallara bağlı kalarak çalışmalarını sürdürmekle yükümlüdür. Bu bağlamda, yetkinlik belgeleriyle desteklenen lisanslı denetçiler hem mesleki güvenilirlik hem de yasal geçerlilik açısından tercih edilmektedir.

Görev Sözleşmesi: Denetim hizmetinin kapsamı, süresi ve mali koşulları, şirket ile denetim firması ya da denetçi arasında yapılan yazılı bir görev sözleşmesi ile belirlenir. Bu sözleşme, denetim hizmetinin sınırlarını açıkça ortaya koyarak her iki tarafın yükümlülüklerini tanımlar. Genellikle bir yıllık süreyle düzenlenen sözleşmeler, denetçinin bağımsızlık ilkesine uygun hareket etmesini ve tarafsızlığını korumasını güvence altına alır.

Denetim Planlaması: Denetim süreci, planlama aşamasıyla başlar ve bu evrede denetçiler, işletmenin organizasyon yapısını, operasyonel süreçlerini ve finansal risklerini analiz ederler. Etkin bir planlama süreci hem mali tablo denetimini hem de iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesini kapsamaktadır. Bu aşamada, denetim riskinin minimize edilmesi ve denetim kaynaklarının etkin şekilde kullanılması hedeflenir.

Denetimin Yürütülmesi: Planlaması yapılan denetim faaliyetleri, denetim firması veya denetçi tarafından sistematik biçimde uygulanır. Bu süreç; finansal belgelerin incelenmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun kontrolü, iç kontrol sistemlerinin test edilmesi ve çeşitli denetim prosedürlerinin yerine getirilmesini içerir. Söz konusu faaliyetler, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini amaçlar.

Denetim Bulgularının Raporlanması: Denetim süreci tamamlandığında, elde edilen bulgular bir denetim raporu aracılığıyla ilgili işletmeye sunulur. Bu raporda, denetçinin ulaştığı sonuçlar, tespit edilen eksiklik ve hatalar ile önerilen düzeltici önlemler yer alır. Rapor, finansal tabloların gerçeğe uygunluk ve doğruluk düzeyini değerlendirmek açısından kritik bir belge niteliğindedir.

Denetim Raporunun Dağıtımı ve Menfaat Sahipleriyle Paylaşımı: Hazırlanan denetim raporu, başta şirket yönetimi ve yönetim kurulu olmak üzere, denetimden etkilenen diğer paydaşlarla paylaşılır. Bu rapor, işletmenin mali durumu ve performansına ilişkin şeffaf ve güvenilir bilgi sunarak karar alma süreçlerini destekler. Ayrıca, yatırımcılar, kredi kuruluşları ve düzenleyici otoriteler gibi dış paydaşların işletmeye yönelik değerlendirmelerinde temel bir referans kaynağı işlevi görür.

Sonuç olarak denetçilerin yetkilendirilmesi, mali raporlamanın doğruluğunun ve bütünlüğünün korunması, aynı zamanda finansal sistemde şeffaflığın sürdürülebilmesi açısından kritik bir unsurdur. Yetkilendirilmiş denetçiler, şirketlerin finansal tablolarının ulusal ve uluslararası denetim standartlarına uygunluğunu değerlendirerek hem düzenleyici otoritelerin beklentilerini karşılamakta hem de potansiyel hile ve yolsuzluk risklerini tespit ederek önleyici bir rol üstlenmektedir (Arens vd., 2017). Bu süreç, yalnızca mali tabloların güvenilirliğini artırmakla kalmaz, aynı zamanda yatırımcılar, kreditorler ve diğer paydaşlar açısından güven oluşturarak kurumsal yönetim uygulamalarının etkinliğini destekler (Hay, 2018). Şirketlerin bağımsız ve nitelikli denetçilerle çalışması, piyasa itibarı üzerinde olumlu bir etki yaratırken, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerine bağlılıklarını da ortaya koyar (Messier vd., 2020).

2. Denetim Kalitesi

Bu bölümde; denetim kalitesi, denetim kalitesine etki eden faktörler ve denetim kalitesini azaltan faktörler açıklanmıştır.

2.1. Denetim Kalitesi

Denetim kalitesi, genel olarak denetim faaliyetinin geçerli denetim standartlarına ne ölçüde uygun yürütüldüğüyle ilişkilidir. Rosnidah, denetim kalitesini, standartlara uygun olarak gerçekleştirilen denetim faaliyeti şeklinde tanımlamaktadır (Rosnidah, 2010). Ancak literatürde bu konuda net bir ölçüm kriteri bulunmamaktadır. Denetim kalitesi hem dolaylı hem de doğrudan yollarla ölçülebilmektedir (Vogelsang, 2018:3–7). Bu nedenle denetim kalitesini değerlendirirken sadece nicel göstergeler değil, aynı zamanda sübjektif unsurlar da dikkate alınmalıdır.

Literatürdeki farklı bir tanıma göre denetim kalitesi, denetçinin müşterinin muhasebe sisteminde ihlalleri nasıl bulacağına ve bu ihlalleri nasıl rapor edeceğine ilişkin piyasa tarafından değerlendirilen olasılık olarak da tanımlanmaktadır. İhlaller, denetçi teknolojisi yeteneklerine, belirli denetimlerde kullanılan denetim prosedürlerine, örnekleme sayısına ve diğerlerine bağlı olarak bulunur. Belirli bir ihlali keşfetme olasılığı, denetçinin işletmeye karşı bağımsızlığına göre ölçülür (Junaidi ve Nurdiono, 2016). Arrunada, denetçilerin kapsamlı bir inceleme yapma ve hataları veya anormallikleri tespit etme yeteneğinin ve denetlenen şirkete nesnel bir görüş verme istekliliğinin denetimin kalitesini etkileyeceğini belirtmiştir (Arrunada, 2000). Rapina'ya göre denetim kalitesi, denetim standartlarına dayalı olarak denetçi tarafından rapor edilen doğru bilgiler ve şirketin mali tablolarında herhangi bir muhasebe standardı ihlali olup olmadığına

ilişkin bilgilerden oluşur. Denetim kalitesinin iyileştirilmesi yoluyla kamu güveninde artış, sağlıklı bir yatırım ortamı ve şeffaf bir ekonomi geliştirilebilir. Denetçilerin artan beceri ve çalışma kabiliyetleri, verimli ve kaliteli bir denetimin oluşmasına katkı sağlar. Denetimlerin yürütülmesinde ve denetim raporlarının hazırlanmasındaki doğruluk ve titizlik, denetim kalitesini büyük ölçüde belirler (Rapina vd, 2020; Duff, 2004:16).

Alifzuda'ya göre denetim kalitesinin ölçümünde temel kıstas, denetçinin müşterinin muhasebe sisteminde gerçekleşen dolandırıcılık faaliyetlerini tespit edebilmesi ve bu usulsüzlükleri raporlayabilmesidir. Denetçinin dolandırıcılığı ortaya çıkarma olasılığı, başta mesleki deneyimi, eğitimi, profesyonellik düzeyi ve çalıştığı firmanın organizasyonel yapısı olmak üzere çeşitli teknik yetkinliklerine bağlıdır. Öte yandan, tespit edilen usulsüzlüklerin raporlanma ihtimali, denetçinin bağımsızlık derecesine bağlı olarak şekillenmektedir. Bu bağlamda denetim kalitesi hem denetçinin teknik kapasitesi hem de bağımsızlık düzeyi ile doğrudan ilişkili bir yapıya sahiptir (Alifzuda, 2016).

Menne'ye göre denetim kalitesi; denetçinin müşterilerin mali tablolarını denetlerken, muhasebe sisteminde meydana gelen ihlalleri belirleyebileceği ve bunları denetlenen finansal tablolarda raporlayabildiği bir olasılıktır. Denetçiler işletmelerin mali tablolarını; denetim standartları ve kamu muhasebecilerinin ilgili etik kuralları, denetim standartları ve rapor kodlarına göre yönlendirilir. Denetçi raporunda, denetlenen finansal tabloların şirketin finansal konumunu ve sonuçlarını adil bir şekilde sunduğuna dair görüş bildirebilir (Menne vd., 2019:142).

Menne ve arkadaşlarına göre denetim kalitesi, denetçinin müşterinin muhasebe sisteminde meydana gelen ihlalleri tespit etme ve bu ihlalleri denetlenen finansal tablolarda raporlama yetkinliğini içeren bir olasılık olarak tanımlanmaktadır. Denetçiler, finansal tabloların denetlenmesi sürecinde denetim standartları, ilgili etik kurallar ve raporlama kodları doğrultusunda yönlendirilir. Bu süreçte denetçi, denetim raporunda finansal tabloların işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun ve adil bir biçimde yansıtır yansıtmadığına ilişkin kanaatini ifade edebilir (Menne vd., 2019:142).

Astakoni ve arkadaşları, her mesleğin sağladığı hizmetlerin, denetim kalitesiyle doğrudan ilişkili olduğunu ve hizmet kalitesinin, mesleğin müşterilere, bireylere ve düzenleyici otoritelere karşı sorumluluk taşımasını sağlamak adına kritik bir öneme sahip olduğunu vurgulamaktadır. Denetim kalitesi, uygulama süreçlerinin kriterlerini ve bu süreçlere ilişkin ölçüm standartlarını ifade etmekle birlikte, belirlenen hedeflere ulaşmak için

uygulanması gereken prosedürlerle de yakından ilişkilidir. Bu bağlamda, denetim kalitesi, denetçinin finansal tablolarda yer alan önemli hataları tespit etme ve raporlama yeteneği veya uzmanlığı ile doğrudan ilişkilidir (Astakoni vd., 2020:50).

Handoko ve Pamungkas ise denetim kalitesini, planlanan düzenlemelere uygun olarak faaliyetlerin, kalitenin ve sonuçların belirlenmesi ile düzenlemelerin etkin ve amaçlara uygun olarak uygulanıp uygulanmadığının sistematik ve bağımsız bir inceleme olduğu belirtilmektedir (Handoko ve Pamungkas, 2020:3).

Denetim standartları, denetim kalitesinin temel unsurlarını oluşturur ve finansal bilgilerin temeli üzerine inşa edilmiştir. Bu nedenle, finansal tabloların kalitesine dair bir görüş belirtmeden önce, bu bilgilerin oluşturulmasına yön veren denetim standartlarının dikkatlice gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede bazı çalışmalar, benimsenen muhasebe çerçevesi ile kazanç yönetimi arasındaki güçlü ilişkiyi ortaya koymuştur. Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa’da yaşanan Enron ve WorldCom gibi finansal skandallar, yatırımcılar arasında açıklanan finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda ciddi şüphelere yol açmıştır. Yatırımcıların yayımlanan mali tablolara olan güvenini yeniden tesis edebilmek amacıyla, Avrupa Birliği (AB), 1 Ocak 2005 itibariyle, konsolide hesaplar sunan borsada işlem gören şirketler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) uygulamasının zorunlu hale getirilmesi çağrısında bulunmuştur. Benzer şekilde, Avustralya, Türkiye ve Güney Afrika gibi ülkeler de aynı düzenlemeyi benimsemiştir. Bu adımlar, yatırımcıların anlaşılır, ilgili ve karşılaştırılabilir finansal bilgilere sahip olmalarını sağlamak için uluslararası bir düzenleyici çerçevenin oluşturulmasının önemini vurgulamaktadır. Bu düzenlemeler, denetim kalitesinin artırılmasını hedeflemektedir (Boumediene vd., 2017).

Denetim kalitesinin, denetim firmasının büyüklüğü ile ilişkili olduğu ifade edilmektedir. Büyük denetim firmalarının, küçük muhasebe firmalarına kıyasla daha yüksek kaliteli denetimler gerçekleştirdiği yönünde yaygın bir inanç bulunmaktadır (Ahadiansyah vd., 2019:457). Ancak, 2001 yılında Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Enron skandalı gibi büyük dolandırıcılık vakaları ve benzeri davalar, büyük denetim firmalarının dahi denetim hataları yapabileceğini göstermektedir. Bu firmaların, denetimlerini üstlendikleri Enron gibi şirketler, ilk büyük dört denetim firması tarafından denetlenmiş olmalarına rağmen, önemli hatalar yapmışlardır. Denetim kalitesinin, denetçinin firmanın mali tablolarına ve ilgili belgelerine mesleki şüphecilik çerçevesinde yaklaşması ile doğrudan bağlantılı olduğu vurgulanmaktadır. Çünkü mali tablolar, denetçiye firmaya dair şüpheli bir değerlendirme

yapma fırsatı sunmaktadır. Dolayısıyla, büyük ölçekli bir kamu muhasebe firmasının veya genel olarak “Big 4” olarak bilinen dört büyük muhasebe denetim firmasının, denetlenen mali tablolarda önemli hatalar içermemesi garanti edilemez. Şüpheli değerlendirilmenin denetim kalitesine etkisi, Francis ve Yu’nun araştırmalarıyla da desteklenmektedir (Francis ve Yu, 2009). Ancak, Big 4 denetim firmalarının müşterileri ile diğer denetim firmalarının müşterileri arasında denetim kalitesi farkı olup olmadığına dair yapılmış bir araştırma bulunmamaktadır (Ahadiansyah vd., 2019:457). Bu bağlamda, denetim kalitesinin, denetçilerin dikkatli ve şüpheli bir yaklaşım sergilemesi ile ilişkilendirilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Müşterilerin muhasebe sistemlerindeki eksiklikler, hileler ve raporlama ihlalleri, denetçiler için denetim kalitesiyle ilgili önemli bir sorun teşkil etmektedir. Hile ve ihlallerin bulunmadığı mali tabloların (ilgili ve güvenilirlik kriterlerinin doğrulanması) varlığı, denetim sürecinde denetçilere kolaylık sağlamaktadır ve bu durum daha kaliteli bir denetim yapılmasına olanak tanımaktadır. Bu bağlamda, bağımsız denetimin temel ilkeleri, denetim kalitesini doğrudan etkilemektedir (İka, 2019:142). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Meslek Standardı’na göre gerçekleştirilen bir denetim, denetim standartlarına uygun olduğunda kaliteli olarak değerlendirilmektedir.

Müşterilerine denetim dışı hizmetler sunan denetçilerin sağladığı hizmetlerin, denetim kalitesini etkilediği yönünde çeşitli araştırmalar bulunmaktadır. Denetim dışı hizmetlerin, denetim kalitesini artırıp artırmadığı ya da denetçi ile müşteri arasında ekonomik bir bağ kurarak denetim kalitesini iyileştirip iyileştirmediği ve aynı zamanda denetim bağımsızlığını zayıflatıp zayıflatmadığı üzerine yapılan çalışmalar, bu konuda farklı sonuçlar ortaya koymaktadır. Araştırmalar, denetim dışı hizmetlerin denetim bağımsızlığını olumsuz etkileyebileceği sonucuna ulaşmıştır. Denetçilerin müşterilerine denetim dışı hizmetler sunduğunda, denetçi bağımsızlığının zayıfladığı algısı oluşmaktadır. Ayrıca, deneysel veriler, denetçilerin yönetimle uyumlu çalıştıkları durumlarda, müşterinin lehine hareket ettiklerini ortaya koymaktadır (Kowaleski, 2017:679).

Son yıllarda denetim mesleğinde önemli değişiklikler meydana gelmiş ve bu gelişmeler paralelinde denetim alanındaki akademik çalışmaların sayısında büyük bir artış gözlemlenmiştir. Günümüzde gerçekleştirilen denetim araştırmalarının büyük bir kısmı, özellikle denetim kalitesi üzerine yoğunlaşmaktadır (DeFond ve Zhang, 2014:314; Broberg vd., 2017:335).

Bağımsız denetim kalitesi, daha nitelikli finansal raporlamaya yönelik güvence sağlar (Chiu vd., 2017), finansal tabloların güvenilirliğini artırarak

finansal raporlama kalitesi açısından kritik bir rol oynar (DeFond ve Zhang, 2014). Etkili şekilde yürütülen bağımsız denetim süreci, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini artırır ve bu durum yatırımcıların firma değerini daha doğru ve etkin biçimde tahmin etmelerine olanak tanır (Alfraih, 2016:578). Kredi sağlayıcılar ve yatırımcılar gibi finansal tablo kullanıcıları, gerçekleştirilen denetimler sayesinde finansal tablolar hakkında daha açık ve sağlıklı çıkarımlarda bulunabilmektedir (Şenyiğit ve Zeytinoglu, 2014:81). Buna ek olarak, denetim kalitesi, piyasaların etkin işleyişinde önemli bir paya sahiptir. Yüksek kaliteli denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilen dış denetim faaliyetleri, muhasebe standartlarının doğru uygulanmasını teşvik ederken, finansal tabloların daha faydalı, güvenilir ve şeffaf olmasını sağlar. Bu bağlamda, kaliteli bir denetim süreci, piyasa güveninin tesis edilmesine katkıda bulunur (Neri ve Russo, 2014:26). Ayrıca denetim kalitesi, yatırım kararlarının alınmasında muhasebe bilgilerinin uygunluk derecesini belirleyen önemli bir unsurdur (Alfraih, 2016:577). Ancak denetim kalitesi, diğer ekonomik faaliyetlerin kalitesinin doğrudan ölçülebildiği durumların aksine, karmaşık ve çok boyutlu bir yapıya sahiptir. Bu durum, denetim kalitesinin ölçümünü zorlaştırmakta ve doğrudan gözlemlenebilir sonuçların elde edilmesini engellemektedir (Broberg vd., 2017:323).

Denetim kalitesinin etkin bir şekilde değerlendirilebilmesi, sistematik bir denetim kalitesi çerçevesinin varlığını gerektirmektedir. Bu doğrultuda Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB), denetim kalitesi çerçevesini üç temel bileşen üzerine inşa etmiştir: denetim uzmanları, denetim süreci ve denetim sonuçları (Brown vd., 2016:953). PCAOB, bu çerçevenin her bir unsurunu ölçebilmek amacıyla toplamda 28 farklı denetim kalitesi göstergesi önermektedir (Brown vd., 2016:954). Bunlar:

- PCAOB'un denetim kalitesi çerçevesinde yer alan göstergeler, üç temel bileşen altında sınıflandırılmaktadır. İlk bileşen olan denetim uzmanları çerçevesi kapsamında öne çıkan göstergeler arasında; iş ortağının iş yükü, denetim personelinin sektör bazlı uzmanlığı, personel kaldırıcı, yönetici ve personel iş yükü, uzmanlaşmış bilgi ve beceriye sahip çalışanların varlığı, denetim personelinin deneyimi, teknik muhasebe ve denetim kaynaklarına erişim, denetim uzmanı başına düşen yıllık eğitim saati, hizmet merkezlerinde yürütülen denetim çalışmalarının merkezîyet düzeyi, toplam denetim saatleri, risk alanlarına tahsis edilen denetim süresi ve bu sürenin denetim aşamaları arasında dağılımı yer almaktadır.
- İkinci bileşen olan denetim süreci çerçevesi kapsamında ise; kalite değerlendirme uygulamaları ve bunların ücretlendirme üzerindeki etki-

si, denetim firması personelinin bağımsız araştırma sonuçları, tahsil edilen denetim ücretleri, müşteri riski seviyesi, kaliteyi destekleyen altyapı yatırımları, PCAOB denetim bulguları, teknik yetkinlik değerlendirme testleri, bağımsızlık yükümlülüklerine uyum ve firmanın iç kalite gözden geçirme bulguları dikkate alınmaktadır.

- Son bileşen olan denetim sonuçları çerçevesi kapsamında değerlendirilen göstergeler arasında ise; tespit edilen dolandırıcılık ve diğer finansal raporlama ihlalleri, finansal tablolarda yapılan düzeltmelerin sıklığı ve etkisi, iç kontrol zayıflıklarının zamanında raporlanması, PCAOB ve Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) yaptırım eğilimleri ile özel dava süreçlerine ilişkin eğilimler, süreklilik varsayımıyla ilgili sorunların zamanında bildirilmesi ve denetim komitesi üyeleri tarafından yapılan bağımsız değerlendirmelerin sonuçları yer almaktadır.

2.2. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Literatürde yapılan çalışmalarda, denetim kalitesini etkileyen çeşitli faktörler tespit edilmiştir. Bu faktörler arasında profesyonel şüphecilik düzeyi, denetçinin iş yükü, bilişsel kapasitesi (zeka düzeyi), stres altında çalışma durumu ve motivasyonu öne çıkmaktadır. Ayrıca, denetim süresinin yeterliliği, denetçinin bağımsızlığı, denetlenen kuruluşa sunulan danışmanlık hizmetleri, denetim firması rotasyonu, denetçinin cinsiyeti ve kişilik özellikleri ile mesleki deneyimi gibi bireysel ve yapısal unsurların da denetim kalitesi üzerinde etkili olduğu belirtilmektedir.

Bunun yanı sıra, kıdemli denetçilerin davranışlarının taklit edilmesi, sektöre özgü denetim uzmanlığı, insan kaynakları uygulamaları, çalışan devir oranı, denetçilerin eğitim düzeyi ve denetim süreçlerinde teknolojik altyapının kullanımı gibi faktörler de denetim kalitesini belirleyen unsurlar arasında yer almaktadır. Denetim firmasının büyüklüğü, ilgili yasal düzenlemelerin varlığı, müşterilerin denetim kalitesine yönelik algısı, medyanın denetim süreci üzerindeki etkisi ve endüstriyel bağlamda gerçekleştirilen denetimler de önemli dışsal değişkenler olarak değerlendirilmektedir.

Bu faktörlerin bir kısmının denetim kalitesi üzerinde olumlu etkiler yarattığı, bir kısmının ise süreci olumsuz yönde etkileyebileceği literatürde vurgulanmaktadır. Aşağıda bu faktörler detaylı bir şekilde ele alınmaktadır.

2.2.1. Yasal Düzenlemeler

Bağımsız denetim; finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak ve yatırımcı güvenini pekiştirmek için kritik bir işleve sahiptir. Ancak denetim kalitesinin sağlanması; yalnızca denetçilerin mesleki yeterlilikleriyle sınırlı

kalmamakta, aynı zamanda faaliyet gösterdikleri yasal çerçeve ve uyguladıkları mesleki standartlarla da yakından ilişkilidir (Ye ve Simunic, 2024). Bu bağlamda, bağımsız denetimin güvenilirliğini artırmak ve finansal tablo kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgi sunmak amacıyla, uluslararası meslek kuruluşları tarafından çeşitli yasal düzenlemeler ve denetim standartları geliştirilmiştir. Söz konusu bu düzenlemelerin temel hedefi; denetim faaliyetlerinin yüksek kalite standartlarında gerçekleştirilmesini sağlamak, finansal bilginin doğruluğunu temin etmek ve böylece kamu yararını korumaktır (Demir ve Çiftçi, 2016:89; Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014:82).

Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla, Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından denetim firmaları düzenli olarak denetlenmekte ve çeşitli yasal düzenlemeler uygulanmaktadır. Bu kapsamda, denetim sürecinde gerekli dikkat ve özeni göstermeyen firmalara çeşitli idari yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu yaptırımlar arasında, denetim faaliyetlerinden geçici olarak men edilme, idari para cezası verilmesi ve denetim lisanslarının iptali gibi cezai uygulamalar yer almaktadır. Söz konusu uygulamalar, denetim firmalarının daha güvenilir ve yüksek kalitede denetim gerçekleştirmesini teşvik etmeyi amaçlamaktadır (kgk.gov.tr). Ancak KGK’nın denetim firmaları üzerindeki denetim baskısını azaltması veya bu baskının sınırlandırılması durumunda, denetim kalitesinin olumsuz etkilenmesi ve düşüş göstermesi muhtemeldir.

Denetim başarısızlıklarının temel nedenlerinden biri, yasal düzenlemelerin yetersizliği ve buna bağlı olarak düşük düzeyde seyreden yasal risklerdir. Literatürde yapılan araştırmalar, denetim sürecinde karşılaşılan başarısızlıkların ardından oluşan yasal risklerin, özellikle denetim kalitesini belirlemede önemli bir rol oynadığını ortaya koymaktadır. Hukuk sistemlerinin gelişmediği veya zayıf olduğu ülkelerde yasal risklerin düşük olması, denetim kalitesinin de düşük olmasına neden olmaktadır. Yasal uygulama mekanizmalarının zayıf olması, yerel denetçilerin bağımsız hareket etme kabiliyetini sınırlamakta ve bu durum, niteliksiz denetim faaliyetlerinin artmasına zemin hazırlamaktadır. Bu bağlamda, denetim standartlarıyla öngörülen kalite seviyesine ulaşılabilmesi için, denetim firmaları üzerindeki yasal sorumluluk ve yaptırım baskısının artırılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Wang vd., 2020:361).

Denetim sürecinin mevzuata uygunluğu; denetim süreci sonucunda elde edilen denetçi görüşünün güvenilirliği ile doğrudan ilişkilidir. Denetçinin sunduğu görüşün güvenilir olabilmesi, denetim sürecinin yasal standartlara uygun bir biçimde yürütülmesine bağlıdır. Bağımsız denetim kalitesini şekillendiren standartlar genel olarak üç ana başlık altında toplanmaktadır.

Bunlar; bağımsız denetçi, denetim firması ve müşteri firmanın uyması gereken kalite standartlarıdır. Bu standartlar kapsamında gerçekleştirilen denetim süreçleri; olası hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi hedeflenmekte ve denetim kalitesinde süreklilik sağlanmaktadır (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014:28-:29).

Bağımsız denetçilerin uymakla yükümlü oldukları kalite standartları, ulusal ve uluslararası düzeyde çeşitli düzenlemeler ile tanımlanmıştır. En başta gelen düzenlemelerden biri, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKDS) olup; denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması aşamalarında temel ilke ve yöntemleri belirler. Bu standartlara ek olarak, Türkiye’de Bağımsız Denetim Standardı 220 (BDS 220), denetim ekipleri içinde kalite kontrol sürecinin nasıl yönetileceğine ilişkin ayrıntılı rehberlik sunar. BDS 220, özellikle denetim sürecinde görevlendirme, danışma, gözden geçirme ve nihai değerlendirme gibi aşamalarda kalite güvencesinin sağlanmasını hedeflemektedir (KGK, 2023).

Ayrıca, denetçilerin uyması gereken bir diğer önemli düzenleme de, etik ilkelerdir. Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan ve Türkiye’de KGK tarafından benimsenen bu ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleğe uygun davranış gibi temel değerleri içermektedir. Etik ilkelere uyum, yalnızca mesleki bir yükümlülük değil; aynı zamanda kamu yararının korunması açısından da zorunluluktur (IFAC, 2023).

Tüm bu unsurların bir araya gelmesiyle oluşturulan yasal ve mesleki çerçeve, bağımsız denetim faaliyetlerinin tutarlılığını, güvenilirliğini ve uluslararası geçerliliğini sağlamaktadır. Bu nedenle, denetim sürecinin mevzuata ve standartlara uyum içinde yürütülmesi, sadece bireysel denetçi sorumluluğu değil; aynı zamanda kurumsal ve sistematik bir kalite yaklaşımı olarak değerlendirilmelidir.

2.2.2. Denetçi bağımsızlığı

Bağımsızlık, etkilerden uzak, kontrol edilmeyen ve başkalarına bağımlı olmayan bir süreçtir ve denetim kalitesinin sağlanmasında kritik bir rol oynar. Denetçi bağımsızlığı, incelenen tarafın iknasından, etkisinden veya kontrolünden arındırılmış bir tutum olarak tanımlanabilir (Handoko vd., 2020). Bu bağımsızlık, denetçilerin önemli yanlışlıkları raporlama konusunda sahip oldukları kararlılığı doğrudan etkiler, çünkü bağımsızlıklarını koruyamayan denetçiler, denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyebilirler (Aswar, 2021:311). Denetçilerin bağımsız olmamaları durumunda, mesleki yargılar ve denetim raporlarında ifade edilen görüşler, yönetimin karar

alma süreçlerine katkı sağlamaktan uzaklaşacaktır (Aswar, 2021:311). Bu bağlamda, bağımsızlık tehdidi, denetim kalitesinin bozulmasına yol açabilir (Tepalagul ve Lin, 2015). Denetçiler, görevlerini özgürce yerine getirip çıkar çatışmalarından kaçınarak, güvenilir denetim raporları sunmalı ve sağlıklı karar alma süreçlerine temel oluşturmalıdır (Baharuddin vd., 2014:128). Bağımsızlık ayrıca, denetçilerin sahtekarlık durumlarını raporlama konusundaki cesaretlerini de ifade eder, çünkü bağımsız bir denetçi, doğruyu söyleme ve etik sorumluluklarını yerine getirme konusunda daha güçlüdür (Pramaswaradana ve Astika, 2017:169).

Denetim kalitesinin belirlenmesinde bireysel denetçilerin rolü giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Eski SEC Komiseri Steven Wallman'a göre, denetçilerin bağımsızlığını değerlendirirken, belirli müşterilerin denetim kararlarını etkileyen bireyler, ofisler ve diğer şirket birimlerine odaklanmak gerekmektedir. Bireysel denetçilerin risk tercihleri, deneyim ve teşvikler gibi faktörler, karar verme süreçlerinde önemli bir etkiye sahip olup, bu faktörler denetim kalitesini doğrudan etkileyebilir (Fanani, 2021:574). Denetçi bağımsızlığı, denetim mesleğinin temel taşıdır ve denetçilerin kararlarında ve görüşlerinde tarafsız kalmalarını sağlar. Bağımsızlık, denetçilerin herhangi bir dış etki veya çıkar çatışmasından arınmış bir şekilde, dürüst ve doğru raporlar sunmalarını sağlamakta, bu da doğrudan denetim kalitesini artırmaktadır. Denetçilerin bağımsız olmamaları, denetim raporlarının güvenilirliğini ve doğruluğunu zedeleyebilir, bu da hem paydaşlar hem de karar vericiler için olumsuz sonuçlar doğurabilir (Handoko vd., 2020; Aswar, 2021; Fanani, 2021:574). Denetçilerin bağımsızlığını etkileyen faktörler aşağıda sıralanmaktadır:

Objektiflik ve Tarafsızlık: Denetçinin bağımsızlığı, denetçilerin çatışan çıkarlar ve dış etkenlerden etkilenmeden bir kuruluşun mali tablolarını ve iç kontrollerini objektif bir şekilde değerlendirmelerini sağlar. Bu objektiflik ve tarafsızlık, denetim sürecinde doğru ve güvenilir sonuçların elde edilmesini temin eder. Güvenilir ve tarafsız denetim görüşlerinin sağlanması, yalnızca denetim kalitesinin artırılması açısından değil, aynı zamanda paydaşların ve karar vericilerin sağlam ve güvenilir bilgilere dayalı kararlar alabilmesi için de kritik öneme sahiptir. Denetçinin tarafsızlık ve objektiflik ilkesine sadık kalması, denetim raporlarının güvenilirliğini ve geçerliliğini pekiştirir, bu da genel olarak denetim kalitesini artıran önemli bir faktördür (CAQ, 2022).

Kanıt ve Belgelendirmenin Kalitesi: Bağımsız denetçilerin denetim süreci sırasında yüksek kalitede kanıt ve belge toplama olasılığı daha yüksektir, çünkü bağımsızlıkları, denetçilerin yönetimin baskılarından veya ilişkilerinden etkilenmeden, nesnel ve dürüst bir şekilde çalışabilmelerine

olanak tanır. Bu özgürlük, denetçilerin daha sağlam ve detaylı bir denetim süreci yürütmelerini sağlar ve denetim raporlarının doğruluğunu artırır. Bağımsızlık, denetçilerin yalnızca işlemi yerine getirmekle kalmayıp, aynı zamanda objektif ve güvenilir bir şekilde denetim bulgularını belgelemelerini ve raporlamalarını sağlar. Sonuç olarak, bağımsız denetçilerin topladıkları kanıtların kalitesi yüksek olur, bu da denetim kalitesini artıran önemli bir faktördür (Auditing Accounting, n.d.)

Risk Değerlendirmesi: Bağımsız denetçiler, denetim göreviyle ilişkili riskleri daha iyi değerlendirip ele alabilmektedir, çünkü dışsal etkilerden ve içsel baskılardan bağımsız olarak, potansiyel risk alanlarını objektif bir şekilde tespit edebilirler. Bağımsızlıkları sayesinde, risk değerlendirmelerinde önyargısız bir yaklaşım sergilerler ve bu sayede daha doğru risk tespiti yapılır. Denetçiler, kaynakları bu risklere göre tahsis edebilir ve denetim prosedürlerini, özellikle yanlış bildirim riskine sahip alanlara odaklanacak şekilde yönlendirebilirler. Bu yaklaşım, denetimin etkinliğini artırarak, denetim sürecinin daha verimli ve güvenilir olmasına katkı sağlar (IAASB, 2021a).

Hile ve Hataların Tespiti: Bağımsız denetçiler, mali tablolardaki sahtekarlık ve hataları tespit etme konusunda daha yüksek bir olasılığa sahiptir. Denetçilerin tarafsız yaklaşımları, finansal verileri objektif bir şekilde incelemelerine olanak tanır ve bu da usulsüzlüklerin tespit edilme olasılığını artırır. Bağımsızlık, denetçilerin dışsal baskılardan bağımsız olarak, şüpheli durumları daha dikkatli bir şekilde incelemelerini sağlar. Bu durum, mali raporlamanın güvenilirliğini ve bütünlüğünü artırarak denetim kalitesinin iyileşmesine katkıda bulunur (Financial Times, 2023).

Standartlara ve Düzenlemelere Uyum: Denetçinin bağımsızlığı, denetim standartlarının ve düzenlemelerinin gerekliliklerini yerine getirebilmesi için kritik öneme sahiptir. Bağımsız denetçiler, Uluslararası Denetim Standartları (ISA'lar) veya Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS) gibi mesleki standartlara sıkı bir şekilde bağlı kalarak denetim prosedürlerini belirlenmiş kılavuzlara uygun şekilde yürütürler. Bu uyum, denetim sürecinin şeffaflığını, güvenilirliğini ve kalitesini artırarak, denetim raporlarının doğruluğunu ve geçerliliğini güvence altına alır (IAASB, 2020).

Paydaşların Güveni: Denetçinin bağımsızlığı, paydaşların denetim sürecine duyduğu güveni artıran önemli bir faktördür. Bağımsız denetçiler, mali tabloları tarafsız bir şekilde değerlendirerek, yatırımcılar, alacaklılar ve düzenleyiciler gibi paydaşların denetim raporuna güvenmelerini sağlar. Bu güven, finansal raporların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda paydaşların daha bilinçli kararlar almasına olanak tanır. Sonuç olarak, bağımsızlık,

şeffaflık ve hesap verebilirliği teşvik eder, bu da denetim kalitesinin artmasını sağlar (CAQ, 2022).

Çıkar Çatışmalarının Önlenmesi: Bağımsız denetçiler, çıkar çatışmalarından kaçınarak mesleki şüphecilik ve dürüstlüklerini korurlar. Bu, denetim sürecinin objektifliğini ve güvenilirliğini sağlamada kritik bir rol oynar. Bağımsızlıklarını sürdüren denetçiler, denetim süreçlerini önyargılardan uzak şekilde yürütürler, böylece tarafsız kararlar alarak daha doğru ve güvenilir sonuçlar elde ederler. Sonuç olarak, çıkar çatışmalarının önlenmesi, denetim sürecinin bütünlüğünü koruyarak denetim kalitesini artırır (IAASB, 2020).

Sonuç olarak, denetçi bağımsızlığı, denetim kalitesinin temel taşlarını oluşturan çok boyutlu bir unsurdur. Objektiflik ve tarafsızlık ilkelerine bağlı kalınması, yalnızca denetim sürecinin güvenilirliğini sağlamakta kalmaz, aynı zamanda paydaşların finansal raporlara olan güvenini de pekiştirir. Bağımsız denetçiler, yüksek kaliteli kanıt toplama, etkin risk değerlendirme ve hile tespiti gibi kritik süreçlerde daha başarılı performans sergilerken, mesleki standartlara ve etik kurallara uyum konusunda da örnek teşkil ederler. Çıkar çatışmalarından kaçınmaları, denetim bulgularının bütünlüğünü koruyarak karar vericilerin doğru bilgilere dayalı stratejiler geliştirmesine olanak tanır. Bu nedenle, denetim firmalarının bağımsızlık ilkelerini güçlendirmeye yönelik politikalar geliştirmesi, yalnızca denetim kalitesini yükseltmekle kalmayacak, aynı zamanda finansal piyasalardaki şeffaflık ve istikrarın sürdürülebilirliğine de katkı sağlayacaktır. Sonuç olarak, denetçi bağımsızlığı hem bireysel denetimlerin hem de finansal raporlama ekosisteminin genel kalitesini garanti altına alan vazgeçilmez bir unsurdur.

2.2.3. Denetçinin kişiliği

Denetçi kişilik yapısı, denetim sürecinin kritik bir belirleyicisi olarak mesleki davranışlar, karar alma mekanizmaları ve genel denetim etkinliği üzerinde derin bir etkiye sahiptir. Bu bağlamda, Allport'un temel kişilik teorisi denetim literatüründe önemli bir referans noktası oluşturmaktadır. Allport kişiliği, "bireyin çevresine uyum sağlamasını belirleyen, düşünce ve duyguları da kapsayan dinamik psikofizyolojik bir organizasyon" olarak tanımlamaktadır. Bu tanım çerçevesinde, kişilik oluşumunu etkileyen iki temel determinant bulunmaktadır (Allport, 1961).

Denetim kalitesi ile kişilik özellikleri arasındaki ilişki, akademik literatürde farklı perspektiflerle ele alınan önemli bir araştırma alanıdır. Myers-Briggs Kişilik Tipolojisi çerçevesinde yapılan çalışmalar, özellikle duygusal-düşünen (ST) ve sezgisel-düşünen (NT) kişilik tiplerine sahip denetçilerin daha yüksek

mesleki şüphencilik sergilediklerini ortaya koymaktadır (Noviyanti, 2008). Bu kişilik gruplarındaki denetçilerin olgulara dayalı analiz yapma ve mantıksal çıkarımlarda bulunma eğilimleri, onları denetim sürecinde daha eleştirel bir tutum benimsemeye yönlendirmekte ve bu durum denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir (Ahadiansyah vd., 2019: 458). Nitekim, bu kişilik özelliklerine sahip denetçilerin finansal bilgileri değerlendirirken daha titiz davrandıkları ve denetim görüşlerini oluştururken daha fazla kanıta dayalı hareket ettikleri gözlemlenmiştir.

Ancak bu görüşe karşıt olarak Supriyanto (2014), kişilik özellikleri ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki olmadığını savunmakta ve denetim kalitesinin daha çok bireysel psikofiziksel faktörler, mesleki eğitim ve deneyimle şekillendiğini iddia etmektedir. Bu iki farklı yaklaşımı bütünleştiren çalışmalar ise denetçi kişilik yapısının temel bileşenlerini şu şekilde sıralamaktadır (Suputra ve Widhiyani, 2020; Samagaio ve Felício, 2022): Mesleki şüphencilik düzeyi, risk algılama kapasitesi, analitik düşünme becerisi, etik duyarlılık ve iletişim yetkinlikleri. Bu bileşenlerin denetim kalitesi üzerindeki etkisinin, kişilik tipolojisinden ziyade bu özelliklerin denetim sürecinde nasıl uygulandığıyla ilişkili olduğu vurgulanmaktadır. Bir denetçinin kişilik yapısının bazı temel yönleri şu şekilde sıralanabilir (Suputra ve Widhiyani, 2020; Samagaio ve Felício, 2022):

Vicdanlılık: Vicdanlılık kişilik özelliği, denetim literatüründe titizlik, düzenlilik ve sorumluluk alma eğilimi olarak tanımlanan ve denetim kalitesini önemli ölçüde etkileyen kritik bir faktördür (Barrick ve Mount, 1991). Beş Faktör Kişilik Modeli'nde temel bir boyut olarak yer alan vicdanlılık, özellikle mali tablo denetimlerinde iki temel avantaj sağlamaktadır: (1) detaylara odaklanma kapasitesi ve (2) prosedürel disiplin. Vicdanlılık düzeyi yüksek denetçiler, finansal raporlamadaki anormallikleri tespit etmede %23 daha başarılı oldukları gösterilen çalışmalarla desteklenmektedir (Johnston vd., 2017).

Bağımsızlık ve Dürüstlük: Denetim mesleğinin temelini oluşturan bağımsızlık ve dürüstlük ilkeleri, denetçilerin vazgeçilmez niteliklerindendir. Bir denetçinin yargılarında ve kararlarında tam anlamıyla tarafsız, ilkel ve şeffaf olabilmesi, ancak güçlü bir etik karakterle mümkündür. Araştırmalar, ahlaki değerlere sıkı sıkıya bağlı denetçilerin, yönetim baskılarına karşı önemli ölçüde direnç gösterdiğini ve mesleki bağımsızlıklarını korumada daha başarılı olduğunu ortaya koymaktadır. Bu tür denetçiler, finansal raporlamadaki potansiyel riskleri ve usulsüzlükleri tespit etmede daha titiz davranmakta, böylece denetim kalitesini artırmaktadır. Nitekim, bağımsızlığın sadece zihniyet değil aynı zamanda bir eylem disiplini olarak

benimsenmesi, denetim raporlarının güvenilirliği ve geçerliliği açısından hayati önem taşımaktadır. Bu nedenle, denetçilerin hem bireysel hem de kurumsal düzeyde etik değerleri içselleştirmesi, mesleki itibarın korunmasında kilit rol oynamaktadır.

Analitik Düşünme: Denetim mesleğinin günümüzdeki karmaşık finansal ortamlarda etkin şekilde icra edilebilmesi, denetçilerin üst düzey analitik düşünme becerilerine sahip olmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu beceriler, denetçilerin çok boyutlu finansal verileri sistematik biçimde inceleyebilmelerini, veri kalıplarını ve trendleri doğru şekilde yorumlayabilmelerini, ayrıca mantıksal çıkarımlarla finansal sonuçların güvenilirliğini değerlendirebilmelerini sağlamaktadır. Özellikle analitik düşünme yeteneği yüksek denetçiler, mali tablolardaki en ince tutarsızlıkları ve olağandışı hareketleri tespit etmede belirgin bir avantaj sağlamaktadır. Bu denetçiler, finansal bilgileri sadece yüzeysel olarak değil, derinlemesine analiz ederek, potansiyel hata ve usulsüzlükleri ortaya çıkarabilmekte, böylece denetim kalitesini önemli ölçüde artırabilmektedir. Günümüzde artan veri hacmi ve finansal işlemlerin karmaşıklığı düşünüldüğünde, analitik becerilerin denetçiler için sadece bir tercih değil, temel bir mesleki yeterlilik haline geldiği açıkça görülmektedir.

İletişim Becerileri: Denetim sürecinin başarısı, büyük ölçüde denetçilerin sahip olduğu etkili iletişim becerilerine bağlıdır. Nitelikli bir denetçi, teknik mali bulgularını hem müşterilere hem de paydaşlara açık, anlaşılır ve profesyonel bir şekilde aktarabilme yeteneğine sahip olmalıdır. Karmaşık muhasebe prensiplerini ve denetim sonuçlarını, muhasebe bilgisi sınırlı olan kişilerin kolayca kavrayabileceği sade bir dille ifade edebilmek, denetçilerin en önemli yetkinliklerinden biridir. Ayrıca, güçlü kişilerarası iletişim becerileri sayesinde denetçiler, müşterilerle sağlam bir güven ilişkisi kurabilmekte ve denetim ekibi içinde uyumlu bir çalışma ortamı oluşturabilmektedir. Bu beceriler, sadece bilgi aktarımını kolaylaştırmakla kalmaz, aynı zamanda potansiyel anlaşmazlıkların çözümüne ve denetim sürecinin verimli yönetilmesine de katkı sağlar. Günümüzün dinamik iş dünyasında, teknik uzmanlık kadar etkili iletişim becerilerine sahip olmak, denetçilerin mesleki başarısını doğrudan etkileyen kritik bir faktör haline gelmiştir.

Esneklik ve Uyarlanabilirlik: Modern denetim ortamında esneklik ve uyarlanabilirlik, denetçilerin sahip olması gereken temel yetkinlikler arasında yer almaktadır. Denetim süreçleri sıklıkla beklenmedik zorluklar, dinamik iş koşulları ve değişen düzenlemelerle karşılaşılmasını gerektirir. Bu nedenle başarılı denetçiler, önceden belirlenmiş plan ve prosedürlerde gerekli değişiklikleri yapabilmeye becerisine sahip olmalıdır. Değişen koşullara

hızla adapte olabilen, yeni durumlar karşısında yaratıcı çözümler üretebilen ve kriz anlarında soğukkanlılığını koruyabilen denetçiler, denetim kalitesini korurken aynı zamanda müşteri memnuniyetini de artırabilmektedir. Özellikle finansal piyasalardaki hızlı dönüşümler ve teknolojik gelişmeler, denetçilerin geleneksel yöntemlerin ötesine geçerek esnek bir yaklaşım sergilemesini zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda, denetçilerin hem zihinsel hem de mesleki anlamda uyum kapasitelerini sürekli geliştirmeleri, günümüzün rekabetçi iş ortamlarında fark yaratmalarını sağlayan kritik bir avantaj olarak öne çıkmaktadır.

Dayanıklılık ve Stres Yönetimi: Denetim mesleği, özellikle yoğun raporlama dönemlerinde yüksek stres seviyeleri ve baskı altında çalışmayı gerektiren zorlu bir süreçtir. Başarılı denetçiler, bu zorlu koşullarda hem profesyonel performanslarını koruyabilmeli hem de karar alma süreçlerindeki isabetliliği sürdürebilmelidir. Dayanıklılık ve etkili stres yönetimi becerileri, denetçilerin karmaşık finansal verileri analiz ederken dikkatlerini dağıtmadan çalışabilmelerini, zaman baskısı altında dahi doğru ve tutarlı değerlendirmeler yapabilmelerini sağlar. Araştırmalar, duygusal dayanıklılığı yüksek denetçilerin hata yapma oranlarının %25 daha düşük olduğunu ve stresli durumlarda daha objektif kararlar alabildiklerini göstermektedir. Bu nedenle, modern denetim eğitimlerinde stresle başa çıkma teknikleri ve zihinsel dayanıklılık geliştirme yöntemleri giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Unutulmamalıdır ki, bir denetçinin mesleki başarısı sadece teknik bilgisine değil, aynı zamanda zorlu koşullarda sergilediği psikolojik direnç de bağlıdır.

Ekip Çalışması ve İşbirliği: Denetim süreçlerinin karmaşıklığı ve kapsamı, etkili ekip çalışmasını zorunlu kılan temel unsurlardır. Profesyonel bir denetçi, ekip dinamiklerini olumlu yönde yönetebilmeli, farklı disiplinlerden gelen meslektaşlarının uzmanlıklarına saygı duymalı ve kolektif zekâyı harekete geçirebilmelidir. Başarılı denetim ekipleri, üyelerinin birbirini tamamlayan yeteneklerini sinerjiye dönüştürerek, tek başına ulaşılamayacak analiz derinliğine ve kapsam genişliğine ulaşabilirler. Özellikle karmaşık denetim projelerinde, çok yönlü bakış açılarının bir araya gelmesi, potansiyel risklerin daha kapsamlı değerlendirilmesine olanak tanır. Araştırmalar, güçlü ekip uyumuna sahip denetim gruplarının hata tespit oranlarında %30-40'lık bir artış sağladığını ortaya koymaktadır. Bu nedenle, günümüz denetim standartları, sadece teknik yeterlilikleri değil, aynı zamanda işbirliği becerilerini de mesleki yetkinliğin ayrılmaz parçası olarak kabul etmektedir. Unutulmamalıdır ki, bir denetim ekibinin başarısı, üyelerinin bireysel katkılarının toplamından çok daha fazlasını ifade eder.

Mesleki Şüphencilik: Mesleki şüphencilik, denetim sürecinin kalitesini belirleyen en kritik unsurlardan biridir. Denetçiler, finansal bilgileri değerlendirirken sağlıklı bir sorgulama zihniyetini sürekli canlı tutmalı, yönetimin sunduğu verilerin doğruluğunu ve bütünlüğünü titizlikle incelemelidir. Bu profesyonel yaklaşım, yüzeysel açıklamalarla yetinmeyip belgeleri derinlemesine analiz etmeyi, alternatif veri kaynaklarını araştırmayı ve olası çıkar çatışmalarını göz önünde bulundurmayı gerektirir. Araştırmalar, dengeli bir şüphencilik düzeyine sahip denetçilerin, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları tespit etme olasılığının %40 daha yüksek olduğunu göstermektedir. Ancak unutulmamalıdır ki, mesleki şüphencilik, temelsiz kuşkuculuk değil, kanıta dayalı eleştirel düşünme becerisidir. Uluslararası Denetim Standartları (ISA 200) da denetçilerin, profesyonel şüphenciliklerini asla kaybetmeden, ancak aynı zamanda gereksiz güvensizlik tuzağına düşmeden çalışmalarını öngörmektedir. Bu dengeyi kurabilen denetçiler hem müşteri ilişkilerini koruyabilir hem de denetimin temel amacı olan finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlama görevini en iyi şekilde yerine getirebilirler.

Denetim kalitesinin sağlanması ve sürdürülmesi, denetçilerin sahip olduğu çok boyutlu yetkinliklerin sinerjik etkileşimine bağlıdır. Bu çalışmada incelenen vicdanlılık, bağımsızlık ve dürüstlük, analitik düşünme, iletişim becerileri, esneklik ve uyarlanabilirlik, dayanıklılık, ekip çalışması ve mesleki şüphencilik gibi temel kişilik özellikleri ve beceriler, bir denetçinin mesleki performansını şekillendiren kritik unsurlar olarak öne çıkmaktadır. Araştırma bulguları, bu özelliklerin denetçilerin teknik bilgilerini uygulama biçimlerini derinden etkilediğini, finansal raporlamadaki hata ve usulsüzlüklerin tespit edilmesini kolaylaştırdığını ve nihayetinde denetim kalitesinin artmasına önemli katkılar sağladığını ortaya koymaktadır. Özellikle günümüzün hızla değişen iş ortamlarında, denetçilerin sadece teknik yeterliliklere değil, aynı zamanda bu çok boyutlu kişilik özelliklerine de sahip olmaları büyük önem taşımaktadır. Denetim firmalarının, denetçi seçim ve eğitim süreçlerinde bu özellikleri dikkate almaları hem bireysel denetçi performansını hem de kurumsal denetim kalitesini artıracaktır. Sonuç olarak, etkili bir denetim süreci için teknik bilgi ile kişilik özelliklerinin optimal düzeyde birleştirilmesi gerekmekte ve bu bütüncül yaklaşım, finansal raporlamanın güvenilirliğinin sağlanmasında kilit rol oynamaktadır.

2.2.4. Profesyonel şüphencilik

Profesyonel şüphencilik, denetim kanıtlarını sürekli olarak sorgulayan ve eleştirel biçimde değerlendiren zihinsel bir tutum olarak tanımlanmaktadır (Ahadiansyah vd., 2019: 460). Kamu Muhasebecileri Mesleki Standartları

ise profesyonel şüphencilik, denetçinin her zaman sorgulayıcı ve eleştirel düşünmeyi benimseyen bir duruş sergilemesi olarak ifade etmektedir (IAI, 2001). Bu bağlamda profesyonel şüphencilik, denetçinin yönetimin beyanlarını otomatik olarak doğru kabul etmemesi gerektiğini, aksine yönetimin dürüst olmadığı varsayımından hareketle daha ikna edici kanıtlar araması gerektiğini vurgular (Ahadiansyah vd., 2019:460). Denetçiler, mali tablolar hakkında görüş bildirirken, müşteriden gelen bilgi ve kanıtların doğruluğunu değerlendirmek amacıyla daima şüpheli bir tutum benimsemelidir.

Profesyonel şüphencilik, maddi dolandırıcılık riskini azaltmada ve profesyonel denetim görevinin etkin biçimde tamamlanmasında belirleyici bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Malik'in çalışmasında, profesyonel şüphencilikğin düzenleyici bir değişken olarak denetim kalitesini artırdığı ortaya konmuştur. Çünkü şüpheli bir yaklaşım, denetçilerin daha dikkatli ve profesyonel davranmalarını sağlayarak, denetim riskini en aza indirebilir (Malik, 2018). Benzer şekilde Parastika'nın araştırmasında da profesyonel şüphencilikğin, denetim doğruluğunu artırmak ve doğru kararlar elde edebilmek amacıyla denetçiler üzerindeki baskıyı azaltan bir düzenleyici değişken olduğu sonucuna varılmıştır. Şüpheli bir tutum, denetçilerin ilgili prosedür ve standartları etkin şekilde uygulamalarını kolaylaştırarak, denetim sonuçlarının kalitesini yükseltmektedir (Shahibah vd., 2020: 421).

Muhasebe uygulamalarının kalitesi ile denetçilerin gerçekleştirdiği çalışmalar, yüksek düzeyde profesyonel şüphencilik gerektirmektedir (Glover ve Prawitt, 2014: 8). Özellikle geçmişte yaşanan büyük ölçekli kurumsal denetim hatalarının bir kısmı, düzenleyicilerden elde edilen verilerdeki eksikliklerin yanı sıra, karmaşık finansal işlemlerden kaynaklanmıştır. Bu durum, finansal tablo kullanıcılarının, denetim faaliyetlerinde profesyonel şüphencilik temelinde yürütülen çalışmalara olan güven ve beklentilerini artırmaktadır (Idawati ve Gunawan, 2015: 5125). Ancak hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yapılan denetim araştırmaları, denetim sürecinin doğası gereği karmaşık olması nedeniyle, profesyonel şüphencilikğe ilişkin çeşitli sorunların varlığını sürdürdüğünü göstermektedir. Söz konusu sorunların büyük bir kısmı denetçilerin tutumları ve denetim sırasında sergiledikleri davranışlardan kaynaklanmakta ve bu sorunların tanımlanması ile ölçümlenmesi de oldukça güçtür. Bu bağlamda, profesyonel şüphencilikğin ayrıntılı biçimde ele alınması, iş birliğine dayalı denetim süreçlerinin kalitesini artırma potansiyeline sahiptir. Nitekim Tayland'da 2010 yılında gerçekleştirilen bir çalışmada, Kooperatif Denetim Müdürlüğü tarafından kooperatiflere yönelik bir denetim planı belirlenmiş; denetimin planlanmasından gerçekleştirilmesine ve denetim kanıtlarının değerlendirilmesine kadar tüm aşamaları kapsayan standartlar oluşturulmuştur (Suphachin ve Chuaychoo, 2021: 1895). Bu bağlamda,

mesleki standartlar, profesyonel şüphecilik ve denetim süreçleriyle yakından ilişkili olup, denetim kalitesinin temel unsurlarındandır (Suseno, 2013: 84). Öte yandan, ülkeler arasında gözlenen demografik farklılıklar, mesleki standartların algılanışı ve profesyonel şüpheciliğin seviyesi üzerinde etkili olabilmektedir (Oraka ve Okegbe, 2015: 66). Bu nedenle, standardizasyon kuruluşları ve düzenleyici otoriteler, bu demografik farklılıkları azaltacak önlemler almalı ve mesleki standartlara öncelik tanımalıdır (Meador, 2017; Sudsomboon ve Intakun, 2016: 111). Aksi hâlde, denetim firması yöneticilerinin mesleki standartlara yönelik yanlış algıları, denetim kalitesinin düşmesine yol açabilir ve bu durum, denetimin genel kalitesini olumsuz yönde etkileyebilir (Webb, 2014).

Mesleki şüphecilik, denetçinin elde ettiği bilgileri eleştirel bir yaklaşımla değerlendirme ve sorgulayıcı bir zihniyetle yaklaşma tutumunu ifade eder. Bu tutum, denetçinin varsayımlara karşı sorgulayıcı bir tavır sergilemesini, yönetim tarafından yapılan beyanlara karşı kanıt arayışında bulunmasını ve mevcut bilgileri tarafsızlıkla inceleme istekliliğini içerir. Mesleki şüpheciliğin denetim sürecinde neden kritik öneme sahip olduğu, aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Suphachin ve Chuaychoo, 2021; IAASB, 2012)):

Artan Denetim Kalitesi: Mesleki şüphecilik, denetçilerin yüksek düzeyde kalite standardı ile çalışmalarını sürdürmelerine katkı sağlar. Denetçinin, yönetim tarafından sağlanan bilgilerin doğruluğunu ve geçerliliğini sorgulaması; mali tablolar ile diğer finansal belgelerde yer alabilecek hata, eksiklik veya yanıltıcı beyanları daha etkili bir biçimde tespit edebilmesini mümkün kılar.

Dolandırıcılığın Tespiti: Dolandırıcılığın tespiti mesleki şüphecilik, dolandırıcılığın ortaya çıkarılmasında temel bir unsur olarak kabul edilmektedir. Şüpheli bir tutum sergileyen denetçilerin, finansal işlemleri ve iç kontrol sistemlerini daha dikkatli biçimde incelemesi ve olası hileli faaliyetler ile kontrol ihlallerine ilişkin göstergeleri belirleme olasılıkları daha yüksektir.

Risk Değerlendirmesi: Şüpheli bir tutum benimseyen denetçiler, riskleri daha etkili bir şekilde analiz etme kapasitesine sahiptir. Yönetimin iddia ve varsayımlarına karşı eleştirel yaklaşarak, daha yüksek risk taşıyan alanları tespit etme ve denetim kaynaklarını bu risklere odaklanacak şekilde tahsis etme konusunda daha başarılı olurlar.

Bağımsızlık ve Objektiflik: Mesleki şüphecilik, denetçinin bağımsızlık ve objektiflik özelliklerini pekiştirir. Şüpheli bir tutum benimseyen denetçiler, yönetimin önyargılarından veya aşırı baskılarından etkilenme olasılığını daha

düşük tutarak, denetim sürecinde daha tarafsız kararlar alırlar. Bu sayede, denetim kararlarının kişisel inanç veya tercihlerden ziyade, somut kanıtlara dayalı olarak verilmesi sağlanır.

Standartlara Uyum: Mesleki şüphecilik, denetim standartlarına uyum açısından kritik bir unsurdur. Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS) gibi denetim standartlarında, denetçilerin denetim süreci boyunca şüpheli bir yaklaşımı benimsemeleri gerektiği açıkça belirtilmektedir. Bu, denetçilerin, denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken her türlü bilgi ve kanıt eleştirel bir biçimde değerlendirmelerini ve şüpheli bir tutum sergilemelerini zorunlu kılar.

Müşteri Güveni: Mesleki şüphecilik, müşterilerin denetim sürecine duyduğu güveni pekiştirir. Müşteriler, denetçilerin titiz ve dikkatli bir şekilde çalışmalarını sürdürdüklerini, mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda inandırıcı ve sağlam bir görüş sunduklarını bildiklerinde, denetim sürecine olan güvenleri artar. Bu güven, denetim sürecinin şeffaflığı ve objektifliği ile doğrudan ilişkilidir.

Yasal ve Mevzuata Uygunluk: Mesleki şüphecilik, denetçilerin yasal ve düzenleyici gerekliliklere tam uyum göstermelerine yardımcı olur. Denetçiler, yürürlükteki yasal yükümlülüklerini ve düzenleyici sorumluluklarını yerine getirirken, gereken özeni göstermeli ve her aşamada mesleki şüphecilik anlayışını benimsemelidir. Bu yaklaşım, denetçilerin yasal gerekliliklere ve profesyonel etik standartlara tam uyum sağlamalarını temin eder.

Sürekli İyileştirme: Mesleki şüphecilik, denetim firmalarında sürekli iyileştirme kültürünü teşvik eder. Şüpheli bir yaklaşım benimseyen denetçiler, geçmiş deneyimlerden ders alarak, iyileştirilmesi gereken alanları belirleyebilir ve denetim süreçlerinin etkinliğini ile verimliliğini artırmak amacıyla gerekli değişiklikleri uygulama konusunda daha yüksek bir eğilim sergilerler.

Genel olarak mesleki şüphecilik, denetim kalitesinin temel taşlarından biridir ve denetçilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri için kritik bir rol oynar. Denetim kalitesi, yalnızca teknik standartlara uyumla değil, aynı zamanda denetçilerin mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmesiyle de doğrudan ilişkilidir. Mesleki şüphecilik, denetçilerin potansiyel hataları, yanlışlıkları veya dolandırıcılık risklerini daha iyi tespit etmesini sağlayarak, mali raporlamaların güvenilirliğini artırır. Buna karşılık, denetim kalitesinin düşük olması, mesleki şüpheciliğin eksikliğinden kaynaklanabilir ve bu durum, denetim sürecine olan güveni zedeleyebilir. Dolayısıyla, yüksek denetim kalitesi için mesleki şüpheciliğin sistematik olarak uygulanması,

denetçilerin tarafsızlığını, titizliğini ve sonuçta raporların doğruluğunu güvence altına alır. Bu nedenle, mesleki şüphecilik ile denetim kalitesi arasındaki bu karşılıklı bağ, denetim sürecinin başarısı ve güvenilirliği açısından vazgeçilmezdir.

2.2.5. Eğitim

Eğitim, denetçinin teknik yeterlilik düzeyini şekillendiren temel faktörlerden biri olarak kabul edilmekte ve bu yeterlilik, özellikle yapılandırılmış görevlerde bilgiyi etkin kullanma becerisi ile doğrudan ilişkilidir. Denetçinin mesleki bilgisinin, yalnızca karar alma süreçlerinde değil, aynı zamanda hata ve hile risklerini belirleme yeteneğinde de kritik rol oynadığı vurgulanmaktadır. Libby ve Frederick, denetçilerin sahip oldukları bilginin uzun süreli bellekte depolanmasının, denetim sürecinde karşılaşılan karmaşık durumlarda daha doğru ve hızlı yargılarda bulunmalarına olanak sağladığını ifade etmektedir (Puspitasari vd., 2019, 138). Bu bağlamda, güçlü bir eğitim altyapısına sahip denetçilerin, bilgiye dayalı profesyonel yargılarını daha etkili bir biçimde kullanabildikleri ve bu sayede daha yüksek denetim kalitesi sağladıkları söylenebilir.

Yüksek eğitim düzeyine sahip denetçilerin, sahip oldukları bilgi birikimi ve analitik düşünme yetenekleri sayesinde denetim sürecinde karşılaşılan karmaşık sorunları daha etkin biçimde çözebildikleri ve bu sayede denetim kalitesini artırabildikleri ifade edilmektedir (Zhaoguo vd.,2014: 97). Denetim ofisinin bulunduğu kentteki iş gücünün büyüklüğü ve genel eğitim düzeyi gibi çevresel faktörler de denetçi kalitesini etkileyerek, genel denetim kalitesine katkı sağlayabilmektedir (Ham vd., 2020:3). Yüksek eğitilmiş denetçilerin mesleki bilgileri sayesinde karşılaşılan sorunların nedenlerini daha kolay tespit edebildikleri ve bu bilgi temelli yaklaşımların karar alma süreçlerini güçlendirdiği öne sürülmektedir. Ayrıca, nitelikli eğitim, denetçilerin giderek karmaşıklaşan finansal ve teknolojik gelişmeleri daha kolay takip etmelerine olanak tanıyarak yüksek kaliteli denetim üretme potansiyellerini artırmaktadır (Astakoni vd., 2020:50). Dolayısıyla, denetçilerin eğitim seviyesi, yalnızca bireysel performansı değil, aynı zamanda genel denetim kalitesini de belirleyici bir unsur olarak ön plana çıkmaktadır. Eğitim, denetçilerin bilgi, beceri ve yeteneklerini geliştirerek denetim kalitesinin artırılmasında önemli bir rol oynar. (Astakoni vd., 2020; Zhaoguo vd., 2014; Puspitasari vd., 2019). Eğitimin denetim kalitesi üzerindeki etkilerinden bazıları şu şekilde sıralanabilir:

Teknik Yeterlilik: Eğitim, denetçilere denetim süreçlerini etkili bir şekilde gerçekleştirmek için gerekli güncel teknik bilgi ve becerileri kazandırır.

Bu eğitim, muhasebe ilkelerinin, denetim standartlarının ve düzenleyici gerekliliklerin anlaşılmasını da kapsar. İyi eğitilmiş bir denetçi, riskleri doğru bir şekilde tanımlamak, maddi doğrulama prosedürlerini etkin bir biçimde uygulamak ve iç kontrollerin yeterliliğini değerlendirmek için daha sağlam bir donanıma sahip olur. Bu da denetimlerin kalitesini artırır ve denetim sonuçlarının doğruluğunu güvence altına alır (PWC, 2020).

Sektöre Özel Sorunların Anlaşılması: Sektöre özel eğitim, denetçilere farklı sektörlerdeki müşterilerin karşılaştığı benzersiz riskleri ve zorlukları anlamada önemli bir katkı sağlar. Bu eğitim, denetçilerin denetim yaklaşımlarını belirli sektör gereksinimlerine göre uyarlamalarına olanak tanır ve böylece denetim prosedürlerinin uygunluğunu ve etkinliğini artırır. Sektöre özgü sorunların anlaşılması, denetim süreçlerinde daha hedeflenmiş bir strateji izlenmesini sağlayarak, hem sektörel riskleri daha doğru bir şekilde belirlemeye hem de denetimlerin daha verimli ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesine yardımcı olur (Michaels, 2018).

Etik Farkındalık: Eğitim, denetimde etik davranışın ve bağımsızlığın önemini vurgular. Etik eğitim, denetçilerin etik ikilemleri fark etmelerine ve zorlu durumlarda etik kararlar almalarına yardımcı olur. Etik açıdan bilinçli denetçiler, müşterilerden veya yönetimden gelen baskılara karşı daha dirençli olup, bu durum denetim sürecinin bütünlüğünü ve tarafsızlığını korur. Etik farkındalık, denetçilerin mesleki sorumluluklarını yerine getirirken yüksek etik standartlara bağlı kalmalarını sağlar ve denetimlerin güvenilirliğini artırır (KPMG, 2021).

Analitik Beceriler: Eğitim, denetçilerin analitik becerilerini geliştirerek finansal verileri etkili bir şekilde analiz etmelerini sağlar. Bu süreçte, denetçiler eğilimleri, anormallikleri ve potansiyel tehlike işaretlerini tanımlamayı öğrenirler; bu da onların hataları, sahtekarlıkları veya yanlış beyanları tespit etmelerine yardımcı olur. Güçlü analitik beceriler, denetim bulgularının doğruluğunu ve güvenilirliğini artırır, böylece denetim sürecinin kalitesini önemli ölçüde iyileştirir. Bu beceriler, denetçilerin finansal tabloları daha derinlemesine incelemelerine ve potansiyel riskleri daha etkili bir şekilde belirlemelerine olanak tanır (ACCA, 2019).

İletişim Becerileri: Denetim bulgularının açık ve ikna edici bir şekilde iletilmesi, etkili iletişim becerilerine dayanır. Eğitim, denetçilerin hem yazılı hem de sözlü iletişim becerilerini geliştirmelerine yardımcı olarak, karmaşık denetim sorunlarını açık ve anlaşılır bir şekilde ifade etmelerini sağlar. Bu beceri, denetim sürecinin tüm paydaşlarıyla – müşteriler, yönetim ve denetim ekipleri – verimli görüşmeler yapmayı kolaylaştırır ve denetim etkileşimlerinin kalitesini artırır. Etkili iletişim, denetim bulgularının doğru

bir şekilde aktarılmasına ve gerektiğinde önerilen düzeltici aksiyonların etkin bir şekilde iletilmesine olanak tanır (American Institute of CPAs, 2020).

Teknoloji Kullanımı: Denetim yazılımı ve veri analitiği araçlarının kullanımına ilişkin eğitim, denetçilerin verimli ve etkili denetimler gerçekleştirme yeteneklerini geliştirir. Teknoloji eğitimi, denetçilerin rutin görevleri otomatikleştirmelerine, büyük veri kümelerini analiz etmelerine ve denetim istisnalarını daha hızlı ve verimli bir şekilde tespit etmelerine olanak tanır. Bu süreç, denetim verimliliğini artırırken, aynı zamanda denetçilerin daha yüksek riskli alanlara odaklanmalarına yardımcı olur. Teknolojinin etkin kullanımı, denetim sürecinde doğruluğu ve güvenilirliği artırarak, daha kapsamlı ve ayrıntılı analizler yapılmasına imkan tanır (Deloitte, 2020).

Risk Esaslı Yaklaşım: Eğitim, denetçileri risk esaslı bir denetim yaklaşımı benimsemeye teşvik eder. Bu yaklaşımda, denetçiler, doğal riskleri değerlendirmeyi, kontrol zayıflıklarını belirlemeyi ve denetim prosedürlerini belirli risk alanlarına göre uyarlamayı öğrenirler. Risk bazlı bir yaklaşım, denetim kaynaklarının mali tabloların doğruluğu üzerinde en büyük potansiyel etkiye sahip olan alanlara tahsis edilmesini sağlar, bu da denetim sürecinin daha verimli ve odaklanmış bir şekilde yürütülmesine olanak tanır. Sonuç olarak, risk esaslı yaklaşım, denetim kalitesini artırırken, aynı zamanda denetim sürecinin etkinliğini de büyük ölçüde iyileştirir (Grant Thornton, 2019).

Sürekli Öğrenme ve Gelişim: Eğitim, denetçiler arasında sürekli öğrenme ve gelişim kültürünü teşvik eder. Denetçiler, devam eden eğitim programları aracılığıyla denetim standartları, düzenlemeler ve sektör trendlerindeki değişiklikler hakkında güncel bilgi edinirler. Bu sürekli öğrenme süreci, denetçilerin hızla değişen iş ortamında yetkinliklerini ve alaka düzeylerini korumalarını sağlar. Ayrıca, sürekli gelişim, denetim kalitesinin sürdürülebilirliğine katkı sağlayarak, zaman içinde profesyonel yeterliliklerinin ve denetim süreçlerinin yüksek standartlarda kalmasına olanak tanır (EY, 2020).

Sonuç olarak eğitim; denetçilerin teknik yeterliliklerini, etik farkındalık düzeylerini, analitik ve iletişim becerilerini, teknoloji kullanım yeterliliklerini ve risk yönetimi kapasitelerini geliştirerek denetim kalitesinin artırılmasında temel bir rol oynamaktadır. Bu unsurların gelişimi, sadece bireysel mesleki yeterlilikleri yükseltmekle kalmaz, aynı zamanda denetim ekipleri arasında sürekli öğrenme ve mesleki gelişim kültürünü teşvik ederek kurumsal düzeyde kalite odaklı bir yapının oluşmasına katkı sağlar. Nitelikli ve iyi eğitilmiş bir denetim kadrosu, karmaşık finansal yapıları doğru analiz etme, uygun denetim tekniklerini uygulama ve güvenilir denetim görüşleri sunma

konusunda daha yetkin hale gelir; bu da finansal raporlama süreçlerinin şeffaflığını ve güvenilirliğini artırarak paydaşlara güven sağlar ve nihayetinde denetim kalitesine doğrudan katkı sunar.

2.2.6. Denetçi deneyimi

Deneyim, literatürde çeşitli boyutlarıyla ele alınan çok boyutlu bir kavram olarak tanımlanmaktadır. Knoers ve Haditono, deneyimi hem örgün hem de yaygın eğitim süreçleri aracılığıyla bireyin davranışsal gelişimini sağlayan ve onu daha üst düzey bir davranışsal düzene ulaştıran dinamik bir süreç olarak açıklamaktadır (Knor ve Haditono, 1999). Taylor ve Todd, deneyimi bireyin bilgi birikimi ve uygulamalı süreçler sonucunda davranışlarında meydana gelen sistematik değişim olarak yorumlamaktadır. Aynı araştırmacılar, deneyim sahibi bireylerin deneyimsiz bireylere kıyasla daha kapsamlı, bütüncül ve sofistike bir bilişsel yapı sergilediklerini belirtmektedir (Taylor ve Todd, 1995). Mesleki yeterlilik bağlamında yapılan çalışmalar, denetçilerin mesleki becerilerinin edinim sürecinde demografik özelliklerin (cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi gibi) belirleyici rol oynadığını ortaya koymaktadır (Wang vd., 2020:360). Denetim kalitesi ile deneyim arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalar, denetçilerin görev süresi arttıkça uzmanlık düzeylerinin yükseldiğini ve müşteriye özgü nitelikleri daha etkin analiz edebildiklerini göstermektedir Salehi ve Gah, bu durumun denetim kalitesini artırarak sürecin etkinliğine olumlu katkı sağladığını vurgulamaktadır (Salehi ve Gah, 2019:290). Patrick vd. tarafından yapılan araştırma, deneyimsiz denetçilerin müşteri firmalar tarafından manipüle edilme riskinin daha yüksek olduğunu ortaya koymaktadır. Aynı çalışmada, özellikle denetçilerin bağımsızlığının zayıflaması ve müşteri yönetimine aşırı güven duyma eğiliminin denetim kalitesini olumsuz etkileyebileceği belirtilmektedir (Patrick vd., 2017:52).

Deneyim kavramına ilişkin farklı bir tanımda, deneyim denetçilerin bir finansal tablodaki önemli yanlışlıkları belirleme yeteneği olarak ifade edilmektedir (Fanani vd., 2021:573). Söz konusu tanım çerçevesinde, deneyim bir kişiyi daha iyi çözümleme kalıplarına yönlendiren bir süreç olarak yorumlanabilmektedir. Bu bağlamda denetim deneyimi, bir denetçinin işletme finansal tablolarını incelemede sahip olduğu bilgi birikimi ve uygulama tecrübesini ifade etmektedir (Chang vd., 2019; Petrascu ve Ticianu, 2014). Araştırmalar, denetçilerin deneyim düzeyi arttıkça denetim faaliyetlerinin yürütülmesi gibi karmaşık görevlerde daha yüksek performans sergilediklerini ortaya koymaktadır (Atmadja ve Saputra, 2018; Cai vd., 2019). Denetçi deneyiminin, denetim sürecinde alınan teorik eğitim ve pratik uygulamalar yoluyla kademeli olarak geliştiği belirtilmektedir. Özellikle denetçilerin, finansal tablolardaki hataları etkin şekilde tespit

edebilmeleri için özel uzmanlık bilgisine sahip olmaları gerekmektedir (Aswar vd., 2021:306). Deneyim kavramı, bireyin üstün performans göstermesini sağlayan kişisel özellikleri de kapsamaktadır. Bu özellikler arasında yeterlilikle ilişkili nitelikler, motivasyon kaynakları, değer sistemleri, tutumlar, teorik bilgi birikimi ve uygulama becerileri yer almaktadır. Aynı zamanda deneyim, işe özgü bilgi ve becerilerin yanı sıra rutin olmayan görevlerin üstesinden gelebilme yetkinliğini de içermektedir. Denetim alanında yeterlilik değerlendirmelerinde genellikle deneyim düzeyinin bir ölçüt olarak kullanıldığı görülmektedir (Meini vd., 2022:1208).

Denetçilerin, mesleki alanda yaşanan gelişmeleri sürekli olarak takip etmeleri gerekmektedir. Araştırmalar, denetçilerin deneyim düzeyi arttıkça uzmanlık seviyelerinin de paralel olarak yükseldiğini göstermektedir. Özellikle denetçilerin çalışma sürelerinin uzaması ve deneyim kazanmaları, gerçekleştirdikleri denetimlerin kalitesini olumlu yönde etkilemektedir. İş deneyimi kavramı, bireylerin gerçekleştirdikleri görev türlerini yansıtan ve daha kaliteli iş çıktıları elde etmelerine olanak sağlayan bir unsur olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, bireylerin deneyim düzeyleri arttıkça işlerini yaparken gösterdikleri yetkinlik seviyesinin yükseldiği ve belirlenen hedeflere ulaşmada sergiledikleri düşünce yapısı ile tutumlarının daha etkili hale geldiği gözlemlenmektedir (İka, 2019:144).

Literatürde, kıdemli denetçilerin daha zengin mesleki deneyime, gelişmiş teknik yeteneklere ve üstün bilişsel becerilere sahip oldukları kabul edilmektedir. Ayrıca bu denetçilerin mesleki etik standartlara uyum konusunda daha yüksek beklentilere sahip oldukları ve bu özelliklerin denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği belirtilmektedir (Weirong, 2012: 61). Araştırmalar, deneyimli denetçilerin denetim görüşü verme doğruluğunu artırabileceğini göstermektedir (Tirta ve Sholihin, 2004). Deneyim artışının, denetçilerin daha fazla teknik bilgi ve uygulama becerisi kazanmasına yol açtığı, bu durumun da mesleki yeterlilik düzeyini yükselttiği ifade edilmektedir. Özellikle yoğun denetim faaliyetlerinde bulunan denetçilerin, uygun denetim görüşü oluşturma konusunda daha gelişmiş beceriler sergiledikleri gözlemlenmektedir (Ahadiansyah vd., 2019: 459). Ancak literatürde, denetçi deneyimi ile denetim görüşü doğruluğu arasında anlamlı bir ilişki olmadığını savunan farklı görüşler de bulunmaktadır (Muttaqin, 2008; Justiana, 2010; Kushasyandita, 2012). Bu araştırmacılar, denetim kalitesinin yalnızca deneyim faktörüyle açıklanamayacağını, diğer faktörlerin de dikkate alınması gerektiğini vurgulamaktadır.

Denetim uzmanlığı, teorik bilgi ile pratik deneyimin entegrasyonuna dayalı dinamik bir süreç olarak kavramsallaştırılmaktadır. Fanani ve arkadaşları

(2021:575), bu uzmanlığın denetçilerin mesleki uygulamaları sırasında edindikleri deneyimler yoluyla sürekli olarak geliştiğini ve doğrulandığını ortaya koymaktadır. Gaver ve Utke, denetim uzmanlığı konusunda önemli bir sınıflandırma yaparak denetçileri deneyimli ve deneyimsiz uzmanlar şeklinde iki kategoride incelemiştir. Yapılan araştırmalar, deneyimsiz uzman denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimlerin kalitesinin, deneyimli meslektaşlarına kıyasla anlamlı derecede düşük olduğunu göstermektedir. Bu durumun temel nedeni olarak, bir denetçinin yeterli mesleki olgunluğa ulaşabilmesi için en az 2-3 yıllık pratik deneyime sahip olması gerektiği vurgulanmaktadır (Gaver ve Utke, 2018:115).

Mesleki deneyimin “koruma” aşaması, üç temel bileşenden oluşmaktadır: Bunlar; uygulama deneyimi, endüstri uzmanlığı ve mesleki etikdir. Özellikle uygulama deneyiminin, yönetimin kazanç yönetimi davranışlarını ve fırsatçı eğilimlerini sınırlandırabileceği belirtilmektedir. Bu durum, finansal raporların güvenilirliğini artırarak denetim kalitesi üzerinde belirleyici bir rol oynamaktadır (Weifang, 2017:37). Sermaye piyasalarında yaşanan denetim başarısızlıklarının temel nedenleri incelendiğinde, iki kritik faktör öne çıkmaktadır: Yetersiz mesleki yeterlilik ve zayıf bağımsızlıktır. Araştırmalar, bu başarısızlıkların büyük çoğunluğunun denetçilerin bağımsızlık ilkesini tam olarak sağlayamamasından kaynaklandığını göstermektedir (Wang vd., 2020:360). Denetçi deneyiminin temel bileşenleri literatürde şu şekilde sınıflandırılmaktadır (Cahan ve Sun, 2015; Haeridistia ve Fadjaranie, 2019):

Teknik Bilgi ve Mesleki Nitelikler: Denetim kalitesini belirleyen kritik unsurlardan biri, denetçilerin sahip olduğu teknik bilgi ve mesleki niteliklerdir. Yüksek denetim kalitesi, denetçinin muhasebe, finans, vergi ve denetim alanlarındaki uzmanlığına, uluslararası muhasebe (IFRS/ TFRS) ve denetim standartlarına (ISA) hakimiyetine, ayrıca ilgili yasal ve düzenleyici çerçeveleri doğru yorumlama becerisine bağlıdır. Bu bağlamda, Yeminli Mali Müşavir, Mali Müşavir ve Sertifikalı İç Denetçi (CIA) gibi profesyonel sertifikalar, denetçinin teknik yeterliliğini kanıtlayarak denetim süreçlerinin güvenilirliğini artırır. Akademik çalışmalar, denetçilerin mesleki yeterliliklerinin, finansal raporlamadaki hata ve sahtekarlık riskini azalttığını ve denetim kalitesiyle pozitif yönde ilişkili olduğunu göstermektedir (DeAngelo, 1981; Francis, 2011). Dolayısıyla, denetim kalitesinin sağlanmasında teknik bilgi ve mesleki sertifikasyonlar, denetçi yetkinliğinin temel göstergeleri olarak kabul edilmektedir.

Pratik Deneyim: Denetim kalitesinin temel belirleyicilerinden biri olarak denetçilerin pratik deneyimi, akademik literatürde önemli bir yer tutmaktadır. Denetçi deneyimi, çeşitli sektörlerde ve farklı ölçekteki

işletmelerde gerçekleştirilen uygulamalı denetim süreçlerinde edinilen bilgi birikimini ifade etmektedir. Araştırmalar, heterojen denetim görevlerine maruz kalan denetçilerin, mesleki yargılarını geliştirdiklerini ve karşılaştıkları operasyonel zorluklara daha etkin çözümler üretebildiklerini göstermektedir (Nelson ve Tan, 2005). Özellikle karmaşık işlemlerin denetiminde, deneyimli denetçilerin daha başarılı performans sergilediği ve denetim kalitesini artırdığı gözlemlenmiştir (Bonner ve Lewis, 1990). Bu bağlamda, denetçilerin çok yönlü deneyim kazanmaları hem teknik becerilerinin gelişimine hem de denetim süreçlerinin güvenilirliğinin artmasına katkı sağlamaktadır. Denetim kalitesi ile denetçi deneyimi arasındaki bu pozitif ilişki, denetim etkinliğinin sağlanmasında pratik deneyimin vazgeçilmez bir unsur olduğunu ortaya koymaktadır.

Risk Değerlendirmesi ve Yönetimi: Denetim kalitesinin temel belirleyicilerinden biri, denetçilerin risk değerlendirme ve yönetim becerileridir. Deneyimli denetçiler, risk bazlı denetim yaklaşımının ilkelerine hakim olarak, kuruluşların karşı karşıya olduğu finansal, operasyonel ve uyum risklerini sistematik bir şekilde tanımlayabilmekte ve değerlendirebilmektedir. Bu süreç, ISA 315'in gerektirdiği şekilde, kuruluşun risk profiline uygun özelleştirilmiş denetim planları geliştirmeyi ve uygun denetim kanıtlarının toplanmasını içermektedir (Knechel, 2007). Araştırmalar, etkin risk değerlendirmesi yapabilen denetçilerin, denetim sürecinde daha doğru mesleki yargılara ulaştığını ve dolayısıyla denetim kalitesini artırdığını göstermektedir (Hogan ve Wilkins, 2008). Risk odaklı denetim yaklaşımı, denetçilerin sınırlı kaynaklarını en yüksek risk alanlarına yönlendirmelerine olanak tanıyarak, denetim etkinliğini ve verimliliğini optimize etmektedir.

İletişim ve İlişki Yönetimi: Denetim kalitesinin bir diğer kritik unsuru, denetçilerin iletişim ve ilişki yönetimi becerileridir. Etkili iletişim, denetçilerin müşteriler, meslektaşlar ve diğer paydaşlarla kurdukları etkileşimin kalitesini belirlemekte ve denetim sürecinin başarısını doğrudan etkilemektedir. Deneyimli denetçiler, karmaşık denetim bulgularını açık, anlaşılır ve öz bir şekilde aktarabilmekte, müşterilerle güven ilişkisi kurabilmekte ve denetim süreci boyunca ilişkileri yapıcı bir şekilde yönetebilmektedir (Carcello vd., 2011). Bu beceriler, bilgi asimetrisinin azaltılmasına ve paydaşların denetim bulgularını daha iyi anlamasına yardımcı olmaktadır. Literatür, güçlü iletişim becerilerine sahip denetçilerin, müşteri iş birliğini artırarak denetim sürecinin daha sorunsuz ilerlemesini sağladığını ve nihai olarak denetim kalitesini yükselttiğini ortaya koymaktadır (Cohen ve Hanno, 2000). Ayrıca, etkili iletişim, denetçilerin yönetim kurullarına ve diğer paydaşlara değerli içgörüler sunabilmesine olanak tanıyarak, kurumsal şeffaflığın artmasına katkıda bulunmaktadır.

Analitik Düşünme ve Problem Çözme: Denetim faaliyetlerinde başarılı sonuçlar elde edebilmek, büyük ölçüde analitik düşünme ve problem çözme becerilerine bağlıdır. Deneyimli denetçiler, karmaşık finansal verileri analiz ederek veriler arasındaki ilişkileri ve kalıpları belirleyebilmekte, bu sayede mantıklı ve tutarlı çıkarımlar yapabilmektedir. Söz konusu analitik yetkinlikler, denetim sürecinde elde edilen kanıtların eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirilmesine, olağandışı durumların veya sapmaların tespit edilmesine ve karşılaşılan karmaşık denetim problemlerinin etkin bir şekilde çözülmesine olanak sağlamaktadır.

Bağımsızlık ve Mesleki Şüphecilik: Denetim sürecinin güvenilirliğini sağlamak açısından, bağımsızlık ve mesleki şüphecilik temel ilkeler arasında yer almaktadır. Deneyimli denetçiler, karar alma süreçlerinde tarafsızlıklarını koruyarak denetim görevlerine objektif bir yaklaşımla yaklaşırlar. Bu bağlamda, sunulan bilgileri ve varsayımları sorgulamakta, yeterli ve uygun denetim kanıtları aramakta ve gerekli durumlarda yönetimin beyanlarını eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirmektedirler. Bu tutum, denetim kalitesinin artırılmasına ve güvenilir sonuçlara ulaşılmasına önemli ölçüde katkı sağlamaktadır.

Liderlik ve Rehberlik: Denetim ekiplerinde deneyimli denetçiler, sıklıkla liderlik pozisyonlarını üstlenerek ekip içinde rehberlik ve yönlendirme sorumluluğunu taşırlar. Kıdemsiz denetçilere mesleki gelişim süreçlerinde destek sağlar, denetim metodolojilerinin etkinliğinin artırılmasına katkıda bulunurlar. Ayrıca, mesleki etik ilkelerin ve denetim standartlarının uygulanmasında rol model olarak hareket ederek, ekip üyeleri için örnek teşkil ederler. Bu liderlik ve rehberlik işlevi hem denetim kalitesinin yükseltilmesine hem de kurumsal öğrenmenin desteklenmesine olanak tanır.

Sürekli Öğrenme ve Gelişim: Denetim mesleğinde deneyim, yalnızca geçmişte kazanılan bilgi ve becerilerle sınırlı kalmayıp, sürekli öğrenme ve mesleki gelişime yönelik güçlü bir bağlılığı da içerir. Deneyimli denetçiler, sektör dinamiklerini yakından takip ederek mevzuat değişiklikleri, yeni denetim uygulamaları ve güncel eğilimler hakkında bilgi sahibi olurlar. Mesleki yeterliliklerini sürdürülebilir şekilde artırmak amacıyla çeşitli eğitim programlarına, seminerlere ve mesleki sertifikasyon süreçlerine aktif biçimde katılım sağlarlar. Bu yaklaşım hem bireysel uzmanlıklarının hem de denetim faaliyetlerinin niteliğinin sürekli olarak gelişmesine katkı sunar.

Genel olarak denetçi deneyimi; teknik bilgi birikimi, uygulamalı tecrübe, etkili iletişim becerileri, analitik düşünme yetkinliği ve güçlü mesleki muhakemenin bütünlüklü bir sonucudur. Bu deneyim, farklı denetim görevlerinde edinilen pratiklerle ve sürekli öğrenme ile gelişim ilkesine bağlı

kalınarak zaman içinde derinleşir. Deneyimli denetçiler; yalnızca yüksek kaliteli denetim hizmetleri sunmakla kalmaz, aynı zamanda müşterilere stratejik düzeyde değerli içgörüler sağlayarak bulundukları kurumların genel başarısına da anlamlı katkılar sunarlar.

2.2.7. Sektörde uzmanlık

Uzman denetçiler, belirli bir sektörde derinlemesine bilgi birikimine sahip olmaları nedeniyle, uzman olmayan denetçilere kıyasla daha etkili denetim süreçleri yürütmektedir. Bu bilgi, zaman içinde sektöre özgü iş süreçlerinin analiz edilmesiyle kazanılmakta ve müşterilere sunulan denetim hizmetlerinin kalitesini artırmaktadır (Kamath vd., 2018:154). Sektörel uzmanlık, denetçilerin uygun prosedürleri uygulayarak yanlış beyan riskini azaltmasını sağlamakta, böylece finansal tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu artırmaktadır (Kwon vd., 2017:92). Nitekim uzman denetçiler, sektördeki yaygın hataları ve finansal dolandırıcılık risklerini tespit etmede daha yetkin olduklarından, denetim sürecinin verimliliğini ve etkinliğini önemli ölçüde iyileştirebilmektedir. Fitriany vd.'nin Endonezya'daki finansal olmayan şirketler üzerine yaptığı çalışma, uzman denetçilerin bağımsızlık ve mesleki yeterliliklerinin denetim kalitesini olumlu yönde etkilediğini ortaya koymuştur. Ayrıca, Jensen ve Meckling'in vekâlet teorisi bağlamında değerlendirildiğinde, uzman denetçiler, yöneticilerin çıkar çatışmalarını sınırlandırarak şirket sahiplerinin vekâlet maliyetlerini azaltmada önemli bir rol oynamaktadır. Bu durum, yöneticileri daha şeffaf ve güvenilir finansal tablolar hazırlamaya teşvik etmekte, dolayısıyla denetim kalitesini yükseltmektedir (Fanani vd., 2021:575). Ancak, Gaver ve Utke (2018:114) sektör uzmanlığının denetim kalitesi üzerindeki kritik rolüne rağmen, denetim pazarında bu özelliğin yeterince önemslenmediğini vurgulamaktadır. Bu bulgular, sektör uzmanlığının hem denetim etkinliğini hem de finansal raporlamanın güvenilirliğini artırdığını göstermekle birlikte, uygulamada bu uzmanlığın gerektiği şekilde değerlendirilmediğine işaret etmektedir.

Literatürde, denetim firmalarının sektörel uzmanlığı, müşterilerin karşılaştığı mali krizler ve denetim riskleri (düzenlemeler, vergi sorunları vb.) karşısında rehberlik sağlayan özel bir yetkinlik olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, denetim firmaları geleneksel denetim süreçlerinin yanı sıra, işbirliği yoluyla geliştirdikleri denetim dışı becerileri de kullanarak müşterilerine ek değer sağlayabilmektedir. Günümüz denetim hizmetleri piyasasında sektörel uzmanlaşmaya olan talebin giderek arttığı gözlemlenmekte olup, bu durum denetim firmalarının uzmanlıklarını bir rekabet avantajı ve farklılaşma stratejisi olarak kullanmalarıyla sonuçlanmaktadır. Denetim firmaları, belirli

endüstrilerde faaliyet gösteren firmalara odaklanarak müşteri özelliklerine ilişkin bilgi birikimlerini artırmakta ve böylece sektör uzmanlıklarını geliştirmektedir. Nitekim endüstri uzmanlığının temel bileşenlerinden biri olan denetim uzmanlığı, benzer ihtiyaçlara sahip geniş müşteri gruplarına yönelik yüksek kaliteli hizmet sunma olanağı sağlamaktadır (Salehi ve Gah, 2019).

Pazar payı, denetim firmalarının sektörel uzmanlık düzeyini ölçmede önemli bir gösterge olarak kabul edilebilir. Pazar liderleri, artan pazar payları sayesinde sektör uzmanlığına yaptıkları yatırımların daha yüksek getiri sağladığını gözlemlemektedir. Bu durum, firmaların daha yüksek ücret talep edebilmelerine olanak tanımanın yanı sıra, artan müşteri portföyü sayesinde sabit maliyetlerin daha fazla müşteriye dağıtılabilmesi gibi ek avantajlar da sunmaktadır. Belirli sektörlerde pazar payını artıran uzman denetim firmalarının bu başarısı, sundukları hizmet kalitesinin yüksekliğiyle açıklanabilir. Müşterilerin, uzman olmayan denetçiler yerine sektörde uzmanlaşmış firmaları tercih etmeleri, bu firmaların kalite avantajını desteklemektedir. Ayrıca, denetçi konsantrasyonundaki artış da sektör uzmanlığının göstergelerinden biri olarak değerlendirilebilir. Bu bulgular, sektör uzmanlığındaki artışın beraberinde getirdiği faydalar hipoteziyle uyumludur. Bir denetim firmasının pazar payındaki artış, ölçek ekonomilerinden daha fazla yararlanabilmesine olanak tanımaktadır. Sektör uzmanlığıyla ilişkili bir diğer önemli faktör olan denetim ücretleri konusunda ise, uzman firmaların daha kaliteli hizmet sunmaları nedeniyle daha yüksek ücret talep edebilecekleri yaygın bir algıdır. Ancak ilginç bir şekilde, uzmanlaşmanın sağladığı ölçek ekonomileri sayesinde bu kalite avantajının müşterilere ek maliyet yüklenmediği görülmektedir. Denetim piyasasındaki yoğun rekabetin, ölçek ekonomilerinden kaynaklanan maliyet avantajlarının müşterilerle paylaşılmasına ve dolayısıyla beklenenden daha düşük denetim ücretlerinin oluşmasına yol açtığı gözlemlenmektedir (Salehi ve Gah, 2019:288-289).

Sektörel uzmanlaşmanın önemli avantajlarından biri, denetim firmalarının sağladığı finansal ifşaların kalitesinde gözlemlenen artıştır. Literatür, sektör uzmanı denetçilerin daha yüksek kazanç kalitesi göstergeleriyle kanıtlandığı üzere, daha etkin denetim hizmetleri sunabildiklerini ortaya koymaktadır. Bu durum, uzman denetim firmalarının belirli bir sektör hakkında uzman olmayan meslektaşlarına kıyasla daha derin bilgi birikimine sahip olmalarından kaynaklanmaktadır. Sektör uzmanı denetçiler, aynı endüstrideki müşterilerden edindikleri deneyimleri ve en iyi uygulamaları paylaşarak sektörel bilgilerini sürekli geliştirme imkanına sahiptir. Bu birikim, finansal tablolardaki yanlış beyanları daha etkili şekilde tespit edebilme yeteneği

sağlamaktadır (Salehi ve Gah, 2019: 288-289). Nitekim, belirli bir sektörde uzmanlaşmış denetim firmalarının mali usulsüzlükleri ve yanlış beyanları tespit etme olasılıklarının daha yüksek olduğu, bu durumun da daha üstün denetim kalitesiyle sonuçlandığı gözlemlenmiştir (Gul, vd., 2009).

Denetçilerin aynı şirketi uzun süre boyunca denetlemesi, zaman içinde bu şirket hakkında daha fazla bilgi edinmelerine ve özel bir uzmanlık kazanmalarına olanak sağlamaktadır. Bu uzmanlık, denetçilerin belirli sektörlerde derinlemesine bilgi birikimi edinmeleri ve bu alanlarda yoğunlaşmaları sonucunda oluşur (Nizar, 2017). Böylece, sektör bilgisine sahip denetçiler, denetledikleri firmalar hakkında daha kapsamlı değerlendirmeler yapabilir ve potansiyel riskleri daha iyi tanımlayabilir (Pramaswaradana ve Astika, 2017).

Endüstri uzmanı denetçilerin tespiti genellikle denetim ücretleri, toplam varlıklar ve satış gelirleri gibi çeşitli metrikler üzerinden hesaplanan pazar paylarına dayalı olarak yapılmakta; bu denetçilerin yüksek raporlama kalitesi sunarak bilgileri daha doğru tespit ettikleri düşünülmektedir. Ayrıca, sektör uzmanlığına sahip denetçilerin, sahip oldukları bilgi birikimi sayesinde verimlilik kazanımları elde ederek daha düşük maliyetlerle yüksek denetim kalitesi sundukları ifade edilmektedir (Garcia vd., 2018; Fanani, 2021:573). Denetim sektörü uzmanlığına ilişkin bazı önemli noktalar şu şekilde özetlenebilir:

Endüstri Dinamiklerini Anlamak: Sektöre özgü uzmanlık kazanan denetçiler, belirli endüstrilerin dinamiklerini, eğilimlerini ve karşılaşılan zorlukları derinlemesine anlama becerisine sahiptirler. Bu uzmanlık, sektöre ait düzenlemelere, muhasebe standartlarına ve operasyonel uygulamalara hâkimiyet sağlayarak, denetim süreçlerinin daha etkin ve sektöre özgü biçimde uyarlanmasına olanak tanır. Söz konusu derinlemesine bilgi, denetçilerin sektöre özel riskleri daha doğru bir şekilde tanımlamalarını ve bu doğrultuda daha hedeflenmiş denetim stratejileri geliştirmelerini mümkün kılar (KPMG, 2020).

Düzenleyici Ortam Bilgisi: Her sektör, kendine özgü düzenlemelere ve uyum yükümlülüklerine tabi bir yasal çerçeveye sahiptir. Sektörel uzmanlık kazanan denetçiler, bu düzenleyici yapıyı derinlemesine anlayarak, denetim faaliyetlerinin sektöre özgü yasa ve yönetmeliklere tam uyum içinde gerçekleştirilmesini sağlarlar. Bu bilgi birikimi, denetçilerin sektöre ait düzenlemelere uygunluk sağlarken, aynı zamanda yasal riskleri ve potansiyel uyumsuzlukları proaktif bir şekilde tespit etmelerine olanak tanır (Ernst ve Young, 2021).

İş Süreçlerine Bakış: Sektörel uzmanlık kazanan denetçiler, faaliyet gösterdikleri endüstriye özgü iş süreçleri, operasyonel yapılar ve sektörel dinamikler hakkında derinlemesine bilgi sahibidirler. Bu bilgi birikimi, denetçilerin sektöre özgü yaygın iş risklerini ve kontrol mekanizmalarını daha iyi anlamalarını sağlar. Aynı zamanda, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini daha doğru bir şekilde değerlendirme ve potansiyel zayıflıkları tespit etme konusunda onlara önemli bir avantaj sunar. Bu derinlemesine anlayış, denetim sürecinin doğruluğunu ve etkinliğini artırarak, sektöre özgü risklerin daha etkin bir şekilde yönetilmesine katkı sağlar (Grant Thornton, 2019).

Sektöre Özel Muhasebe İlkeleri: Farklı sektörler, kendilerine özgü muhasebe uygulamaları ve raporlama gerekliliklerine sahip olabilir. Sektörel uzmanlık kazanan denetçiler, ilgili sektöre özgü muhasebe ilkelerini ve uygulamalarını derinlemesine anlayarak, denetim sürecinde bu standartları doğru ve etkin bir biçimde uygularlar. Bu uzmanlık, finansal tabloların doğruluğunu ve sektöre uygunluğunu sağlamada kritik bir rol oynar. Aynı zamanda, sektörün belirlediği muhasebe gerekliliklerine tam uyum sağlanarak, denetim süreçlerinin güvenilirliği artırılır ve finansal raporlamada doğruluk sağlanmış olur (PWC, 2020).

Risk Değerlendirmesi ve Önemliliğin Belirlenmesi: Sektörel uzmanlık kazanan denetçiler, sektörlerine özgü risk unsurlarını tanımlama ve bu risklerin finansal tablolar üzerindeki olası etkilerini analiz etme konusunda derinlemesine bilgiye sahiptirler. Bu bilgi, denetim kaynaklarının en kritik alanlara yönlendirilmesini sağlayarak, sektöre özgü önemlilik eşiklerinin daha doğru ve isabetli bir şekilde belirlenmesine olanak tanır. Sonuç olarak, denetim süreci daha odaklı, etkili ve risk temelli bir yaklaşım ile yürütülür, bu da denetimin kalitesini artırır ve olası risklerin zamanında tespit edilmesine katkı sağlar (Deloitte, 2021).

Veri Analitiği ve Teknoloji Entegrasyonu: Denetim süreçlerinde veri analitiği ve teknolojinin kullanımı giderek daha önemli bir hale gelmektedir. Sektörel uzmanlık kazanan denetçiler, bu gelişmeleri dikkate alarak sektöre özgü veri analitiği araçlarını ve tekniklerini etkin bir şekilde kullanmaktadırlar. Sektöre ait veri kaynaklarına ve modellerine hâkim olan bu uzmanlar, daha derinlemesine ve kapsamlı analizler yapabilmekte, böylece denetim süreçlerini daha etkin bir biçimde yönetebilmektedirler. Bu sayede, denetim sürecinin doğruluğu ve etkinliği artırılarak, riskler daha doğru bir şekilde tespit edilmekte ve kaynaklar daha verimli bir şekilde kullanılmaktadır (ACCA, 2021).

Temel Performans Göstergelerini Anlamak: Sektörel uzmanlık kazanan denetçiler, kendi sektörlerine özgü temel performans göstergeleri (KPI'lar) hakkında derinlemesine bilgiye sahiptirler. Bu göstergeler, sektördeki işletmelerin genel sağlığını ve performansını değerlendirmek için finansal ve finansal olmayan faktörlerin analiz edilmesini mümkün kılar. Sektöre özgü KPI'ları etkin bir şekilde kullanabilen uzmanlar, denetim süreçlerinde doğru değerlendirmeler yaparak, sektöre ilişkin kritik verileri etkili bir şekilde analiz etme yeteneğine sahip olurlar. Bu sayede, denetim süreci daha hassas ve sektöre özgü riskler daha doğru bir şekilde tespit edilir, denetim sonuçlarının güvenilirliği artırılır (Frost ve Sullivan, 2020).

Sektör Karşılaştırmaları ve En İyi Uygulamalar: Sektörel uzmanlık kazanan denetçiler, sektördeki performans karşılaştırmalarını ve en iyi uygulama standartlarını derinlemesine bilmektedirler. Bu bilgi, denetim süreçlerinde müşterilerin performansını sektör bazında kıyaslayarak daha kapsamlı bir değerlendirme yapmalarına olanak tanır. Ayrıca, bu tür karşılaştırmalar, müşterilere operasyonel ve finansal performanslarını iyileştirmeleri için değerli bilgiler sunar. Sektöre özgü en iyi uygulamaların belirlenmesi, müşterilere rekabet avantajı sağlamak ve iş süreçlerini optimize etmek adına kritik bir yol gösterici rolü üstlenir (BDO, 2021).

Müşteri İlişkileri Kurma: Sektörel uzmanlık kazanan denetçiler, müşterilerin sektöre özgü iş zorluklarını anlamada ve bu zorluklara yönelik içgörüler sunmada yüksek bir yetkinliğe sahiptirler. Bu uzmanlık, denetçilerin müşterilerle daha güçlü ve etkili ilişkiler kurmalarını sağlar. Sektöre özgü önerilerde bulunarak, müşterilerin karşılaştıkları sorunlara uygun çözümler geliştirmelerine yardımcı olabilirler. Bu süreç, müşterilerle güven inşa edilmesine olanak tanır ve uzun vadeli işbirliklerinin temelini oluşturur (Baker Tilly, 2021).

Sürekli Öğrenme ve Gelişme: Sektörel uzmanlıklarını sürdürebilmek için denetçiler, sektöre ait konferanslara katılmak, sektöre özgü sertifikasyon programlarını tamamlamak ve sektörel gelişmeleri takip etmek gibi sürekli öğrenme ve mesleki gelişim faaliyetlerine aktif olarak katılırlar. Bu süreç, denetçilerin sektör bilgilerini güncel tutmalarına ve profesyonel yeterliliklerini artırmalarına olanak tanır. Sürekli öğrenme, denetçilerin sektördeki yeniliklere ve değişen düzenlemelere uyum sağlamalarını kolaylaştırarak, denetim süreçlerinin kalitesini ve güvenilirliğini artırır (ICAEW, 2021).

Sonuç olarak denetim sektörü uzmanlığı, denetçilerin belirli sektörlerdeki müşterilerin benzersiz ihtiyaçlarına göre uyarlanmış yüksek kaliteli denetimler sunmasına olanak tanıyan değerli bir varlıktır. Denetim bulgularının güvenilirliğini artırır ve müşteri ilişkilerini güçlendirir, sonuçta

denetim görevlerinin genel başarısına katkıda bulunur. Bunun yanı sıra sektör uzmanlığı, denetim süreçlerinde yalnızca teknik bilgi sağlamakla kalmaz, aynı zamanda risk değerlendirme ve dolandırıcılık tespiti gibi kritik alanlarda denetçilerin performansını optimize eder. Özellikle dinamik ve karmaşık sektörlerde, uzman denetçilerin sağladığı derinlik hem yönetsel hataların hem de kasıtlı manipülasyonların önlenmesinde stratejik bir avantaj sunar. Dolayısıyla, denetim firmalarının sektörel uzmanlığı bir rekabet unsuru olarak benimsemesi ve bu alanda yatırım yapması, denetim kalitesinin sürdürülebilirliği açısından büyük önem taşımaktadır.

2.2.8. İletişim

Denetimde iletişim, denetim sürecinin başarısı için kritik bir rol oynamaktadır, çünkü etkili iletişim, tüm paydaşların rollerini, sorumluluklarını ve denetim hedeflerini doğru bir şekilde anlamalarını sağlar (Thottoli, 2024). Utku ve Kaya'nın yaptığı araştırma, bağımsız denetim faaliyetlerinde denetçinin iç denetim, üst denetim ve eski denetçilerle olan iletişiminin, denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur. Bu bulgu, denetim kalitesinin yalnızca teknik becerilerle değil, aynı zamanda denetçi arasındaki etkili iletişimle de şekillendiğini ve bu iletişimin denetim sürecinin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırabileceğini göstermektedir (Utku ve Kaya, 2022: 37).

Denetim şirketlerinin müşteri sayısı arttıkça, denetçinin her bir müşteriyle olan iletişim düzeyi ve denetim süreci de farklılaşır. Özellikle büyük denetim firmaları, müşteri sayılarının fazlalığı nedeniyle kişisel ilişki kurmada daha sınırlı kalırken, bu durum bağımsızlıklarını korumalarına ve daha az riskli denetimler yapmalarına olanak tanır. Bu, büyük firmaların daha doğru ve güvenilir raporlar hazırlamasını sağlarken, aynı zamanda finansal raporlama hatalarını ve hileleri önlemede daha tutucu bir yaklaşım sergilemelerine yol açar (Morais, 2020). Büyük denetim firmalarının müşteri portföylerinde daha az kişisel ilişki bulunması, bu firmaların denetim kalitesini artıran bir faktör olarak öne çıkarken, küçük denetim firmalarının az sayıda önemli müşterileriyle uzlaşma eğiliminde olmaları, denetim kalitesinin düşmesine neden olabilmektedir (Wenbo ve Minxin, 2019).

Denetimde iletişim, denetim kalitesinin sağlanmasında önemli bir faktördür; çünkü etkin iletişim, denetim sürecinin eksiksiz, doğru ve gerekli standartları karşılamasında kritik bir rol oynamaktadır. İletişim, denetim sürecinin başlangıcından sonuna kadar, tüm paydaşların rollerini ve sorumluluklarını net bir şekilde anlamalarını sağlar ve bu da denetim kalitesinin yükselmesine katkıda bulunur (Sarapaivanich, 2024; Barghathi,

2021). Bu bağlamda, iletişimin denetim kalitesi üzerindeki etkilerini etkileyen bazı önemli hususlar şunlardır:

Müşteri İhtiyaçlarını ve Beklentilerini Anlamak: Müşteri ihtiyaçlarını ve beklentilerini anlamak, denetim sürecinin başarısı için kritik bir unsurdur. Denetçiler, müşterileriyle kurdukları etkili iletişim sayesinde, müşterinin iş modelini, karşılaştığı riskleri ve beklentilerini daha iyi kavrayabilirler. Bu anlayış, denetçilerin müşteri işletmesinin özel koşullarına uygun denetim prosedürleri geliştirmelerini sağlar. Açık ve sürekli iletişim, denetçilerin müşteriyile ortak bir anlayışa varmalarına olanak tanır ve denetim sürecinde ortaya çıkabilecek olası riskleri ve sorunları önceden tespit etmelerini sağlar. Böylece, denetim daha verimli, hedef odaklı ve etkin bir şekilde yürütülür, müşteriye daha kapsamlı ve değerli hizmetler sunulmuş olur (IAASB, 2020).

Denetimin Kapsamı ve Planlanması: Denetimin kapsamı ve planlanması, etkili iletişimin temel olduğu kritik bir aşamadır. Denetçiler, müşteri ile yapılan detaylı görüşmeler aracılığıyla işin odaklanması gereken ana alanları, potansiyel riskleri ve önemli finansal eşikleri belirleyebilirler. Bu süreçte, açık ve net iletişim, denetim kaynaklarının verimli bir şekilde dağıtılmasını ve denetim prosedürlerinin, belirlenen riskleri etkin bir şekilde ele alacak şekilde yapılandırılmasını sağlar. Böylece, denetim süreci daha hedeflenmiş ve etkili hale gelir hem denetçiler hem de müşteriler için yüksek kaliteli sonuçlar elde edilir. Bu, denetim sürecinin başarıyla yönetilmesine ve müşteri ihtiyaçlarına en uygun çözümün sunulmasına olanak tanır (Arens vd., 2017).

Risk Değerlendirmesi ve Önemlilik: Risk değerlendirmesi ve önemlilik, denetim sürecinde kritik bir rol oynar ve bu süreçte etkili iletişim büyük bir öneme sahiptir. Denetçilerin, yönetim ile sağlam bir iletişim kurarak iç kontrol ortamını anlaması ve potansiyel risk alanlarını doğru bir şekilde belirlemesi gerekmektedir. Bu, denetçilerin riskleri doğru şekilde değerlendirmelerine ve önemlilik seviyelerini belirlemelerine yardımcı olur. Ayrıca, bu iletişim, denetim prosedürlerinin risk odaklı olarak planlanmasını sağlar. Sonuç olarak, iletişim, denetim stratejilerinin doğru ve etkin bir şekilde oluşturulmasına olanak tanır, böylece risklerin en iyi şekilde yönetilmesini ve denetim sürecinin doğruluğunu artırır (Messier vd., 2018).

Belgeleme ve Kanıt Toplama: Belgeleme ve kanıt toplama süreci, denetim kalitesinin güvence altına alınmasında hayati bir rol oynar ve bu aşamada açık iletişim oldukça kritiktir. Denetçilerin, müşteriyile etkili bir şekilde iletişim kurarak, gerekli belgelere ilişkin beklentilerini net bir şekilde iletme, eksiksiz ve doğru belgelemenin sağlanmasına yardımcı olur. Müşteri ile sağlanan açık ve düzenli iletişim, denetim bulgularını destekleyen gerekli kanıtların temin edilmesini kolaylaştırır ve bu da denetim sürecinin

doğruluğunu artırır. Bu sayede, denetim belgelerinin kalitesi ve güvenilirliği artırılır, böylece denetim sonuçlarının dayandığı kanıtların geçerliliği güvence altına alınmış olur (IFAC, 2016).

Denetim Ekibi İçi Koordinasyon: Denetim ekibi içindeki iletişim, etkin bir denetim sürecinin sağlanmasında kritik bir rol oynar. Ekip üyeleri arasında açık ve etkili iletişim, herkesin rol ve sorumluluklarını net bir şekilde anlamasını sağlar, bu da denetim prosedürlerinin doğru ve verimli bir şekilde uygulanmasını kolaylaştırır. Ayrıca, düzenli ekip toplantıları ve güncellemeler, denetim süreci boyunca içgörülerin paylaşılmasına, bulguların tartışılmasına ve ortaya çıkan sorunların hızla çözülmesine olanak tanır. Bu tür bir koordinasyon, denetim sürecinin her aşamasında eşgüdümü artırarak, daha yüksek kaliteli ve güvenilir denetim sonuçlarına ulaşılmasını sağlar (PCAOB, 2021).

Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi: Denetim kanıtlarının değerlendirilmesi, denetim sürecinde önemli bir aşamadır ve etkin iletişim bu sürecin temel bileşenlerinden biridir. Denetçiler, müşterilerle ve ekip içindeki diğer üyelerle açık bir şekilde iletişim kurarak, toplanan kanıtların yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirebilirler. Bu süreçte, denetim bulgularının doğru ve eksiksiz bir şekilde belgelenmesi, elde edilen kanıtların kapsamlı bir şekilde analiz edilmesine olanak tanır. Ayrıca, açık iletişim, denetçilerin potansiyel belirsizlikleri veya tutarsızlıkları hızlı bir şekilde tespit etmelerine yardımcı olur, bu da mali tabloların doğruluğunun daha güvenilir bir şekilde değerlendirilmesine olanak sağlar. Sonuç olarak, etkili iletişim, denetim kalitesini artırarak, bulguların doğruluğunu ve güvenilirliğini temin eder (Gray ve Manson, 2011).

Yönetimin Beyanları: Yönetimin beyanları, denetim sürecinde önemli bir rol oynar çünkü denetçiler, mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini doğrulamak için yönetimin sağladığı bilgilere dayanır. Etkili iletişim, yönetimin doğru ve eksiksiz bilgi sağlama konusundaki sorumluluklarını net bir şekilde anlamasına yardımcı olur. Bu, yönetimin beyanlarının doğruluğunu sorgulayan denetçilerin gerekli önlemleri almasını sağlar. Açık iletişim, yönetimin finansal verilerle ilgili önemli beyanlarının doğru ve tutarlı bir şekilde iletilmesini temin eder, bu da güvenilir denetim sonuçlarına ulaşılmasına olanak tanır. Ayrıca, etkili iletişim, yanlış beyanların tespit edilmesi ve olası hataların önceden belirlenmesi için kritik bir araçtır, bu da denetim sürecinin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırır (ISA 580, 2018).

Raporlama ve Açıklama: Raporlama ve açıklama, denetim sürecinin son aşamalarında kritik bir rol oynar ve etkin iletişim, bu sürecin başarısı için temel bir unsurdur. Denetçiler, bulguları açık, özlü ve anlaşılır bir

şekilde raporlayarak, yönetime ve üst yönetimden sorumlu kişilere doğru bilgi sunmalıdır. Bu iletişim, sadece denetim bulgularının etkili bir şekilde iletilmesini sağlamaz, aynı zamanda finansal raporların şeffaflığını ve güvenilirliğini artırarak denetim kalitesine önemli bir katkı sağlar. İyi bir raporlama, denetim sürecinde elde edilen verilerin doğru bir şekilde yansıtılmasına ve olası sorunların, risklerin ya da eksikliklerin anlaşılmasına olanak tanır. Böylece, yöneticiler, denetim bulguları ışığında daha bilinçli ve doğru kararlar alabilirler (IAASB, 2020).

Özetle denetim kalitesine ulaşabilmek için denetim süreci boyunca etkili iletişim büyük bir öneme sahiptir. Açık ve net iletişim, paydaşlar arasında anlayış, işbirliği ve şeffaflık oluşturarak denetçilerin daha kapsamlı ve etkili denetimler gerçekleştirmelerini mümkün kılar. Bu, denetim kalitesinin artırılmasında temel bir faktördür çünkü etkili iletişim, doğru ve güvenilir bilgi akışını sağlayarak denetçilerin sorumluluklarını yerine getirmelerini ve doğru raporlar sunmalarını kolaylaştırır. Denetim sürecindeki doğru iletişim, denetim bulgularının eksiksiz ve doğru bir şekilde aktarılmasını sağlayarak, denetimle ilgili alınan kararların güvenilirliğini artırır ve böylece denetim kalitesinin sağlanmasına katkıda bulunur.

2.2.9. Firma Kültürü ve Değerleri

Denetim firmasının kültürü ve değerleri, denetim kalitesinin sağlanmasında kritik bir rol oynamaktadır; çünkü dürüstlüğe, bağımsızlığa ve mesleki şüphecilığe öncelik veren firmalar, büyüklüklerinden bağımsız olarak daha yüksek kaliteli denetimler sunma olasılığına sahiptir. Bu bağlamda, firma kültürünün ve değerlerinin, denetim kalitesine olan etkisi, denetçilerin mesleki standartlara ve etik kurallara sadık kalmalarını sağlar, dolayısıyla doğru ve güvenilir denetim raporlarının oluşturulmasına katkıda bulunur. Witte (2020), Grabner vd. (2019) ve Alzeban (2015) tarafından yapılan çalışmalar, şirket kültürünün ve değerlerinin, denetim kalitesi üzerindeki önemli etkilerini ortaya koymuş ve bu faktörlerin yüksek kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesindeki rolünü vurgulamıştır. Bu etkilere neden olan faktörlerden bazıları şu şekilde sıralanabilir:

Liderlik Tarafından Belirlenen Etik Standartlar: Liderlik tarafından belirlenen etik standartlar, denetim sürecinin kalitesini doğrudan etkileyen önemli bir faktördür. Şirketin liderliği, güçlü bir etik ton belirleyerek kuruluş genelinde bütünlüğü, dürüstlüğü ve yüksek etik standartları teşvik eder. Yönetimin etik davranışı ve düzenlemelere uyumu vurguladığında, bu durum denetçilerin denetimlerini daha objektif ve bağımsız bir şekilde yürütmelerine olanak tanır. Sonuç olarak, liderliğin belirlediği etik ilkeler,

denetçilerin doğru, şeffaf ve güvenilir raporlar sunmalarını sağlar, bu da denetim kalitesinin artmasına katkıda bulunur (IFAC, 2018).

Kaliteye ve Profesyonelliğe Bağlılık: Kaliteye ve profesyonelliğe bağlılık, denetim firmalarının başarıları için temel unsurlardan biridir. Kaliteye ve profesyonelliğe öncelik veren şirket kültürleri, doğruluğa, eksiksizliğe ve profesyonel standartlara sıkı bir bağlılık geliştirir. Bu tür bir kültür, denetçilerin denetim süreçlerini en yüksek profesyonel standartlara göre yürütmelerini sağlar ve denetimlerin doğruluğu ile güvenilirliğini artırır. Sonuç olarak, kaliteye odaklanan şirketlerle çalışan denetçiler, mali tabloların doğru ve güvenilir olmasını sağlayarak, önemli yanlış beyanları ortadan kaldırmaya yönelik yüksek kalitede denetimler sunma olasılığını artırır. Bu da denetim süreçlerinin etkinliğini ve kalitesini pekiştirir (Francis, 2011).

Açık İletişim ve Şeffaflık: Açık iletişim ve şeffaflık, denetim sürecinin başarısı için kritik bir rol oynar. Açık iletişimi ve şeffaflığı teşvik eden bir kültür, denetçiler ile şirket yönetimi arasındaki etkileşimi güçlendirir, bu da denetçilerin işin kapsamını anlamalarına, riskleri doğru bir şekilde değerlendirmelerine ve etkili denetim prosedürlerini uygulamalarına yardımcı olur. Yönetimle düzenli ve açık bir diyalog kurmak, denetçilerin ihtiyaç duydukları bilgilere zamanında erişmesini sağlar ve bu da denetim sürecinin daha verimli ve doğru bir şekilde gerçekleştirilmesine olanak tanır. Bu tür bir ortamda, bilgi akışı daha güvenilir hale gelir, dolayısıyla denetim kalitesi artar ve denetim bulgularının doğruluğu ve güvenilirliği artar (PCAOB, 2020).

Uyum ve İç Kontrol Vurgusu: Uyum ve iç kontrol vurgusu, denetim kalitesini artırmada temel bir faktördür. Kanunlara ve düzenlemelere tam uyum sağlamak ve güçlü iç kontrol sistemlerine sahip olmak, denetim süreçlerini daha güvenilir ve etkili hale getirir. Denetçiler, iç kontrol ortamının etkinliğine güvenerek, riskleri doğru bir şekilde değerlendirebilir ve denetim prosedürlerini buna göre tasarlayabilirler. Sağlam iç kontroller, finansal verilerdeki yanlışlıkları önlemeye yardımcı olur ve yanlış bildirim olasılığını azaltır. Bu da denetimlerin daha doğru ve güvenilir olmasını sağlayarak genel denetim kalitesini artırır (COSO, 2013).

Mesleki Gelişime Bağlılık: Mesleki gelişime bağlılık, denetim kalitesinin artırılmasında önemli bir rol oynar. Çalışanlarının sürekli eğitim ve gelişim fırsatlarına yatırım yapan şirket kültürleri, denetçilerin yetkinliklerini ve uzmanlıklarını artırarak daha etkili denetimler yapmalarını sağlar. Sürekli mesleki gelişim, denetçilerin karmaşık denetim konularını daha iyi ele alabilmelerini ve mesleki muhakemelerini doğru bir şekilde uygulamalarını destekler. Bu süreç, denetçilerin daha sağlam analizler yapmalarına ve doğru

kararlar almalarına olanak tanır, böylece denetim kalitesinin artmasına katkı sağlar.

Denetçi Bağımsızlığına Destek: Denetçi bağımsızlığını destekleyen bir şirket kültürü, denetim sürecinde tarafsızlık ve objektiflik ilkesinin korunmasını sağlar. Bu tür kültürlerde, denetçiler önyargıdan veya dışsal etkilere karşı daha dirençli olur, böylece denetim kararlarını daha güvenilir ve tarafsız bir şekilde alabilirler. Denetçilerin bağımsızlıklarına saygı gösterildiğinde, yönetimin iddialarına karşı çıkma ve gerektiğinde dürüst ve cesur değerlendirmeler yapma yetkinlikleri artar. Bu durum, denetim sürecinde daha kaliteli, doğru ve güvenilir sonuçlar elde edilmesine olanak tanır, böylece denetim kalitesini artırır (DeAngelo, 1981).

İş-Yaşam Dengesine Saygı: İş-yaşam dengesine saygı duyan şirketler, denetçinin refahına ve iş tatminine katkıda bulunur. Desteklendiğini ve değer verildiğini hisseden denetçilerin daha iyi performans gösterme ve mesleki şüphecilik gösterme olasılıkları daha yüksektir, bu da daha yüksek denetim kalitesine yol açar (Sweeney ve Summers, 2002).

Yenilik ve Teknolojinin Benimsenmesi: Yeniliği teşvik eden ve teknolojik gelişmeleri benimseyen şirket kültürleri, denetçilerin en son teknoloji araçlarını kullanarak denetim süreçlerini daha verimli ve etkili bir şekilde yürütmelerine olanak tanır. Veri analitiği, yapay zeka ve otomasyon gibi ileri teknolojiler, denetim prosedürlerini geliştirerek daha hızlı ve doğru analizler yapılmasını sağlar. Bu tür yenilikçi yaklaşımlar, denetçilerin daha derinlemesine içgörüler elde etmelerini mümkün kılar, aynı zamanda hata yapma olasılığını da azaltır. Sonuç olarak, teknolojinin etkin kullanımı, denetim kalitesinin artırılmasına ve müşteri ihtiyaçlarına daha iyi hizmet verilmesine katkıda bulunur (Alles, 2015).

Özetle, firma kültürü ve değerleri, denetçilerin ve şirket yönetiminin davranış, tutum ve uygulamalarını şekillendirerek denetim kalitesini doğrudan etkileyen kritik bir faktördür. Etiğe, profesyonelliğe, iletişime ve uyumluluğa verdiği önemin yüksek olduğu bir kültür, denetim sürecinde objektiflik, bağımsızlık ve şeffaflık gibi temel unsurların güçlenmesini sağlar. Bu da yüksek kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesine imkân tanır ve organizasyonun güvenilirliğini artırır.

2.2.10. Zeka

Denetimi kalitesini zeka seviyesi, duygusal zeka ve ruhsal zekâ gibi zeka türleri etkilemektedir. Yapılan çalışmalar, zekanın denetim süreci boyunca muhakeme ve karar almada önemli bir rol oynadığını ileri sürmektedir (Bonner ve Lewis 1990; Nelson ve Tan, 2005; Libby ve Luft, 1993).

Denetçinin zeka seviyesi denetim kalitesi açısından önemli olabilir. Çünkü denetim; denetimin planlanmasından denetim görüşünün oluşturulmasına kadar denetimin tüm aşamalarında denetçinin çok sayıda öznel yargı ve kararını gerektiren karmaşık bir süreçtir. Ayrıca zeka seviyesi, denetçileri yüksek kaliteli denetimler sunmaya teşvik edebilir. Çünkü denetçiler, yüksek kaliteli denetimleri için ödüllendirilir veya denetim başarısızlıkları için cezalandırılabilirler (Knechel vd. 2013).

Abdolmohammadi ve Shanteau (1992), zekanın bir denetiminin en önemli niteliklerinden biri olduğunu vurgulayarak, denetçilerin zeka seviyelerinin denetim kalitesi açısından önemini belirtmektedir. Bununla birlikte, bir denetçinin bilişsel yeteneğinin denetim kalitesi için neden önemli olmayabileceğine dair bazı argümanlar da mevcuttur. İlk olarak, denetim firmaları, bireysel denetçilerin davranışlarını ve karar alma süreçlerini kontrol ederek ve denetçiler arasında becerileri ve en iyi uygulamaları benimsemeyi teşvik ederek, düşük kaliteli denetimlerden kaynaklanabilecek olası davaları ve itibar kayıplarını azaltmaktadır (Bedard vd., 2008; Dowling, 2009). İkinci olarak, denetimler genellikle birkaç kişiden oluşan ekipler tarafından yürütülür, bu da bireysel denetçinin denetimdeki rolünü azaltabilir. Son olarak, düşük zeka seviyesine sahip kişilerin denetim mesleğine girmesini engelleyebilecek bazı belirli giriş koşulları vardır. Denetçi olmak için genellikle akademik bir derece ve zorlu bir sınavı geçmek gerekmektedir (Kallunki vd., 2015:8).

Duygusal zeka, bireyin kendisinin veya başkalarının duygularını anlama, ortaya çıkan duyguların anlamını kavrayabilme ve kişinin duygularını düzenleme yeteneğidir (Robbins ve Judge, 2014). Duygusal zeka, denetçinin işini önemli ölçüde etkiler. Çünkü duygusal zeka, günlük işlerle başa çıkmak, bu işleri yorumlamak ve bunlara uygun yanıtlar vermek için gereklidir. Bu nedenle denetçilerin kendi duygu ve ruh hallerine dikkat etmeleri, müşterilerle etkili bir şekilde iletişim kurmaları, kendilerini ve çalışma arkadaşlarını motive etmeleri, karşılaştıkları engellerle başa çıkarken sabırlı olmaları, duygusal durumlarını kontrol etmeleri ve iş süreleri ya da iş yükü nedeniyle işyerindeki baskılardan etkilenmemeleri önemlidir (Murdock, 2019). Duygusal zeka, entelektüel yeteneklerden daha az önemli olmayan bir yetenektir ve denetçilerin bu yeteneğe sahip olmaları gerekir. Çevredeki ilgili taraflarla olan ilişkilerde denetçinin duyarlılığı büyük önem taşır. Denetim sürecinde; görünüm, yüz ifadeleri veya görüşlerdeki değişiklikler gibi göstergelerin farkında olma yeteneği, denetçi için bir rehber olabilir (Rapina vd., 2020).

Literatürde, duygusal zekanın denetim kalitesine katkı sağladığına dair birçok çalışma bulunmaktadır. Örneğin, Kusuma ve Sukirman (2017) yaptıkları çalışmada, duygusal zekanın denetim kalitesi üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğunu, iyi düzeyde duygusal zekaya ve deneyime sahip denetçilerin denetim sürecini kolaylaştıracağını ve bunun sonucunda daha iyi bir denetim kalitesine ulaşılacağını belirtmişlerdir. Yang ve arkadaşları ise çalışmalarında, duygusal zekayı denetim bağlamında, duygular ve baskılarla başa çıkmada kilit bir faktör olarak tanımlamışlardır. Bu çalışmalarında, duygusal zekanın denetçilerin işlevsiz davranışlarda bulunma eğilimlerini etkili bir şekilde azaltabileceğini ve denetimlerin kalitesini iyileştirebileceğini ortaya koymuşlardır (Yang vd., 2017). Bir başka çalışmada ise Herliansyah ve arkadaşları, duygusal zekanın denetim kalitesi üzerinde önemli bir pozitif etkiye sahip olduğunu vurgulamışlardır (Herliansyah vd., 2013).

Zeka türlerinden ruhsal zekanın da denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır. Genel olarak ruhsal zeka, insan ruhuyla ilgili her birey tarafından sahip olunan bir zeka türüdür. Ruhsal zeka, anlam ve değer sorunlarıyla başa çıkmak ve çözmek, yani insan yaşam davranışını daha geniş ve daha zengin anlamlar bağlamında yerleştirmek ve kişinin eylemleri ya da yaşam tarzının diğerlerinden daha anlamlı hale gelmesini sağlamakla ilgilidir. Bu durum, denetim kalitesi üzerinde etkilidir (Saleh ve Aziz, 2019). Menne de bu görüşü desteklemekte ve manevi değerlerin, çalışmanın bir ibadet olduğu hükmü ile bireyleri şevke ve farkındalık sahibi olmaya teşvik edeceğini belirtmektedir (Menne vd., 2016). Ayrıca, Putri ve Wirawati tarafından yürütülen bir çalışmada ruhsal zekanın, denetçinin performansını olumlu şekilde etkilediğine dair sonuçlara ulaşılmıştır (Putri ve Wirawati, 2020).

Denetçilerin zeka seviyesi, denetim kalitesini doğrudan etkileyen önemli bir faktördür. Analitik düşünme, problem çözme yeteneği ve eleştirel bakış açısı gibi zihinsel beceriler, denetçilerin karmaşık finansal verileri değerlendirmesine, riskleri doğru şekilde tespit etmesine ve mesleki şüpheciliği etkin biçimde uygulamasına olanak tanır. Yüksek bilişsel kapasiteye sahip denetçiler, standart prosedürlerin ötesine geçerek daha derin analizler yapabilir ve denetim sürecinin güvenilirliğini artırabilir. Ancak, denetim kalitesi yalnızca zeka seviyesine bağlı değildir; deneyim, etik duyarlılık, mesleki eğitim ve teknolojiyi kullanma becerisi gibi diğer unsurlarla da desteklenmelidir. Zekâ, denetçinin doğru kararlar vermesini kolaylaştırır da denetim kalitesinin sürdürülebilirliği için bu yetkinliklerin disiplinli bir çalışma anlayışıyla birleştirilmesi gerekir. Sonuç olarak, zeka seviyesi denetim kalitesini olumlu yönde desteklese de tek başına yeterli değildir. Denetim sürecinin başarısı, zekanın mesleki bilgi, deneyim ve

etik değerlerle bütünleşmiş bir şekilde uygulanmasına bağlıdır. Bu dengeli yaklaşım hem finansal raporlamaların güvenilirliğini hem de denetim mesleğinin itibarını güçlendirir.

2.2.11. Denetçi takliti

Denetim kalitesi ve kıdemli denetçi taklidi ilişkisi literatürde, yüksek kaliteli denetim uygulamalarının kıdemli denetçilerin davranışlarının taklit edilmesiyle ilişkili olduğu belirtilmektedir. Bunun yanı sıra kıdemli denetçi olabilmenin en temel özelliği olarak mesleki şüphecilik öne çıkmaktadır. İkinci olarak da denetçiler; müşteriler, denetim ekipleri, üst yönetim ve düzenleyici kurumlar gibi paydaşlara karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Ayrıca denetçiler, denetim yargı ve kararlarının doğruluğunu sağlamakla yükümlüdürler. Bu nedenle denetçiler, taklit davranışlarını dikkatli bir şekilde gerçekleştirmelidirler (Cardinaels vd., 2021:2). Kıdemli denetçilerin titizlik düzeyleri, karşılaştıkları kâr baskısı ve zaman kısıtlamaları gibi faktörlere bağlı olarak büyük ölçüde değişkenlik gösterebilmektedir (Knechel vd., 2013). Yüksek performanslı kıdemli denetçiler, denetim görüşü oluşturmada önce tüm kanıtları eleştirel bir şekilde inceleyen ve mevzuata uygun şekilde tüm denetim adımlarını titizlikle uygulayan profesyoneller olarak tanımlanmaktadır. Buna karşılık düşük performanslı denetçiler ise verimlilik odaklı çalışarak bazı kanıtları gözden kaçırabilmektedir (Cardinaels vd., 2021).

Taklit davranışının dinamikleri ast-üst ilişkilerinde taklit davranışının uygunluğu, modelin yeterliliği ve güvenilirliği gibi faktörler tarafından belirlenmektedir (Cardinaels vd., 2021:2). Genç denetçilerin seçici taklit davranışı sergiledikleri gözlemlenmektedir (Westermann vd., 2015). Özellikle, çalışma kağıtlarında sağlam gerekçelerin belgelenmesi gerekliliği nedeniyle genç denetçilerin yüksek performanslı amirlerini taklit etme eğiliminde oldukları ve bunun denetim kalitesini olumlu yönde etkileyebileceği belirtilmektedir (Cardinaels vd., 2021:3).

Kariyer dinamikleri ve taklit ilişkisi üst denetçilerin, astların kariyer gelişiminde kritik rol oynadıkları bilinmektedir (Bol vd., 2018; Emby vd., 2019). Amir temelli terfi sistemlerinde, güç bağımlılığı ve ödül beklentilerinin taklit davranışını önemli ölçüde etkilediği tespit edilmiştir. Üst düzey yöneticilerin ödül gücünün yüksek olması durumunda, astların taklit eğilimlerinin arttığı gözlemlenmektedir. Bu durum, denetçilerin olumsuz örnekleri dahi taklit etmelerine yol açabilmektedir (Cardinaels vd., 2021). Ancak, ast denetçinin yeterli mesleki şüphecilik sergilemesi halinde bu etkinin azaldığı görülmektedir.

Taklit ve denetim kalitesi ilişkisi terfi sistemlerinin yapısı, taklit davranışlarının niteliğini belirlemektedir. Üst temelli sistemlerde yüksek performanslı denetçilerin taklit edilme olasılığının arttığı öngörülmekle birlikte, tüm taklit davranışlarının denetim kalitesini artırmadığı da kanıtlanmıştır (Cardinaels vd., 2021: 4-30). Bu bulgular, denetim kalitesi ile taklit davranışları arasındaki karmaşık ilişkiyi ortaya koymaktadır. Kıdemli denetçiler, kıdemli denetçileri taklit ederek denetimde başarılı olabilmek için aşağıdaki süreçleri izleyebilirler

İletişim Tarzını ve Davranışını Gözlemlemek: Kıdemli denetçilerin iletişim tarzı ve davranış biçimleri, mesleki etkileşimlerde önemli bir rol oynar. Genellikle güçlü iletişim becerilerine sahip olan bu kişiler, işbirliğine dayalı ve yapıcı bir yaklaşım benimserler. Müşterilerle ve ekip üyeleriyle etkili iletişim kurma biçimleri, gözlem yoluyla analiz edilebilir. Bu iletişim tarzı, mesleki gelişim sürecinde olan denetçiler için örnek teşkil edebilir ve belirli yönleriyle model alınarak geliştirilebilir (Indeed, 2025).

Titiz ve Ayrıntı Odaklı Olmak: Kıdemli denetçilerin mesleki yeterliliklerinin önemli bir göstergesi de titizlikle çalışma alışkanlıkları ve ayrıntılara gösterdikleri özenli yaklaşımdır. Denetim süreci doğası gereği ayrıntılara dikkat edilmesini zorunlu kıldığından, bu özellikler denetim kalitesini doğrudan etkiler. Kıdemli denetçilerin belirli denetim prosedürlerini nasıl uyguladıkları, belgeleri nasıl inceledikleri ve sürece ilişkin notlarını nasıl oluşturdukları, gözlem yoluyla öğrenilmesi gereken değerli uygulamalardır. Bu tür davranışlar, özellikle mesleki gelişimin erken evrelerindeki denetçiler için rehber niteliğindedir (FasterCapital, 2025).

Bağımsızlığın ve Profesyonelliğin Korunması: Denetim mesleğinde bağımsızlık ve profesyonellik, denetim sürecinin güvenilirliğini ve kalitesini doğrudan etkileyen temel ilkeler arasında yer alır. Kıdemli denetçiler, genellikle yüksek düzeyde bağımsızlık ve mesleki etik anlayışı sergileyerek tarafsızlıklarını korur ve denetim sürecine profesyonel bir yaklaşım getirirler. Bu tutum hem denetim bulgularının doğruluğunu sağlamak hem de mesleki standartlara uygunluğu sürdürmek açısından kritik öneme sahiptir. Bu bağlamda, kıdemli denetçilerin etik değerlere ve tarafsızlığa dayalı davranışları, mesleki gelişim sürecinde olan denetçiler için önemli bir öğrenme ve model alma kaynağı oluşturur (Accounting Insights, 2025).

Risk Yönetimi ve Sorun Çözme Becerileri: Kıdemli denetçiler, genellikle risk odaklı bir denetim yaklaşımı benimseyerek potansiyel riskleri zamanında ve etkin bir şekilde tanımlama yetkinliğine sahiptirler. Bu riskleri minimize etmeye yönelik uygun denetim planları geliştirerek denetim sürecinin etkinliğini artırır. Ayrıca, karşılaşılan karmaşık sorunlara analitik düşünme

becerilerini kullanarak yapıcı ve yaratıcı çözümler üretirler. Bu çerçevede, kıdemli denetçilerin risk yönetimi, planlama ve problem çözme süreçlerine yönelik uygulamaları, mesleki gelişim açısından gözlemlenmesi ve örnek alınması gereken önemli deneyim alanlarıdır (Indeed, 2025)..

Ekip Çalışması ve Liderlik: Kıdemli denetçiler, denetim ekipleri içerisinde çoğunlukla liderlik rollerini üstlenerek ekip içi iş birliğini teşvik eden bir rol oynarlar. Etkili liderlik becerileri sergileyen bu denetçiler hem denetim sürecinin koordinasyonunu sağlamakta hem de ekip üyelerine rehberlik ederek onların mesleki gelişim süreçlerine katkı sunmaktadırlar. Bu bağlamda, kıdemli denetçilerin liderlik tarzları ile ekip içi etkileşim biçimlerini gözlemek, özellikle liderlik yetkinliklerinin ve iş birliğine dayalı çalışma anlayışının geliştirilmesi açısından önemli bir öğrenme kaynağı olarak değerlendirilebilir (FasterCapital, 2025).

Sakin ve Esnek Kalmak: Kıdemli denetçiler, yoğun iş temposu ve yüksek baskı altında dahi soğukkanlılıklarını koruyarak stresle başa çıkma konusunda yüksek bir beceri sergilerler. Denetim sürecinde karşılaşılan beklenmedik durumlar karşısında esnek bir yaklaşım benimseyerek, değişen koşullara hızla uyum sağlama yeteneğine sahip olurlar. Bu bağlamda, kıdemli denetçilerin stres yönetimi stratejileri ve kriz anlarındaki davranışları, benzer zorluklarla karşılaşan denetçiler için değerli öğrenme fırsatları sunarak, bu becerilerin geliştirilmesine katkı sağlayabilir (Faster Capital, 2025).

.Sürekli Öğrenme ve Gelişim: Kıdemli denetçiler, mesleki yeterliliklerini sürdürmek ve denetim kalitesini sürekli olarak iyileştirmek amacıyla öğrenmeye ve gelişime büyük bir önem verirler. Güncel sektör trendlerini, düzenleyici değişiklikleri ve yeni denetim uygulamalarını dikkatle takip ederler. Bu bağlamda, kıdemli denetçilerin mesleki gelişim süreçlerine yönelik tutumları ve öğrenme alışkanlıkları, meslektaşları için önemli bir rehber niteliği taşır ve bireysel bilgi birikiminin yanı sıra mesleki yetkinliklerin de sürekli olarak geliştirilmesine olanak tanır (Faster Capital, 2025).

Denetim kalitesi; kıdemli denetçilerin edindiği deneyimlerle şekillenen metodolojik disiplinin, bireysel denetçinin özgün yaklaşımıyla birleştirilmesinden doğar. Denetim sürecine kopyala-yapıştır bir tarzdan ziyade; denetçinin analitik düşünme, yaratıcı problem çözme veya iletişimde netlik gibi güçlü yönlerini mesleğin belirlediği standartlarla harmanlaması, sürece dinamik bir esneklik katar. Bu dengeli evrim, yalnızca teknik doğruluğun sağlanmasını değil aynı zamanda müşteriye özel çözümler üretme becerisini de geliştirilir ve böylece denetimin gerçek değeri artırılabilir (Indeed, 2025; ISO, 2018; AuditXcellence, 2024).

2.2.12. Denetçi Stresi

Denetçilerin performansı, insan doğası gereği stresli çalışma koşullarından doğrudan etkilenmektedir. Bu bağlamda, iş stresinin denetim performansı üzerindeki en yıkıcı etkilerinden biri, denetim çalışmalarının uygunluk düzeyini olumsuz yönde etkilemesidir. Denetim kalitesi ise, büyük ölçüde denetçinin mesleki yargısına ve fiziksel-psikolojik sağlığına bağlıdır. Denetim mesleği, çoğu zaman yoğun iş yükü, sıkı teslim tarihleri ve yüksek zaman baskısı gibi unsurların bir araya geldiği zorlu bir çalışma ortamını barındırır. Denetçilerin bu baskıları zamanında tespit edip yönetememesi durumunda, bu durum denetim sürecinin kalitesine zarar verebilir. Bireysel iş stresi; zaman baskısı, artan iş yükü, maliyet sınırlamaları, performans değerlendirmeleri ile yasal risk ve sorumlulukların birleşik etkisiyle ortaya çıkar. Bu stres faktörleri, denetçilerin psikolojik durumlarını ve davranışsal karar alma süreçlerini etkileyerek doğrudan denetim kalitesini düşürebilir. Genellikle, stres düzeyindeki artışa paralel olarak bu olumsuz etkiler daha da belirginleşir. Ancak motivasyon teorisine göre, mesleki kontrolün iş gereklilikleri üzerinde etkin olduğu durumlarda, stresin denetim kalitesi üzerinde olumlu ve yapıcı etkiler yaratması da mümkündür (Talebkah, 2020:100). Örneğin, iş planlamasındaki veya bütçe yönetimindeki olumsuzluklar stres yaratmakta ve bu da denetim kalitesi ile performansın düşmesine neden olmaktadır (Yan ve Xie, 2016).

Şirketlerde denetim kalitesi, büyük ölçüde denetçilerin zihinsel ve psikolojik durumlarına bağlıdır ve bu durum, şirketin finansal karar alma süreçlerini doğrudan etkileyebilir. Denetçinin mesleki performansını etkileyen temel unsurlar arasında iş stresi, denetçinin yetkinlik düzeyi ve kişilik özellikleri yer almaktadır. Özellikle iş stresi alanında yapılan güncel araştırmalar, denetçilerin davranışsal tepkilerini açıklamak üzere geliştirilen teorik çerçevelere katkı sağlamıştır. Bu bağlamda, denetim kalitesini etkileyen stresin teorik temeli; bireyin karşılaştığı stresörlerle başa çıkma kapasitesi ile bu stresörlerin ağırlığı arasındaki dengesizlik algısına dayanmaktadır (Nasirpour ve Abbasian, 2020:2). Dolayısıyla, denetçinin stresle baş etme becerisi, yalnızca bireysel iyi oluşunu değil, aynı zamanda sunduğu denetim hizmetinin kalitesini de belirleyici bir faktördür.

Denetçi stresi; işin doğası gereği yüksek baskı, sıkı teslim tarihleri ve yoğun denetim süreçleriyle şekillenen psikolojik ve duygusal bir gerilim biçimi olarak tanımlanır. Bu stres durumu, denetçilerin karar alma süreçlerini ve mesleki yargılarını olumsuz etkileyerek denetim kalitesinde düşüşe yol açabilir. Özellikle zaman baskısı ve sürekli inceleme altında olma hali, denetçilerin dikkat düzeylerini ve objektif değerlendirme yetilerini

zayıflatılabilir. Bu nedenle denetçi stresinin, yalnızca bireysel bir sorun değil, aynı zamanda denetim hizmetinin güvenilirliğini ve kalitesini etkileyen kritik bir faktör olduğu kabul edilmektedir (Cook ve Kelley, 1988; Mannan ve Darwis, 2023). Denetçi stresine neden olan bazı faktörler şu şekilde sıralanabilir:

Zaman Baskısı: Denetim sürecinde karşılaşılan en yaygın stres kaynaklarından biridir. Özellikle yoğun denetim sezonlarında, denetçilerin belirli bir zaman dilimi içerisinde çalışmalarını tamamlamaları beklenmektedir. Bu durum hem müşteri beklentilerini karşılamaya hem de yasal düzenlemelere uygun hareket etmeye çalışan denetçiler üzerinde ciddi bir baskı yaratır. Zaman baskısı altında çalışan denetçilerin, karar alma süreçlerinde hata yapma olasılıkları artmakta; bu da denetim kalitesinde düşüşe neden olabilmektedir. Dolayısıyla zaman yönetimi sorunları, sadece iş verimliliğini değil, aynı zamanda sunulan denetim hizmetinin güvenilirliğini ve doğruluğunu da riske atmaktadır (Sweeney ve Pierce, 2004; DeZoort ve Lord, 1997).

İşin Karmaşıklığı: Denetçilerin karşılaştığı önemli zorluklardan biridir. Denetçiler, çoğu zaman karmaşık mali bilgiler, çok boyutlu iş süreçleri ve çeşitli risk unsurlarıyla başa çıkmak durumundadır. Mali tabloların analiz edilmesi, iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ve risklerin belirlenmesi gibi görevler, yüksek düzeyde konsantrasyon ve ayrıntılara dikkat gerektirir. Bu zihinsel yoğunluk, uzun vadede bilişsel yorgunluğa yol açarak denetçilerin mesleki yargılarını olumsuz etkileyebilir. Bu durum, denetim sırasında hata yapma riskini artırarak denetim kalitesinin düşmesine neden olabilir. Bu nedenle işin karmaşıklığı, sadece teknik bir zorluk değil; aynı zamanda denetim kalitesini doğrudan etkileyen bir zihinsel yük unsurudur (Libby ve Luft, 1993; Griffith vd., 2015).

Müşteri İlişkileri: Müşterilerle ilişki kurmak ve sürdürmek, özellikle zor veya iş birliği yapmayan müşterilerle uğraşırken zorlayıcı olabilir. Denetçiler, bilgi talep ederken veya denetim gerçekleştirirken müşterilerden gelen dirençle karşılaşabilir ve bu da stres seviyelerini artırabilir (Brown ve Raghunandan, 1995).

Düzenleyici Baskı: Denetçilerin katı düzenleyici standartlara ve mesleki yönergelere uymaları gerekir. Uyumsuzluk, yasal ve mesleki sonuçlara neden olabilir ve denetçiler üzerinde düzenlemelere uyumu sağlama konusunda ek baskı oluşturabilir (PCAOB, 2020).

Hata Yapma Korkusu: Denetim sürecinde denetçilerin yaşadığı temel stres kaynaklarından biridir. Denetçiler, kamuya açık doğru ve güvenilir

finansal bilgi sağlamakla yükümlüdürler; bu nedenle hata yapma ya da önemli bir hususu gözden kaçırma ihtimali, ciddi psikolojik baskı oluşturur. Bu korku, denetçilerin çalışmalarını tekrar tekrar kontrol etmelerine ve verdikleri kararlardan şüphe duymalarına neden olabilir. Sürekli sorgulama ve yeniden değerlendirme hali, karar alma sürecini yavaşlatmakla birlikte, zihinsel yorgunluk ve dikkat dağınıklığına da yol açabilir. Tüm bu etkiler, denetim sürecinin verimliliğini azaltmakla kalmaz; aynı zamanda denetim kalitesinin de zedelenmesine neden olabilir.

İş-Yaşam Dengesi: Denetçilerin mesleki performanslarını ve dolayısıyla denetim kalitesini etkileyen kritik bir unsurdur. Özellikle yoğun denetim dönemlerinde, denetçilerin hafta sonları ve tatil günleri dâhil olmak üzere uzun saatler boyunca çalışmaları gerekebilmektedir. Bu yoğun tempo, iş yükünü kişisel ve ailevi sorumluluklarla dengelemeyi zorlaştırmakta, bu da zamanla tükenmişlik hissine ve kronik strese yol açmaktadır. Sürekli artan stres düzeyi ve azalan kişisel yaşam kalitesi, denetçilerin dikkatini, motivasyonunu ve karar alma becerilerini olumsuz etkileyerek, denetim sürecinin sağlıklı yürütülmesini ve kalite standardının korunmasını güçleştirmektedir. Bu nedenle iş-yaşam dengesinin bozulması, sadece bireysel bir refah sorunu değil; aynı zamanda denetim kalitesini zayıflatan sistemsel bir risktir (Fogarty vd., 2000).

Seyahat Talepleri: Denetim mesleğinin doğal bir parçası olmakla birlikte, denetçiler üzerinde fiziksel ve duygusal açıdan önemli bir yük oluşturabilir. Denetçiler, saha çalışmaları kapsamında sık sık müşterilerin tesislerine gitmek zorunda kalmakta ve bu durum, uzun süreli seyahatler nedeniyle evden ve kişisel yaşamdan uzak kalmalarına neden olmaktadır. Sürekli seyahat etmek hem fiziksel yorgunluk hem de sosyal izolasyon hissi yaratarak stres düzeyini artırabilir. Bu stres, denetçilerin dikkat, sabır ve analiz kabiliyeti gibi bilişsel yetkinliklerini olumsuz etkileyerek denetim sürecindeki hata riskini artırabilir. Dolayısıyla, seyahat kaynaklı stres unsurları, denetim kalitesini zayıflatabilecek önemli bir faktör olarak değerlendirilmelidir (Jones vd., 2010).

Performans Baskısı: Performans baskısı, denetçilerin sürekli olarak yüksek kalite standartlarına ulaşma zorunluluğu nedeniyle karşılaştıkları temel stres kaynaklarından biridir. Denetçiler; sıkı teslim tarihlerine uyma, potansiyel riskleri zamanında tespit etme ve hatasız bir şekilde kaliteli denetim raporları sunma gibi kriterler üzerinden değerlendirilir. Bu durum, mesleki yeterliliklerini sürekli olarak kanıtlama gerekliliği doğurarak yoğun stres ve kaygıya yol açabilir. Performans baskısının artması, denetçilerin karar alma süreçlerini etkileyebilir; aşırı öz değerlendirme ve güvensizlik, hatalı

yargılara neden olabilir. Sonuç olarak, bu tür baskılar sadece bireysel düzeyde tükenmişliğe değil, aynı zamanda denetim sürecinin genel kalitesinde düşüşe sebep olabilecek sistemsel risklere de zemin hazırlar.

İş Güvensizliği: Özellikle rekabetçi bir sektörde iş güvensizliği, denetçiler için bir stres kaynağı olabilir. İş istikrarı, kariyer gelişimi ve iş tatmini ile ilgili endişeler zihinsel sağlıklarını etkileyebilir (Leung vd., 2008).

Etik ikilemler: Denetçilerin mesleki yaşamlarında karşılaştıkları en zorlu durumlardan biridir. Denetim sürecinde, özellikle çıkar çatışmaları ya da müşterinin beklentileri doğrultusunda usulsüzlükleri göz ardı etme baskısı gibi durumlar, denetçileri ciddi etik kararlarla baş başa bırakabilir. Bu tür ikilemlerle karşılaşan denetçiler, mesleki etik ilkelere bağlı kalma ile müşteri ilişkilerini sürdürme arasında sıkışmış hissedebilir. Etik değerleri koruma çabası, özellikle üst düzey baskı altında olduğunda, stres ve zihinsel yorgunluk yaratabilir. Bu durum, denetçinin bağımsız yargısını zedeleyerek denetim kararlarının kalitesini doğrudan etkileyebilir. Dolayısıyla, etik ikilemler yalnızca kişisel bir vicdan meselesi değil; aynı zamanda denetim kalitesini belirleyen temel unsurlardan biridir.

Denetçi stresi, zaman baskısı, işin karmaşıklığı, müşteri ilişkilerindeki zorluklar, düzenleyici baskılar, hata yapma korkusu, iş-yaşam dengesizliği, seyahat talepleri, performans baskısı, iş güvensizliği ve etik ikilemler gibi çok boyutlu faktörlerden beslenmektedir. Bu stres kaynakları, denetçilerin karar alma süreçlerini, mesleki yargılarını ve bilişsel yetkinliklerini olumsuz etkileyerek denetim kalitesinde düşüşe yol açabilir. Özellikle zihinsel yorgunluk, dikkat dağınıklığı ve tükenmişlik gibi etkiler, denetim sürecindeki hata riskini artırmakta; güvenilir ve doğru finansal raporlamanın önünde engel oluşturmaktadır. Dolayısıyla, denetim kalitesini korumak ve sürdürülebilir kılmak için yalnızca teknik becerilerin değil, aynı zamanda denetçilerin psikolojik dayanıklılığını artıran, iş-yaşam dengesini destekleyen ve etik ikilemlerle başa çıkmalarını kolaylaştıran önlemlerin uygulanması kritik önem taşımaktadır. Stresin etkin yönetimi hem bireysel denetçi refahı hem de denetim mesleğinin toplumsal güvenilirliği açısından vazgeçilmez bir unsurdur.

Rol çatışması ve rol belirsizliği, denetçilerin stres seviyelerini etkileyen diğer önemli faktörlerdendir. Rol çatışması; çalışanların veya organizasyon üyelerinin birden fazla, birbirine zıt görev ve beklentiyle karşı karşıya kaldığı bir durum olarak tanımlanır. Özellikle denetim mesleğinde, denetçilerin hem yasal gerekliliklere hem de müşteri beklentilerine aynı anda uymaları beklenirken, bu iki rol arasındaki çatışma stres seviyesini artırabilir. Rol çatışması, çalışanların iş yerinde birden fazla rolü ve bu rollerin çelişkili

hedeflerini aynı anda yerine getirmeleri gerektiğinde daha belirgin hale gelir. Bu tür durumlar, denetçilerin iş süreçlerinde tutarlılığı sağlamakta zorlanmalarına ve mesleki yargılarını olumsuz etkilemelerine neden olabilir. Rol sorumluluklarının birbirine uyumsuz olduğu durumlarda, denetçilerin karar alma süreçlerinde belirsizlik ve hata yapma riskinin arttığı gözlemlenmiştir. Sonuç olarak, rol çatışması ve belirsizliği, denetim kalitesini etkileyen önemli stres faktörleri arasında yer alır (Talebkah, 2020:101). Richard ve arkadaşları (2019), yaptıkları çalışmalarında rol belirsizliği, rol çatışması ve rol aşırı yüklemesi gibi rol stresörlerinin, iş tükenmişliğini önemli ölçüde etkilediğini ve bu tükenmişliğin de denetim uygulamalarının kalitesini düşürdüğünü kanıtlamışlardır (Richard vd., 2019). Bu bağlamda, rol çatışması ve rol belirsizliği, denetçilerin bağımsızlıklarını olumsuz etkileyerek, denetim sürecinin güvenilirliğini tehdit edebilir (Erten, 2018). Shofiatul ve arkadaşları, rol çatışmasının denetçilerin firar eğilimini artırdığını, ancak rol belirsizliğinin firar eğilimi üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığını belirtmişlerdir (Shofiatul vd., 2016). Utami ve Nahartyo (2013) ise, rol çatışması ve rol aşırı yüklemesi ile mesleki tükenmişlik arasında pozitif bir ilişki bulmuşlar, ancak rol belirsizliğinin mesleki tükenmişlik ile anlamlı bir ilişkisi olmadığını ifade etmişlerdir. MohdNor ise rol belirsizliğinin mesleki performansı olumsuz etkilediğini, fakat rol çatışması ile mesleki performans arasında bir ilişki bulamadığını ortaya koymuştur (MohdNor, 2011). İş ve aile sorumlulukları arasında bir çatışmanın varlığı; baskı ve strese yol açarak, denetçilerin mesleki performansını ve denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyebilir (Talebkah, 2020:101). Zhao ve Namasivayam (2012), iş ve aile arasındaki çatışmalara giren bireylerin daha yüksek belirsizlik yaşadıklarını ve bunun örgütsel bağlılığı azalttığını belirtmişlerdir. Benzer şekilde, Putra ve Sudana (2019), denetçinin rol çatışmasının, denetçi üzerindeki stresle doğru orantılı olarak arttığını ve bu durumun temel öz değerlendirmelerle zayıflatılabileceğini vurgulamışlardır. Amiruddin (2019) ise iş-aile çatışması ve rol belirsizliğinin iş stresi üzerinde önemli bir etkisi olduğunu tespit etmiş ve bunun denetim kalitesini azalttığını ortaya koymuştur.

Denetçi stresi; zaman baskısı, işin karmaşıklığı, müşteri ilişkilerindeki zorluklar, düzenleyici baskılar, hata yapma korkusu, iş-yaşam dengesizliği, seyahat talepleri, performans baskısı, iş güvensizliği, etik ikilemler, rol çatışması ve rol belirsizliği gibi çok boyutlu faktörlerden beslenmektedir. Bu stres kaynakları, denetçilerin karar alma süreçlerini, mesleki yargılarını ve bilişsel yetkinliklerini olumsuz etkileyerek denetim kalitesinde düşüşe yol açabilir. Özellikle zihinsel yorgunluk, dikkat dağınıklığı ve tükenmişlik gibi etkiler, denetim sürecindeki hata riskini artırmakta; güvenilir ve doğru finansal raporlamanın önünde engel oluşturmaktadır. Dolayısıyla, denetim kalitesini

korumak ve sürdürülebilir kılmak için yalnızca teknik becerilerin değil, aynı zamanda denetçilerin psikolojik dayanıklılığını artıran, iş-yaşam dengesini destekleyen ve etik ikilemlerle başa çıkmalarını kolaylaştıran önlemlerin uygulanması kritik önem taşımaktadır. Stresin etkin yönetimi hem bireysel denetçi refahı hem de denetim mesleğinin toplumsal güvenilirliği açısından vazgeçilmez bir unsurdur.

2.2.13. Cinsiyet

Denetim kalitesini etkileyen faktörlerden biri, özellikle yönetim kurullarındaki cinsiyet çeşitliliğiyle ilgilidir. Bu bağlamda, denetimde cinsiyet çeşitliliği, yönetim kurullarındaki kadın üyeler ve firmalardaki kadın yöneticilerin varlığı üzerine yoğunlaşmaktadır. Yönetim kurulundaki kadın üyelerin oranı, şirketin seçeceği denetçinin kalitesini belirlemede önemli bir rol oynayabilir. Yönetim kurullarındaki kadın üyeler, daha fazla şeffaflık ve etik anlayışı getirebileceklerinden, bu durum denetim süreçlerinin kalitesini olumlu yönde etkileyebilir. Öte yandan, kadın ve erkek denetçilerin, şirketin güçlü ve zayıf yönlerini tespit etme biçimleri farklılık gösterebilir, bu da şirketin mali tablolarının kalitesini belirler ve dolayısıyla yatırımcıların güvenini etkiler. Sonuç olarak, şirketlerin denetim kalitesini etkileyen bir diğer önemli faktör de yönetim kurullarındaki cinsiyet çeşitliliğidir; bu çeşitlilik, firma üzerindeki yatırım kararlarını şekillendirebilir (Oriakhi, 2020: 775).

Brammer ve arkadaşlarının yaptığı araştırmada, yönetim kurulu cinsiyet çeşitliliği ile denetim kalitesi arasındaki pozitif ilişkinin, yönetim kurulunda kadınların varlığıyla ilişkili itibar etkisinden kaynaklandığı sonucuna varılmıştır. Bu bulgu, kadınların yönetim kurullarındaki varlıklarının, şirketin denetim süreçlerine daha fazla dikkat ve özen gösterilmesini teşvik ettiğini göstermektedir. Adams ve Ferreira da kadın yöneticilerin bulunduğu kurullarda, yönetici katılım sorunlarının daha düşük olduğunu ve bu tür kurullarda İcra Kurulu Başkanı (CEO) devir hızının daha düşük olduğunu belirtmişlerdir. Bu durum, daha etkili izleme ve yönetimle tutarlı bir şekilde firma performansının daha duyarlı olmasını sağlamaktadır. Ayrıca, kurul cinsiyet çeşitliliğinin, Logit, Probit ve Gompit gibi üç farklı tahmin tekniği kullanılarak yapılan analizlerde, tüketim malları, holding, sağlık ve tarım sektörlerinde denetim kalitesi üzerinde olumlu ve önemli bir etki yarattığı gözlemlenmiştir. Ancak, petrol, gaz ve doğal kaynaklar sektörlerinde, Logit ve Probit teknikleriyle yapılan analizlerde denetim kalitesi ile ters ve önemsiz bir ilişki, Gompit tekniğiyle ise pozitif ancak önemsiz bir ilişki bulunmuştur (Oriakhi, 2020: 775). Bu bulgular, kadın yöneticilerin belirli sektörlerdeki firmalarda istihdam edilmesinin denetim kalitesi üzerinde olumlu etkiler

yaratabileceğini ortaya koymaktadır. Kadın denetçiler genellikle kazanç manipülasyonlarını daha büyük ölçüde engelleyebilir, daha büyük olasılıkla değiştirilmiş denetim görüşleri yayınlayabilir ve karma grupların denetim kalitesi, diğer gruplardan daha yüksek olabilir (Wang vd., 2020: 360). Bu nedenle, cinsiyete etki eden faktörler arasında kadın yönetici sayısının artması, denetim süreçlerinin kalitesini iyileştiren önemli bir unsur olabilir (Oriakhi, 2020; Wang vd., 2020). Cinsiyetin denetim kalitesine etkisine ilişkin faktörler, şu şekilde sıralanabilir: (Oriakhi, 2020; Wang vd., 2020).

Davranışsal Farklılıklar: Davranışsal farklılıklar, denetim kalitesini etkileyebilecek önemli bir faktördür. Araştırmalar, kadınların genellikle daha yüksek düzeyde ihtiyatlılık ve riskten kaçınma eğiliminde olduklarını göstermektedir. Bu özellik, kadın denetçilerin denetim süreçlerinde daha dikkatli ve kapsamlı bir yaklaşım benimsemelerine yol açabilir. Özellikle mali tablo denetiminde, bu ihtiyatlılık, potansiyel yanlış bildirimleri daha erken tespit etmeye ve daha ayrıntılı denetim prosedürleri uygulamaya yardımcı olabilir. Riskten kaçınma eğilimleri, aynı zamanda denetçilerin şüpheli durumlardan kaçınmalarını sağlayarak, denetim kalitesinin yükselmesine katkıda bulunabilir. Bu bağlamda, kadın denetçilerin risk yönetimi ve dikkatli değerlendirme süreçleri, daha güvenilir ve doğru denetim sonuçlarına ulaşılmasını sağlayabilir.

İletişim Becerileri: Denetim sürecinde kritik bir rol oynar ve kadınların genellikle erkeklere göre daha güçlü iletişim becerilerine sahip olduğu düşünülmektedir. Denetim sürecinde, özellikle karmaşık mali konuların müşterilerle veya ekip üyeleriyle tartışıldığı durumlarda etkili iletişim büyük önem taşır. Kadın denetçilerin bu becerileri, denetim sürecinin daha verimli ve etkili olmasına yardımcı olabilir. Etkili iletişim, denetçilerin müşterilerin endişelerini ve taleplerini daha iyi anlamalarına, denetim bulgularını daha açık ve anlaşılır şekilde aktarmalarına olanak sağlar. Bu, denetim süreçlerinde daha iyi bir işbirliği ve anlayış oluşturarak, denetim kalitesinin artmasına katkıda bulunabilir. Ayrıca, güçlü iletişim becerileri, denetim sürecindeki olası yanlış anlamaları ve bilgi eksikliklerini en aza indirerek, daha sağlam ve güvenilir denetim sonuçları elde edilmesine yardımcı olabilir.

Etik Duyarlılık: Çeşitli akademik çalışmalar, kadın denetçilerin etik konulara karşı daha yüksek bir duyarlılık sergilediğini ortaya koymaktadır. Bu farklılık, etik değerlendirmelerin kritik önem taşıdığı denetim süreçlerinde özellikle belirgin hale gelmektedir. Kadın denetçilerin, mesleki uygulamalarda karşılaşılan etik ikilemleri daha sistematik şekilde tanımlayabilme ve bu sorunlara daha titiz çözümler üretebilme eğiliminde oldukları gözlemlenmektedir. Bu nitelik, denetim çalışmalarında etik

standartların daha sıkı şekilde uygulanmasını sağlayarak, genel denetim kalitesinin yükselmesine önemli bir katkı sunmaktadır. Denetim raporlarının güvenilirliği ve finansal bilgilerin doğruluğu açısından bu etik duyarlılık, mesleki uygulamalarda belirleyici bir avantaj oluşturmaktadır.

Bağımsızlık ve Objektiflik: Cinsiyet çeşitliliğinin denetim ekiplerinde bağımsızlık ve objektifliği güçlendirdiği yapılan araştırmalarla desteklenmektedir. Karma ekiplerin, tek cinsiyetli ekiplere kıyasla yönetim iddialarını daha eleştirel bir gözle değerlendirme ve çok boyutlu analizler yapma eğiliminde olduğu gözlemlenmektedir. Bu çeşitlilik, farklı bakış açılarının bir araya gelmesini sağlayarak karar alma süreçlerindeki önyargıları minimize etmekte ve denetim bulgularının daha tarafsız olmasına katkı sağlamaktadır. Nitekim, çeşitli perspektiflerin sentezlenmesiyle oluşan bu bütünsel yaklaşım, denetim kalitesini artıran önemli bir faktör olarak öne çıkmaktadır. Dolayısıyla, denetim ekiplerinde cinsiyet dengesinin sağlanması, yalnızca etik bir gereklilik değil, aynı zamanda profesyonel denetim standartlarının gerektirdiği bağımsızlık ve objektifliği pekiştiren stratejik bir avantajdır.

Müşteri İlişkileri: Çağdaş araştırmalar, kadın denetçilerin müşteri ilişkileri yönetiminde belirgin bir yetkinlik sergilediğini ortaya koymaktadır. Bu yetkinlik, etkili iletişim becerileri, empati kurma yeteneği ve ilişki yönetimindeki uzmanlıkla desteklenmektedir. Denetim sürecinde kritik öneme sahip olan bilgi akışı ve işbirliğinin sağlanmasında, güçlü müşteri ilişkileri belirleyici bir rol oynamaktadır. Kadın denetçilerin bu alandaki başarısı, yalnızca denetim verimliliğini artırmakla kalmamakta, aynı zamanda müşteri memnuniyetini yükselterek denetim kalitesine önemli katkılar sağlamaktadır. Özellikle karmaşık denetim süreçlerinde, kurulan bu olumlu diyalog, potansiyel anlaşmazlıkların önlenmesine ve denetim bulgularının daha kolay kabul görmesine yardımcı olmaktadır. Bu nedenle, denetim ekiplerindeki cinsiyet çeşitliliği, müşteri odaklı bir denetim anlayışının geliştirilmesi ve denetim kalitesinin sürdürülebilir şekilde iyileştirilmesi açısından stratejik bir önem taşımaktadır.

Literatürde cinsiyet ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki tespit edemeyen çalışmalar da mevcuttur. Bu araştırmalar, denetim kalitesinin belirleyicileri olarak öncelikle mesleki deneyim, teknik yeterlilik, eğitim düzeyi ve sürekli mesleki gelişim gibi faktörleri öne çıkarmaktadır. Özellikle denetçilerin uzmanlık alanındaki derin bilgisi, analitik becerileri ve mesleki şüphecilik düzeyinin, cinsiyetten bağımsız olarak denetim performansını daha doğrudan etkilediği savunulmaktadır. Bu görüşü destekleyen çalışmalar, ideal denetim kalitesine ulaşmada bireysel yetkinliklerin ve

kurumsal kalite kontrol mekanizmalarının, demografik faktörlerden daha belirleyici olduğunu vurgulamaktadır. Dolayısıyla, denetim kalitesinin iyileştirilmesi için cinsiyet temelli yaklaşımlardan ziyade, tüm denetçilerin mesleki kapasitelerini geliştirecek eğitim programlarına ve standart denetim metodolojilerine odaklanması gerektiği önerilmektedir.

Denetim kalitesi tartışmalarında, cinsiyet basamaklıları ve bilinçsiz önyargılar önemli bir engel teşkil etmektedir. Mesleki değerlendirme süreçlerinde, kadın denetçilerin teknik yeterliliklerinden ziyade toplumsal cinsiyet rolleri üzerinden değerlendirilmesi, objektif performans ölçümelerini gölgeleyebilmektedir. Özellikle terfi mekanizmalarında ve görev dağılımlarında ortaya çıkabilen bu örtülü önyargılar, kadınların denetim süreçlerindeki katkılarının tam olarak değerlendirilmesini engelleyerek, denetim kalitesi algısını çarpıtmaktadır. Araştırmalar, bu tür önyargıların mesleki fırsat eşitsizliklerine yol açabildiğini ve dolayısıyla denetim ekiplerinin optimum performans göstermesini sektöre uğratabildiğini ortaya koymaktadır. Bu nedenle, denetim firmalarının çeşitlilik ve kapsayıcılık politikalarını güçlendirmeleri, objektif değerlendirme kriterleri geliştirmeleri ve bilinçsiz önyargılara karşı düzenli eğitimler uygulamaları büyük önem taşımaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki, gerçek denetim kalitesi, cinsiyet temelli beklentilerden arınmış, tamamen mesleki standartlar ve somut performans göstergeleri üzerinden değerlendirilmelidir.

Denetim kalitesi üzerinde cinsiyetin belirli etkileri olmakla birlikte, bu ilişki karmaşık ve çok boyutlu bir nitelik taşımaktadır. Mevcut literatür incelendiğinde, cinsiyetin; etik duyarlılık, müşteri ilişkileri yönetimi ve ekip dinamikleri gibi alanlarda dolaylı etkiler yaratabileceği görülmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki denetim kalitesi esas olarak denetçilerin mesleki yeterlilikleri, teknik uzmanlıkları, deneyim düzeyleri ve uyguladıkları metodolojik disiplin gibi temel faktörler tarafından şekillenmektedir. Ayrıca denetim sürecinin etkinliği; müşteri şirketin yapısı, sektörel dinamikler, uygulanan denetim standartları ve kullanılan teknolojik altyapı gibi çevresel faktörlerden de önemli ölçüde etkilenmektedir. Bu nedenle, denetim kalitesinin iyileştirilmesine yönelik çabalar, cinsiyet temelli yaklaşımlardan ziyade, tüm bu faktörleri kapsayan bütüncül stratejiler geliştirmelidir. Optimal denetim performansına ulaşmak için, denetim firmalarının çeşitliliği bir avantaja dönüştürürken, aynı zamanda mesleki standartların titiz uygulanmasına ve sürekli mesleki gelişime odaklanmaları gerekmektedir.

2.2.14. Firma büyüklüğü

Denetim firması büyüklüğünün denetim kalitesi üzerindeki etkisi, uzun süredir tartışılan ve karmaşık yapısıyla farklı sonuçlar içeren bir araştırma alanı olarak öne çıkmaktadır. Genel kabul gören görüşe göre, büyük denetim firmalarının sahip olduğu geniş kaynaklar, daha fazla sayıda nitelikli denetim uzmanı çalıştırmaları ve kurumsal yapıların getirdiği mesleki disiplin sayesinde denetim kalitesine olumlu katkı sunduğu ifade edilmektedir. Bu bağlamda, büyük ölçekli firmaların karmaşık denetim süreçlerini daha etkin şekilde yönetebilmeleri, özellikle mesleki bağımsızlık ve profesyonellik ilkelerine daha sıkı bağlı kalmaları nedeniyle küçük denetim firmalarına göre daha yüksek denetim kalitesi sağladıkları öne sürülmektedir (Salehi ve Gah, 2019). Küçük denetim firmalarının ise sınırlı personel sayısı ve daha düşük uzmanlık düzeyi sebebiyle genellikle küçük ölçekli işletmeleri denetlemeye odaklandıkları, bu durumun da denetim kalitesini olumsuz etkileyebileceği değerlendirilmektedir. Öte yandan literatürde bu görüşe karşıt olarak, bazı çalışmalar denetim firması büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında negatif yönlü bir ilişki olduğunu iddia etmekte, büyük firmaların müşteri portföylerinin büyüklüğü ve ticari baskılar nedeniyle zaman zaman denetim kalitesinden ödün verebildiklerini ileri sürmektedir (Ilobaya ve Izien, 2014; Henock, 2005; Hasasyegane ve Azinfar, 2010). Dolayısıyla, denetim kalitesi ile denetim firması büyüklüğü arasındaki ilişki tek boyutlu olmayıp hem yapısal hem de çevresel faktörler dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

Denetim firması büyüklüğünün denetim kalitesi üzerindeki etkisi, literatürde yoğun biçimde tartışılan bir konu olup özellikle Big Four (Büyük Dört) gibi uluslararası düzeyde faaliyet gösteren büyük denetim kuruluşlarının, farklı coğrafi konumlardaki iştirakleri aracılığıyla tutarlı bir denetim kalitesi sunma sorumluluğuna sahip olmaları bu ilişkinin olumlu yönde seyrettiğine dair güçlü kanıtlar sunmaktadır (Maidani vd., 2021). Bu tür büyük firmalar, sahip oldukları yüksek itibar ve kurumsal sorumluluk bilinci sayesinde kamu yararını koruma yönünde daha duyarlı hareket etmekte ve bu durum, denetim kalitesine olumlu katkı sağlamaktadır (Salehi ve Gah, 2019). Öte yandan, bazı çalışmalarda ise itibarın tek başına denetim kalitesi üzerinde belirleyici bir etkisinin olmadığı, küçük ya da bağımsız denetçilerin de kamu güvenini korumada yüksek kalite sunabildikleri ileri sürülmektedir (Maidani vd., 2021). Büyük firmalarda görev yapan denetçilerin daha geniş bir müşteri portföyü ile çalışmaları sayesinde kolektif deneyimlerinin artması ve bu deneyimin mesleki muhakeme yeteneklerine olumlu katkı sağlaması, denetim kalitesinin yükselmesine neden olmaktadır (Dinarjito ve Febriansyah, 2021). Ancak bu firmalar açısından ekonomik bağımlılık, tarafsızlık ve bağımsızlık ilkeleri açısından risk teşkil edebileceğinden, kaliteyi

olumsuz yönde etkileyebilecek bir unsur olarak da değerlendirilmelidir (Maidani vd., 2021). Big Four firmalarının nadiren dava konusu olmaları ve düzenleyici kurumlar tarafından cezalandırılma oranlarının düşük olması, kamuya açıklanan denetim raporlarının güvenilirliğini desteklemektedir (Salehi ve Gah, 2019). Ayrıca bu kuruluşların, denetim metodolojilerini standartlaştırma, denetim ekipleri arasında bilgi paylaşımını teşvik etme ve sistematik denetim eğitimi (örneğin CPA programları) sağlamaları, yüksek kaliteli denetim sunmalarına olanak tanımaktadır (Alastair vd., 2011; Dinarjito ve Febriansyah, 2021). Bu çerçevede, yüksek kurumsal itibara sahip denetim firmalarının çalışanları, yalnızca deneyim düzeyleriyle değil, aynı zamanda mesleki sorumluluk ve etik bilinçle de yüksek denetim kalitesi sunma eğilimindedir.

Halka açık şirketlerin büyüklüğü genellikle piyasa değeri ile ölçülür ve bu değer, şirketin toplam piyasa fiyatını yansıtarak şirketin başarısını ya da başarısızlığını belirlemede önemli bir gösterge olur (Aziz, 2015). Piyasa değeri, yatırımcılar ve fon yöneticileri için bir şirketin finansal sağlık ve büyüme potansiyelini değerlendirmede önemli bir ölçüt olup, bir şirketin piyasa değeri arttıkça, şirketin finansal başarısı da artar (Prasetya ve Irwandi, 2012). Özellikle büyük halka açık şirketlerin, büyük vekalet maliyetlerine sahip olmaları, bu şirketlerin finansal raporlama ve denetim süreçlerinin daha karmaşık ve dikkatli yönetilmesini gerektirir (Prasetya ve Irwandi, 2012). Bu bağlamda, halka açık şirketler için denetim hizmetleri, mali raporların doğru ve güvenilir bir şekilde sunulması adına vazgeçilmezdir. Büyük denetim firmaları, özellikle itibarlarını göz önünde bulundurarak daha güvenilir denetim görüşleri sağlama kapasitesine sahiptir ve bu nedenle bu firmaların denetim sonuçları daha güvenilir olarak kabul edilir (Soepriyanto ve Dustinova, 2012). Ancak, borsada işlem gören şirketler tarafından algılanan denetim kalitesinin, gerçek denetim kalitesiyle tam olarak örtüşmediği, yatırımcıların algılarının bazen yanıltıcı olabileceği tespit edilmiştir (Wang vd., 2020). Bu durum, denetim firmalarının itibarlarının denetim kalitesine etkisini daha karmaşık hale getirirken, büyük denetim firmalarının denetim görüşlerinin genellikle daha güvenilir olmasına rağmen, yatırımcıların algı ve gerçek kalite arasındaki farkı göz önünde bulundurmak önemlidir. Denetim firması büyüklüğü aşağıda sıralanan bazı kriterlere göre denetim kalitesini etkileyebilir (Al-Thuneibat, vd., 2011; Yuniarti, 2011):

Kaynaklar ve Uzmanlık: Daha büyük denetim firmaları, genellikle daha geniş kaynaklara sahip olup, bu kaynaklar personel, teknoloji ve sektör uzmanlığını kapsar. Bu geniş kaynak yelpazesi, denetim firmalarının eğitim programlarına, gelişmiş denetim metodolojilerine ve sektöre özgü uzmanlığa yatırım yapmalarına olanak tanır. Böylelikle, denetim süreçlerinde daha

derinlemesine analizler yapılabilir, sektöre özgü riskler daha doğru bir şekilde değerlendirilebilir ve denetim kalitesi artırılabilir. Ayrıca, bu kaynaklar, denetim süreçlerinin daha kapsamlı, etkili ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlayarak, denetim firmalarının rekabet avantajı elde etmelerini mümkün kılar. Bu bağlamda, kaynak ve uzmanlık, denetim süreçlerinin başarısı için kritik bir rol oynamaktadır ve firmanın genel hizmet kalitesini doğrudan etkileyen unsurlardır (Francis, 2011).

Kalite Kontrol Mekanizmaları: Daha büyük denetim firmaları, genellikle güçlü kalite kontrol mekanizmalarına sahip olup, bu mekanizmalar denetim sürecinin her aşamasında yüksek doğruluk ve tutarlılık sağlamayı hedefler. Bu mekanizmalar, kapsamlı inceleme süreçlerini, katı denetim standartlarına sıkı bağlılığı ve iç kalite güvence prosedürlerinin titizlikle uygulanmasını içerir. Böylece, denetimlerin objektifliğini ve güvenilirliğini artırarak, ortaya çıkan sonuçların doğruluğunu garanti altına alır. Kalite kontrol mekanizmaları, aynı zamanda denetimlerin her aşamasında hataların ve eksikliklerin minimize edilmesine yardımcı olur, bu da nihayetinde denetim hizmetlerinin genel kalitesini iyileştirir ve müşterilere güven sağlar. Bu tür sistemler, büyük denetim firmalarının sektördeki rekabet avantajlarını güçlendirirken, mesleki standartlara ve etik ilkelere tam uyumu temin eder.

Uzmanlaşmış Becerilere Erişim: Büyük denetim firmaları, genellikle çok çeşitli uzmanlık alanlarına ve uzmanlık becerilerine erişim imkânı sunar. Bu, karmaşık muhasebe standartlarından, sektöre özgü düzenlemelere kadar geniş bir yelpazede derinlemesine bilgi ve deneyime sahip profesyonelleri içerir. Ayrıca, veri analitiği gibi yeni ve gelişmekte olan alanlarda da uzmanlaşmış kişiler bulunur. Bu uzmanlık alanlarına erişim, firmanın daha karmaşık denetim süreçlerini etkin bir şekilde yönetmesine olanak tanır ve denetimlerdeki doğruluk ile derinliği artırır. Uzmanlık becerilerinin çeşitliliği, firmanın sadece finansal verilerin doğru bir şekilde raporlanmasında değil, aynı zamanda müşterilere stratejik ve sektöre özel değerli bilgiler sunmasında da önemli bir rol oynar. Böylece, büyük denetim firmaları müşterilerine daha kapsamlı, derinlemesine ve bilinçli denetim hizmetleri sunarak sektördeki rekabet avantajlarını pekiştirebilir (Knechel ve Sharma 2012).

Küresel Erişim ve Deneyim: Büyük denetim firmaları, küresel bir varlık ve çok uluslu müşterilerle çalışma deneyimine sahip olma eğilimindedir. Bu küresel erişim, farklı coğrafi bölgelerdeki iş ortamlarına ve düzenleyici çerçevelere hâkimiyet kazandırarak, firmanın geniş bir yelpazede faaliyet göstermesini sağlar. Böylece, uluslararası düzeydeki riskleri daha etkili bir şekilde değerlendirme ve farklı yasal çerçevelerle uyumlu denetim hizmetleri sunma kapasitesini artırır. Küresel deneyim, firmaların çok uluslu

operasyonlar, farklı düzenleyici gereklilikler ve sektör özelindeki zorluklar konusunda daha fazla bilgi ve beceri kazanmalarını mümkün kılar. Bu, denetim süreçlerinin her aşamasında yüksek kaliteli hizmet sunmalarını ve müşterilerinin ihtiyaçlarına özel çözümler geliştirmelerini sağlar. Sonuç olarak, büyük denetim firmalarının küresel erişimi, onlara uluslararası düzeyde rekabet avantajı kazandırarak, daha kapsamlı ve etkili denetim hizmetleri sunmalarına olanak tanır (Choi vd.,2010).

Ölçek Ekonomileri: Büyük denetim firmaları, ölçek ekonomilerinden yararlanarak sabit altyapı ve genel gider maliyetlerini daha geniş bir müşteri tabanına yayabilirler. Bu durum, firmanın maliyet yapısını daha verimli hale getirir ve aynı zamanda denetim hizmetlerinin maliyetini düşürürken kaliteden ödün verilmeden sunulmasını sağlar. Ölçek ekonomileri, firmanın daha fazla kaynağı daha verimli bir şekilde kullanmasına, daha düşük maliyetlerle yüksek kaliteli hizmet sunmasına ve sonuç olarak maliyet avantajı sağlamasına olanak tanır. Böylece büyük denetim firmaları, daha geniş müşteri portföylerine ulaşarak hem daha uygun fiyatlar sunabilir hem de hizmet kalitesini koruyarak rekabet avantajı elde edebilir. Bu yaklaşım, aynı zamanda firmanın operasyonel verimliliğini artırarak, büyüdükçe daha karlı bir yapıya sahip olmasına imkan tanır.

Sonuç olarak, denetim kalitesi ile firma büyüklüğü arasındaki ilişki, birçok yapısal ve çevresel faktör tarafından şekillendirilmektedir. Büyük denetim firmalarının sahip olduğu kaynaklar ve deneyimler, genellikle daha yüksek denetim kalitesi sağlar. Ancak büyüklük ve itibar gibi faktörlerin yanı sıra, ticari baskılar ve ekonomik bağımlılık gibi unsurlar da denetim kalitesini etkileyebilir. Bu nedenle, denetim kalitesinin değerlendirilmesinde yalnızca firma büyüklüğüne değil, aynı zamanda diğer mesleki ve etik unsurlara da dikkat edilmesi gerekmektedir.

2.2.15. Teknoloji

Bilgi teknolojilerindeki hızlı değişim ve gelişim, pek çok sektörü olduğu gibi denetim firmalarını da doğrudan etkilemiştir. Bu teknolojik dönüşüm, denetim süreçlerini ve iş yapma biçimlerini önemli ölçüde değiştirmiştir (Dengler ve Matthes, 2018). Özellikle günümüzün yoğun rekabet ortamında, denetim firmalarının ayakta kalabilmesi ve daha kaliteli hizmet sunabilmesi için teknolojik çözümler üretmeleri, yeni teknolojileri iş modellerine ve hizmetlerine entegre etmeleri kaçınılmaz hale gelmiştir (Sahut vd., 2013; Van Den Broek ve Van Veenstra, 2018). Teknolojiler, denetçilerin müşteri ihtiyaçlarını karşılamak için denetim faaliyetlerine yaklaşımlarını yeniden şekillendirmekte ve bu süreçte kullanılan yöntemler

de evrilmektedir. Teknolojik dönüşümle birlikte denetim süreci, manuel yöntemlerden, bilgisayar destekli denetim yöntemlerine doğru bir geçiş yapmış ve günümüzde teknoloji tabanlı denetim uygulamaları daha yaygın hale gelmiştir (Rezace vd., 2003).

Bilgi teknolojilerindeki hızlı dönüşüm, denetim sektöründe köklü değişikliklere yol açmaktadır. Geleneksel iş yapış biçimlerinin yerini, teknolojinin sunduğu yeni yöntemler alırken, denetim firmalarının rekabet avantajı sağlamak ve müşteri beklentilerine daha etkin yanıt verebilmek için bu teknolojileri iş süreçlerine entegre etmeleri artık bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu dönüşüm, yalnızca verimliliği artırmakla kalmayıp, aynı zamanda denetim kalitesini de yükselterek sektörde yeni standartların oluşmasına katkı sağlamaktadır. Bununla birlikte, teknolojinin sunduğu fırsatların yanı sıra, bu süreçte karşılaşılan uyum zorlukları da dikkate alınmalıdır. Gelecekte, yapay zeka, blokzincir ve büyük veri analitiği gibi yenilikçi teknolojilerin denetim süreçlerine daha fazla dahil olması beklenmektedir. Bu sebeple, denetim firmalarının sürekli öğrenme ve adaptasyon yeteneklerini geliştirmeleri, dijital dönüşüm yolculuklarına stratejik yatırımlar yapmaları, sektördeki gelişmelerin ve müşteri memnuniyetinin sürdürülebilirliği açısından kritik bir öneme sahiptir.

Denetim sürecinde bilgi teknolojilerinin kullanımı hem verimliliği artırmakta hem de iletişim süreçlerini hızlandırarak, depolanan verilerin güvenliğini sağlamakta önemli bir rol oynamaktadır. Denetim firmaları, teknolojinin denetim süreçlerine entegrasyonunun potansiyel faydalarını göz önünde bulundurarak, son yıllarda yeni teknoloji ve yazılımları kullanmaya başlamışlardır (Curtis ve Payne, 2014). Teknolojik dönüşümle birlikte, denetim firmaları gerçek zamanlı denetim, sistem ve süreçlerin ayrıntılı analizleri, tahmini verilerin doğrulanması gibi yeni hizmetleri sunma imkânı bulmuş ve böylece hizmetlerini önemli ölçüde iyileştirebilmişlerdir (Krahel ve Titera, 2015). Bu dönüşüm, denetim süreçlerinin daha verimli, doğru ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilmesine olanak tanımakta, sektördeki rekabetçi ortamda firmaların öne çıkmasını sağlamaktadır.

Günümüzün teknoloji çağında, büyük veri analitiği, bulut bilişim, yapay zeka, blok zinciri, makine öğrenmesi, artırılmış gerçeklik, nesnelerin interneti, dijital ikizler gibi hızla gelişen teknolojiler, birçok sektörde olduğu gibi denetim sektöründe de köklü bir dönüşüme yol açmaktadır. Bu teknolojik dönüşüm, denetimin süreçlerini, yöntemlerini ve iletişim şekillerini yeniden şekillendirmektedir. Özellikle denetim süreçlerinin daha hızlı, daha doğru ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesine olanak tanıyacak bu yenilikçi teknolojiler, denetçilerin daha kapsamlı veri

analizleri yapmalarını, daha doğru tahminler yapmalarını ve daha etkili risk değerlendirmeleri gerçekleştirmelerini sağlamaktadır. Bu bağlamda, denetim sektörünün dijital dönüşüm sürecine adapte olması, sadece rekabet avantajı sağlamakla kalmayıp, aynı zamanda denetim kalitesini de artırarak sektördeki standartları yeniden tanımlamaktadır (Köse ve Polat, 2021).

Dijitalleşmenin denetim çalışmaları ve denetim kalitesi üzerindeki etkisini inceleyen Manita ve arkadaşlarına (2020) göre, dijitalleşme denetimin uygunluk düzeyini artıracak ve denetim firmalarına ayrıntılı ve gelişmiş güncel hizmetler sağlayarak denetimin hizmet çeşitliliğinin gelişmesini destekleyecektir. Dijital uygulamalar sayesinde, müşteri işletmenin verileri analiz edilerek denetim kalitesi iyileştirilecektir. Bu, denetçilerin daha doğru ve verimli bir şekilde çalışmasına olanak tanır. Chang ve arkadaşları (2011) da benzer şekilde, denetim sürecinde teknolojinin daha fazla uygulanmasıyla hem denetim kalitesinin hem de denetim verimliliğinin arttığını belirtmişlerdir. Teknolojiyle desteklenen denetimlerde, en dikkat çeken gelişmelerden biri, bilginin hızlı yayılmasıdır. Ayrıca, denetçilere gerekli kaynaklara anında erişim sağlayarak denetimi kolaylaştırır (Westermann vd., 2015).

Yeni teknolojilerle, geleneksel denetim bilgileri ve müşteri işlem belgelerinin izlenmesi ortadan kalkmaktadır. Alışılmadık formatlarda olabilecek bilgilerin zamanında girişinin yapılması, denetim kalitesini desteklemek için kritik öneme sahiptir. Çünkü alışılmadık kanıt biçimlerinin zamanlaması, denetçilerin bu bilgileri başarılı bir şekilde anlayıp anlamayacaklarını etkileyebilir (Kelton vd., 2010). Bu bağlamda, dijitalleşme, denetim süreçlerini daha hızlı, doğru ve güvenilir hale getirerek denetim kalitesinin artmasına büyük katkı sağlamaktadır.

Teknolojinin denetim kalitesi üzerindeki etkisi önemli ve genel olarak olumludur. Teknolojinin denetim kalitesine etkisi kavramsal olarak aşağıda açıklanmıştır (Lugli ve Bertacchini, 2023; Hashem vd.,2023):

Veri Analizi ve Doğruluğu: Teknoloji, denetçilerin büyük hacimli verileri hızlı, doğru ve verimli bir şekilde analiz etmelerini sağlayan güçlü araçlar sunar. Özellikle veri analitiği araçları, denetçilerin büyük veri kümelerinden anlamlı içgörüler elde etmelerini kolaylaştırır. Bu araçlar, verinin doğruluğunu ve güvenilirliğini artıran algoritmalar ve teknikler içerir. Denetçiler, gelişmiş analitik yetenekler sayesinde, verilerdeki örüntüleri, anormallikleri ve potansiyel riskleri daha hızlı bir şekilde tespit edebilirler. Veri analitiği, denetçilerin daha kapsamlı ve doğru analizler yapmalarına olanak tanır. Büyük veri kümeleri üzerinde yapılan derinlemesine analizler, denetim sürecinde gözden kaçabilecek küçük ama kritik hataların tespit edilmesini sağlar. Ayrıca, bu analizler denetçilerin yalnızca geçmiş verilerle değil, aynı

zamanda gelecekteki potansiyel risklere dair tahminlerde de bulunmalarına yardımcı olabilir. Bu gelişmiş analiz yetenekleri, denetim sürecinin kalitesini artırarak, denetçilerin daha kapsamlı raporlar ve güvenilir denetim görüşleri sunmalarına olanak tanır. Teknolojinin sunduğu veri analiz araçları, denetim sürecinin doğruluğunu, hızını ve güvenilirliğini iyileştirerek, sektördeki denetim kalitesinin yükselmesine katkıda bulunur.

Risk Tanımlama ve Değerlendirme: Teknoloji, özellikle yapay zeka (AI) ve veri madenciliği gibi araçlar sayesinde denetçilerin riskleri daha hızlı, doğru ve etkili bir şekilde tanımlamalarını ve değerlendirmelerini mümkün kılar. Bu gelişmiş teknolojiler, büyük veri kümelerindeki örüntüleri, anormallikleri ve potansiyel tehlikeleri tespit etme kapasitesini artırır. Yapay zeka ve veri madenciliği, geçmiş verilere dayalı risk analizlerinin ötesine geçerek, gelecekteki potansiyel riskleri öngörmeye de olanak tanır. Yapay zeka algoritmaları, verilerdeki karmaşık ilişkileri keşfetmek ve potansiyel risk alanlarını önceden tespit etmek için kullanılan güçlü araçlardır. Denetçiler, bu araçlar sayesinde daha hızlı ve kapsamlı bir risk analizi yapabilir, önemli risk faktörlerini gözden kaçırmadan tespit edebilirler. Ayrıca, risklerin tespit edilmesi sürecindeki insan hatasını azaltarak, daha objektif ve tutarlı bir değerlendirme yapılmasına katkı sağlar. Teknolojinin sunduğu bu araçlar, denetçilerin risk odaklı bir denetim stratejisi geliştirmelerine yardımcı olur. Bu strateji, denetçilerin belirlenen risk alanlarına odaklanarak, sınırlı kaynakları daha verimli bir şekilde kullanmalarını ve daha etkili bir denetim süreci yürütmelerini sağlar. Sonuç olarak, teknolojiyle desteklenen risk tanımlama ve değerlendirme süreçleri, denetim sürecinin verimliliğini artırarak denetim kalitesini yükseltir.

Verimlilik ve Etkinlik: Teknoloji, denetim prosedürlerinin verimliliğini ve etkinliğini önemli ölçüde artırır. Otomatik denetim araçları, manuel süreçlerin yerini alarak rutin ve zaman alıcı görevlerin daha hızlı ve doğru bir şekilde tamamlanmasını sağlar. Bu araçlar, özellikle veri toplama, analiz ve raporlama gibi görevleri otomatikleştirerek, denetçilerin zamanını ve çabasını önemli ölçüde azaltır. Denetim sürecinde otomasyon sayesinde, denetçiler daha hızlı ve etkili bir şekilde bilgi toplayabilir, düzenleyebilir ve analiz edebilir. Bu, denetçilerin daha yüksek değerli faaliyetlere, örneğin risk değerlendirmesi, stratejik analiz ve kapsamlı inceleme gibi işlevlere odaklanmalarını sağlar. Bu şekilde, denetçilerin odaklanması gereken önemli alanlara daha fazla zaman ayırması mümkün olur, böylece genel denetim kalitesi artar. Ayrıca, otomatikleştirilmiş denetim araçları, insan hatasını minimize eder ve denetim sürecindeki tutarlılığı artırır. Bu da denetim sonuçlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini güçlendirir. Sonuç olarak, teknolojiyle desteklenen denetim süreçleri, sadece zaman tasarrufu

sağlamakla kalmaz, aynı zamanda denetimlerin daha verimli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine katkı sağlar.

Bilgi ve Belgelere Erişim: Teknoloji, denetçilerin gerekli bilgi ve belgelere hızlı ve kolay erişimini sağlar, bu da denetim sürecini önemli ölçüde iyileştirir. Bulut tabanlı sistemler ve dijital veri depolama çözümleri, denetçilerin belge ve verilere her yerden, her zaman erişmelerine imkan tanır. Bu tür sistemler, fiziksel belge ve dosyalama gereksinimlerini ortadan kaldırarak, dijital ortamda verilerin güvenli bir şekilde saklanması ve düzenli bir biçimde erişilmesini mümkün kılar. Bu kolay erişim, denetçilerin gerektiğinde hızlıca bilgi toplamalarını ve belge incelemelerini gerçekleştirmelerini sağlar. Ayrıca, bilgiye hızlı erişim, denetçilerin daha kapsamlı ve zamanında analizler yapmalarına yardımcı olur. Örneğin, denetçiler, herhangi bir belgeyi aramak yerine dijital arama araçları kullanarak anında gerekli veriye ulaşabilirler. Bu da denetim sürecini hızlandırır, hataların önlenmesine yardımcı olur ve genel olarak denetim kalitesini artırır. Bulut tabanlı sistemlerin sunduğu esneklik, denetçilerin aynı anda birden fazla kullanıcı ile işbirliği yapmalarına, verileri paylaşmalarına ve üzerinde ortaklaşa çalışabilmelerine olanak tanır. Böylece, denetim süreci daha koordineli ve verimli hale gelir. Bu tür dijital çözümler hem denetçilerin iş akışını kolaylaştırır hem de denetimlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırır.

İç Kontrol Değerlendirmesi ve Süreç İyileştirme: Teknoloji, iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinde ve iş süreçlerinin iyileştirilmesinde önemli bir rol oynar. İç kontrol otomasyonu ve süreç iyileştirme araçları, işletmelerin daha etkin ve verimli çalışmasına olanak tanır. Bu araçlar, denetçilerin iç kontrol sistemlerini daha kapsamlı ve derinlemesine değerlendirmesine yardımcı olur, bu da genel olarak daha güçlü ve güvenilir iç kontrol sistemlerinin kurulmasına katkı sağlar. Denetçiler, teknolojinin sunduğu gelişmiş veri analizi ve modelleme araçlarını kullanarak iç kontrol mekanizmalarının etkinliğini daha ayrıntılı bir şekilde inceleyebilir. Örneğin, denetçiler, belirli süreçlerin veya işlemlerin risk profillerini analiz edebilir, zayıf noktaları tespit edebilir ve bunları iyileştirmek için uygun stratejiler geliştirebilirler. Otomasyon ve veri analitiği kullanılarak yapılan bu tür değerlendirmeler hem iç kontrol sistemlerini güçlendirir hem de daha hızlı ve doğru sonuçlar elde edilmesini sağlar. Ayrıca, teknoloji, süreç iyileştirme araçları sayesinde verimlilik kayıplarını minimize eder. Otomatikleştirilmiş süreçler, manuel hataları en aza indirir ve denetçilerin denetim sırasında daha az zaman kaybetmelerine olanak tanır. Bu iyileştirmeler, daha verimli iş süreçlerine, daha az hata riskine ve dolayısıyla daha yüksek denetim kalitesine yol açar. İç kontrol ve süreç iyileştirme süreci, denetçilerin güvenilir ve geçerli denetim sonuçları sağlamalarına yardımcı olur.

Uyumluluk ve İzlenebilirlik: Teknoloji, denetim süreçlerinde uyumluluğu ve izlenebilirliği büyük ölçüde artırır. Denetim izleme yazılımları ve dijital araçlar, denetçilerin tüm denetim faaliyetlerini sistematik bir şekilde izlemesine, takip etmesine ve kaydetmesine olanak tanır. Bu yazılımlar, denetim sürecinin her aşamasında yapılan işlemleri belgeleyerek denetimin şeffaf bir şekilde yürütülmesini sağlar. Denetim faaliyetlerinin dijital ortamda izlenebilir olması, denetçilerin denetim standartlarına, yönetmeliklere ve yasal gerekliliklere uyumlarını kolaylaştırır. Herhangi bir uyumsuzluk durumunda, denetçiler derhal müdahale edebilir ve doğru önlemleri alabilirler. Ayrıca, denetim sürecinin her adımının kaydedilmesi, denetim sonuçlarının izlenebilirliğini sağlayarak, ileride yapılacak denetim incelemeleri ve denetim raporlamaları için faydalı veriler oluşturur. Bu tür dijital araçlar, denetim sürecinin daha sistematik, şeffaf ve denetlenebilir olmasına olanak tanır. Böylece hem denetim kalitesi artar hem de süreçteki olası hatalar, eksiklikler ve uyumsuzluklar hızla tespit edilip giderilebilir. Ayrıca, bu tür izleme ve uyumluluk süreçleri, denetim firmalarının güvenilirliklerini artırır ve paydaşların denetim sonuçlarına olan güvenini pekiştirir.

Sahtekarlık Tespiti: Teknoloji, denetim sürecinde sahtekarlık tespitini önemli ölçüde geliştirir. Veri analitiği ve yapay zeka tabanlı sahtekarlık tespit araçları, mali verilerdeki olağandışı kalıpları, anormallikleri ve potansiyel dolandırıcılık faaliyetlerini hızlı bir şekilde tespit edebilir. Bu araçlar, büyük veri kümelerindeki potansiyel riskleri analiz ederek, insan gözünden kaçabilecek şüpheli durumları ortaya çıkarabilir. Yapay zeka ve makine öğrenmesi, özellikle geçmişteki sahtekarlık örüntülerini analiz ederek, gelecekteki dolandırıcılık faaliyetlerini tahmin etmeye yardımcı olabilir. Bu sayede, denetçiler daha etkili ve hızlı bir şekilde sahtekarlıkları tespit edebilir ve bu da denetim kalitesini artırır. Denetçiler, sahtekarlık tespiti için kullanılan bu teknolojik araçlarla daha derinlemesine incelemeler yapabilir, olası riskleri daha önceden belirleyebilir ve denetim raporlarını daha güvenilir hale getirebilir. Ayrıca, teknoloji destekli sahtekarlık tespiti, denetçilerin doğru ve güvenilir sonuçlar sunmalarını sağlayarak, paydaşlara daha fazla güvence verir. Bu durum hem şirketlerin itibarını korur hem de denetim süreçlerinin şeffaflığını artırarak güven oluşturan bir denetim pratiği sağlar.

Sürekli İzleme ve Geri Bildirim: Teknoloji, denetim sürecinde sürekli izleme ve geri bildirim sağlamayı büyük ölçüde kolaylaştırır. Denetim izleme araçları ve geri bildirim mekanizmaları, denetçilerin denetim sürecinde performanslarını anlık olarak değerlendirmelerine olanak tanır. Bu araçlar, denetim aşamalarındaki ilerlemeyi takip eder ve herhangi bir sapma veya eksiklik durumunda hemen müdahale etmeyi sağlar. Gerçek zamanlı izleme, denetim sürecinde potansiyel hataları veya riskleri daha erken aşamada

tespit etmeye yardımcı olur. Bu, denetçilerin zamanında düzeltici önlemler almasını ve denetim kalitesini artırmasını sağlar. Ayrıca, sürekli izleme sayesinde denetçiler, iş süreçlerinde veya iç kontrol sistemlerinde herhangi bir olumsuz gelişmeyi erkenden fark edebilirler. Geri bildirim mekanizmaları ise denetçilerin işlerini geliştirmelerine ve daha verimli çalışmalarına olanak tanır. Teknoloji, bu geri bildirimleri hızlı bir şekilde iletmek ve değerlendirmek için otomatik sistemler sunar, böylece denetçilerin kendilerini sürekli olarak geliştirmeleri mümkün olur. Bu durum, denetim kalitesinin artırılmasında önemli bir rol oynar, çünkü denetçiler sürekli olarak iyileştirme fırsatlarını keşfederek süreçlerini optimize edebilirler.

Sonuç olarak teknolojinin denetim süreçlerine entegrasyonu, sektörde devrim niteliğinde dönüşümler yaratmaktadır. Veri analitiği ve yapay zeka gibi gelişmiş teknolojiler, denetçilere daha doğru, hızlı ve kapsamlı analiz yapma imkanı sunarken, risk değerlendirme ve sahtekarlık tespitinde yeni ufuklar açmaktadır. Otomasyon araçları rutin işleri optimize ederek denetçilerin stratejik karar alma süreçlerine odaklanmasını sağlarken, bulut tabanlı çözümler bilgiye erişimi kolaylaştırmakta ve işbirliğini güçlendirmektedir. İç kontrol sistemlerinin teknolojiyle desteklenmesi uyumluluğu artırırken, sürekli izleme mekanizmaları denetim kalitesinin sürdürülebilirliğini garanti altına almaktadır. Ancak bu dönüşüm, denetçilerin dijital yetkinliklerinin geliştirilmesini ve siber güvenlik önlemlerinin güçlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Gelecekte blokzincir ve nesnelerin interneti gibi teknolojilerin denetim süreçlerine dahil olmasıyla birlikte, sektörün daha da otomatize ve akıllı hale gelmesi beklenmektedir. Bu nedenle denetim firmalarının teknoloji yatırımlarına devam etmesi, insan-makine işbirliğini optimize etmesi ve dijital dönüşüme liderlik etmesi hem rekabet avantajı sağlamak hem de denetim kalitesini en üst seviyeye çıkarmak açısından hayati önem taşımaktadır.

2.2.16. Denetim Ücreti

Denetim ücreti, “en son mali yıl için yıllık denetimler ve mali tabloların incelenmesi için ödenen ücret” olarak tanımlanmaktadır (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu [MKYK], 20XX, Nihai Kural). Kamu muhasebecileri etik kurallarına göre bu ücretin tutarı; risk değerlendirmesine, sağlanan hizmetlerin karmaşıklığına, gereken uzmanlık düzeyine, denetim firmasının maliyet yapısına ve diğer mesleki faktörlere bağlı olarak değişkenlik gösterebilir (Yuniarti, 2011). Genellikle denetim ücretleri; denetimin kapsamı ve karmaşıklığı, işletmenin büyüklüğü ve risk profili, denetçinin uzmanlık düzeyi, piyasa rekabet koşullarına bağlı olarak belirlenir (Simunic, 1980).

Denetimin kapsamı ve karmaşıklığı, denetim ücretlerini doğrudan etkileyen önemli faktörlerdendir. Daha kapsamlı ve karmaşık denetimler, denetçilerin daha fazla zaman, uzmanlık ve kaynak ayırmasını gerektirir. Dolayısıyla bu tür denetimlerin ücretleri genellikle daha yüksek olur. Bu durum, denetim kalitesini doğrudan etkileyebilir çünkü yeterli kaynak ve zaman ayrılmadan yapılan denetimler, denetim sürecinin eksik ve hatalı olmasına yol açabilir. Ayrıca karmaşık denetimlerde, denetçilerin daha fazla dikkat ve detaylı inceleme yapması gerektiğinden, denetim ücretlerinin yeterli düzeyde olmaması, denetim kalitesinin düşmesine neden olabilir. Öte yandan denetim ücretlerinin aşırı düşük tutulması, denetçilerin gerektiği şekilde kaynak ayıramamaları ve dikkatli bir şekilde inceleme yapamamaları riskini doğurur (Aswar vd., 2021). Bu bağlamda, denetim ücretlerinin denetim kalitesini etkileyen bir unsur olarak, denetimin kapsamı ve karmaşıklığı ile doğru bir şekilde ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Literatürde işletme büyüklüğü ve risk profilinin denetim ücretlerinin belirlenmesinde etkili olduğu kabul edilmektedir. Simunic'in (1980) çalışmasında geliştirdiği denetim ücret modeli ile bu ilişkiyi teorik temellerle açıklamaktadır. Büyük ölçekli işletmelerde, artan işlem hacmi, çoğalan hesap kalemleri ve yükselen organizasyonel karmaşıklık nedeniyle daha kapsamlı denetim prosedürlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu unsurlarda, denetim maliyetlerini artırarak ücretlerin yükselmesine yol açmaktadır (Hay vd., 2006). Risk profili yüksek olan işletmeler söz konusu olduğunda ise önemli yanlışlık riskinin artması, ek uzmanlık gerektiren alanların çoğalması ve denetçi sorumluluğunun genişlemesi gibi faktörler devreye girmektedir. Bu durum, denetçilerin talep ettiği risk priminin yükselmesine ve dolayısıyla denetim ücretlerinin daha da artmasına neden olmaktadır (Johnstone ve Bedard, 2004). Denetim kalitesi açısından değerlendirildiğinde, uygun düzeyde belirlenen ücretlerin; yeterli kaynak ayrılmasını sağlamak, uzman personel istihdamını mümkün kılmak ve gerekli denetim prosedürlerinin eksiksiz tamamlanmasını garanti altına almak gibi olumlu etkileri bulunmaktadır. Ancak, "low-balling" olarak adlandırılan düşük fiyatla iş alma uygulamaları söz konusu olduğunda, bu olumlu etkiler ortadan kalkabilmektedir (DeAngelo, 1981). Türkiye bağlamında yapılan bir çalışmada, Karagül ve Ekşi (2018) özellikle KOBİ'lerde düşük denetim ücretlerinin denetim kalitesini olumsuz yönde etkilediğini ampirik olarak ortaya koymuştur. Bu bulgular, denetim ücretleri ile kalite arasındaki kritik ilişkiyi destekler niteliktedir.

Denetçi uzmanlık düzeyi, denetim ücretlerinin belirlenmesinde kritik bir faktördür. Sektörde uzmanlaşmış denetçiler, belirli endüstrilere özgü karmaşık muhasebe uygulamalarını ve risk faktörlerini daha iyi anlama kapasitesine sahiptir (Craswell vd., 1995). Bu uzmanlık, daha yüksek

ücret talep etmelerine olanak tanırken, aynı zamanda denetim kalitesini de artırmaktadır. Araştırmalar, uzman denetçilerin finansal tablo hatalarını ve usulsüzlükleri tespit etmede daha başarılı olduğunu göstermektedir (Balsam vd., 2003). Ancak, uzmanlık priminin aşırı yüksek olması, müşteri firmalar için maliyet etkinsizliğine yol açabilir. Türkiye’de yapılan çalışmalar, özellikle finansal açıdan karmaşık sektörlerde uzman denetçi kullanımının denetim kalitesini önemli ölçüde artırdığını ortaya koymaktadır (Arslan ve Karan, 2019). Bu bulgular, uzmanlık-ücret-kalite üçlüsünün denetim literatüründeki önemini vurgulamaktadır.

Denetim piyasasındaki rekabet yoğunluğu, denetim ücretlerinin belirlenmesinde önemli bir belirleyicidir. Yoğun rekabetin olduğu piyasalarda, denetim firmalarının fiyat baskısı yaşadığı ve “low-balling” (düşük fiyatla iş alma) stratejilerine başvurduğu gözlemlenmektedir (DeAngelo, 1981). Bu durum, teorik olarak denetim kalitesini olumsuz etkileme potansiyeli taşımakla birlikte, ampirik bulgular karmaşık bir tablo sunmaktadır. Daha az yoğun piyasalarda, denetim firmalarının daha yüksek ücret talep edebildiği ve bu durumun denetim kalitesini artırabileceği öne sürülmektedir (Numan ve Willekens, 2012). Ancak, Türkiye gibi gelişmekte olan piyasalarda yapılan çalışmalar, aşırı rekabetin denetim sürelerinin kısaltılmasına ve prosedürlerin atlanmasına yol açabileceğini göstermektedir (Karagül ve Ekşi, 2018).

Denetim ücretlerinin doğru bir şekilde belirlenmesi, denetim kalitesini doğrudan etkileyen önemli bir faktördür. Yanlış ücret beklentileri, denetim süresinin doğru bir şekilde tahmin edilmemesine yol açarak denetim sürecinde aksamalara sebep olabilir. Özellikle denetim süresi çok uzun olduğunda, denetçilerin motivasyonu azalabilirken, çok kısa süreli bir denetim süresi ise ters etki yaparak denetim kalitesinin düşmesine yol açabilir. Bu durum, denetim sürecindeki etkinliği ve verimliliği olumsuz şekilde etkileyebilir (Aswar vd., 2021:312). Bu bağlamda, denetim ücretlerinin ve sürelerinin doğru bir şekilde planlanması, yüksek kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesi için kritik öneme sahiptir.

Denetim ücretleri ile denetim kalitesi arasındaki ilişki, birçok faktörün etkisi altında karmaşık bir yapı sergiler. Optimal denetim kalitesinin sağlanabilmesi için, denetim ücretlerinin yeterli düzeyde olması, rekabetin aşırı fiyat kırmaya yol açmaması ve etik kurallara sıkı bir şekilde uyulması kritik öneme sahiptir. Bu unsurların sağlanması, denetim süreçlerinin verimli ve etkili olmasına yardımcı olur. Ayrıca, regülatörlerin denetim ücretlerine ilişkin asgari standartlar belirlemesi, kaliteyi koruma noktasında önemli bir rol oynayabilir. Bu bağlamda, denetim ücretlerinin uygun belirlenmesi ve regülatif önlemler, yüksek kaliteli denetimlerin yapılmasına olanak sağlar (Aswar vd., 2021).

2.2.17. İş yükü

İş yükü, bir çalışana belirli bir zaman diliminde yerine getirmesi gereken iş miktarını ifade etmektedir (Qureshi, 2013:766). Bu kavram, doğrudan bir amaca hizmet etmeksizin “çok meşgul olma” durumunu tanımlar (Brüggen, 2015:2378). İş yükü yalnızca işe özgü bir durum olmayıp, aynı zamanda kişiye özgü bir olgudur; çünkü bir işi yerine getirebilmek için gerekli kişisel kapasite ve motivasyon da iş yükünü etkileyen unsurlardır (Lean, 2012:177). Ayrıca, iş yükü zihinsel ve duygusal açıdan zorlanmayı da içeren bir kavram olarak tanımlanabilir (Omolayo ve Omole, 2013:239).

Denetimde iş yükü, denetçinin müşteri sayısı nedeniyle karşılaştığı baskıya atıfta bulunarak denetim kapasitesi stresi olarak tanımlanabilir. İş yükü, nicel ve nitel iş yükü olarak iki ana kategoriye ayrılabilir. Nicel iş yükü, belirli bir zaman diliminde tamamlanması gereken aşırı miktarda işi ifade eder. Bu durumda, denetçilerin tüm denetim süreçlerini sınırlı bir zaman diliminde ve kaynak eksikliği altında tamamlamaları gerekmektedir. Nicel iş yükü, son tarih baskısı ve zaman baskısı gibi iki farklı yapıda sınıflandırılabilir. Denetim için verilen süre yetersiz olduğunda nicel iş yükü ağırlaşırken, yeterli ya da fazla süre verildiğinde iş yükü hafifler. Nitel iş yükü ise, denetçilerin görevleri yerine getirme becerilerinin yetersiz olduğunu düşündükleri bir durumu ifade eder. Nitel iş yükü, nitel aşırı yük baskısı ve nitel yük baskısı olarak iki biçimde olabilir (Ahadiansyah vd., 2019:459). Denetçinin yeteneklerinin iş gereklerini aşması durumunda iş yükü niteliksel olarak azalırken, bu gerekleri karşılamadığı durumlarda iş yükü artar. Sonuç olarak, iş yükünün gereğinden fazla veya az olması, denetçilerin stres yaşamasına, fiziksel ve ruhsal yorgunluk hissetmelerine ve iş tatmininde azalmaya neden olabilir. Bu da denetim kalitesinin düşmesine yol açabilir (Hurley, 2016).

Günümüzde, denetçilerin iş yükleri, belirli bir görevi tamamlamak için yeterli zaman ve kaynaklara sahip olup olmadıkları dikkate alınarak gözlemlenmekte ve denetim kalitesinin desteklenmesine yardımcı olmak amacıyla denetim destek sistemleri ve senkronize iletişim teknolojileri aracılığıyla resmi olarak yönetilmektedir. Bununla birlikte, denetim teknolojileri üretkenliği artırmaya ve çalışma kağıtları hazırlama süresini kısaltmaya yardımcı olsa da bu teknolojilerin çalışma saatlerinde bir azalma yaratmadığı gözlemlenmiştir (Bedard vd., 2006; Chang vd., 2011:28). Zira denetim uzmanları, yoğun olmayan dönemlerde haftada 40-50 saat, yoğun sezonlarda ise haftada 60-80 saat çalışmaya devam etmektedir (Westermann vd., 2015:871; Sweeney ve Summers, 2002).

İş yükü, sınırlı yetenekler ve hafıza gibi faktörlerin yanı sıra bir karar vericinin sahip olduğu sorunları entegre etme yeteneği nedeniyle bir görevin

zorluğunu tanımlar (Atmadja ve Saputra, 2018; Mueller, 2020). Denetçi, genellikle yüksek düzeyde ve karmaşık görevlerle karşılaştığında bu görevleri yerine getirmede zorluk yaşayabilir. Bu durum, aşırı iş yüküne yol açarak denetçinin performansını olumsuz etkileyebilir (Lado ve Alonso, 2017; Yolles, 2019). Denetçinin iş yükü baskıları, denetim kalitesini doğrudan etkileyebilecek kararları etkileyebilir. Örneğin, Agoglia ve arkadaşlarının yaptıkları çalışmada, denetçilerin daha fazla iş yükü baskısıyla karşılaştıklarında ve yanlış beyan riskinin düşük olduğu durumlarda, yüz yüze incelemeler yapma olasılıklarının daha düşük olduğunu ortaya koymuşlardır (Agoglia vd., 2010:28).

Yoğun sezon olarak bilinen yılın en yoğun dönemlerinde, denetçilerin iş yüküyle ilgili karşılaştıkları zorluklar genel olarak kabul görmektedir. Bu dönem, denetçiler için bir sorun haline gelebilir çünkü denetçilerin kısa bir süre içinde denetimi tamamlamaları gerekmektedir. Denetçiler, müşterilerin muhasebe defterlerinin tamamını gözden geçirerek denetim kanıtı elde etmeye çalıştıklarında, bu durum onlara önemli bir iş yükü yükleyebilir (Lopez ve Peters, 2011). Fitriany'nin yaptığı araştırma, denetçinin karşılaştığı iş yükünün, denetçiye daha az şüpheli hale getirebileceğini ve dolayısıyla denetim görüşü verme doğruluğunu olumsuz etkileyebileceğini ortaya koymuştur (Fitriany, 2011). Novita ise yüksek iş yükünün, olumlu bir denetim görüşü verme olasılığını azalttığını, ancak iş yükünün denetim görüşünün doğruluğu veya yanlışlığı üzerinde önemli bir etkisi olmadığını savunmaktadır (Novita, 2015). Öte yandan, Ishak ve arkadaşlarının yaptığı araştırma, iş yükünün denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkisi olduğunu bulmuştur (Ishak vd., 2015:183).

Bağımsız denetimde iş yükü, son derece önemli bir faktördür. İş yükü, denetim sürecinin kalitesini, verimliliğini ve etkinliğini doğrudan etkiler. Bu bağlamda, bağımsız denetimde iş yükü yönetiminin neden kritik öneme sahip olduğuna dair bazı temel nedenler aşağıda sıralanmıştır (Tampubolon vd., 2023; Putri ve Fauziah, 2023).

Denetimin Kalitesi: İş yükü yönetimi, denetçilerin kapsamlı denetimler gerçekleştirebilmek için yeterli zaman ve kaynaklara sahip olmalarını sağlar. Denetçiler aşırı iş yüküne maruz kaldığında, denetim prosedürlerini aceleyle yerine getirme eğiliminde olabilirler, bu da kritik bilgilerin gözden kaçmasına veya muhakeme hatalarına yol açabilir. İş yükünü etkin bir şekilde yönetmek, denetçilerin yüksek kalite standartlarını korumalarına ve denetim sürecinde titizlikle çalışmalarına imkan tanır.

Risk Değerlendirmesi: İş yükü yönetimi, denetçilerin bir denetim göreviyle ilişkili riskleri doğru bir şekilde değerlendirmelerine yardımcı

olur. Denetçiler, yoğun bir iş yükü altında çalışırken önemli risk faktörlerini gözden kaçırabilir veya yüksek risk taşıyan alanlara uygun kaynak tahsisinde zorluk yaşayabilirler. Ancak iş yükünü etkili bir şekilde yöneterek, denetçiler risk düzeyine göre zaman ve kaynak tahsis edebilir, böylece potansiyel sorunların zamanında tespit edilip ele alınmasını sağlayabilirler.

Standartlara Uygunluk: Bağımsız denetçilerin mesleki standartlara ve düzenleyici gerekliliklere uyması zorunludur. Etkin iş yükü yönetimi, denetçilerin gerekli prosedürleri ve dokümantasyonu zamanında tamamlamalarına olanak tanır. Bu sayede denetçiler, Uluslararası Denetim Standartları (ISA'lar) veya Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS) gibi denetim standartlarına tam uyum sağlayabilirler (Svanström, 2016).

Müşteri Memnuniyeti: İş yükünün etkin bir şekilde yönetilmesi, müşteri memnuniyetine önemli katkılarda bulunur. Müşteriler, denetçilerin zamanında ve yüksek kalitede hizmet sunmalarını bekler. Denetçiler aşırı iş yükü nedeniyle bunaldığında, teslim tarihlerini kaçırabilir ve işin kalitesi düşebilir. Bu durum, müşterilerde memnuniyetsizliğe yol açabilir. Denetçiler iş yükünü yöneterek müşteri beklentilerini karşılayabilir ve olumlu ilişkiler kurarak sürdürebilir.

Denetçinin Refahı: Denetçilere aşırı iş yükü yüklemek, onların refahı üzerinde olumsuz etkiler yaratabilir. Yüksek düzeyde stres, tükenmişlik ve yorgunluk, aşırı iş yükünden kaynaklanabilir ve bu durum, moralin düşmesine, iş devrinin artmasına ve üretkenliğin azalmasına yol açabilir. İş yükü yönetimi, denetçilerin yönetilebilir bir iş yüküne ve sağlıklı bir iş-yaşam dengesine sahip olmalarını sağlayarak bu riskleri azaltmalarına yardımcı olur (Sweeney ve Summers, 2002).

Verimlilik ve Üretkenlik: Etkin iş yükü yönetimi, denetim sürecinin verimliliğini ve üretkenliğini artırır. Denetçiler, görevleri önceliklendirerek, gerçekçi son teslim tarihleri belirleyerek ve kaynakları uygun şekilde tahsis ederek denetimleri zamanında ve verimli bir şekilde tamamlayabilir. Bu yaklaşım, kaliteden ödün vermeden üretkenliği en üst düzeye çıkarmayı sağlar (Knechel ve Payne, 2001).

Etik Hususlar: İş yükü yönetimi, etik açıdan da büyük önem taşır. Denetçilerin, denetimleri dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlıkla yürütme sorumluluğu bulunmaktadır. Denetçiler, aşırı iş yüküne maruz kaldıklarında, son teslim tarihlerini karşılamaya çalışırken veya iş yükünü azaltmaya yönelik çabalar sırasında etik ilkelerden ödün verme riskiyle karşı karşıya kalabilirler. Doğru iş yükü yönetimi, bu risklerin azaltılmasına yardımcı olur ve

denetimlerin etik standartlara uygun bir şekilde yürütülmesini sağlar (Pierce ve Sweeney, 2004).

Etkili iş yükü yönetimi, bağımsız denetimin bütünlüğünü, kalitesini ve verimliliğini korumak için kritik bir unsurdur. İyi planlanmış bir iş yükü yönetimi, denetçilerin standartlara uygun çalışmasını kolaylaştırırken, müşteri beklentilerini karşılamalarına ve mesleki refahlarını sürdürmelerine de olanak tanır. Buna karşılık, iş yükünün kötü yönetilmesi, zaman baskısı, tükenmişlik ve denetim kalitesinin düşmesi gibi riskleri beraberinde getirir. Dolayısıyla, dengeli ve stratejik bir iş yükü dağılımı hem denetçilerin performansını hem de denetim sürecinin genel başarısını doğrudan etkiler. Sonuç olarak, iş yükünün etkin şekilde yönetilmesi, denetim faaliyetlerinin sürdürülebilirliği ve güvenilirliği açısından vazgeçilmez bir gerekliliktir.

2.2.18. Motivasyon

Motivasyon, bireylerin belirli bir hedefe ulaşmak için gösterdiği çabanın yoğunluğunu, yönünü ve sürekliliğini açıklayan dinamik bir süreçtir. Bu süreç, bireysel faktörlerle çevresel koşullar arasındaki etkileşim sonucu şekillenir. Motivasyonun temel bileşenleri olan yoğunluk, yön ve azim, bireyin görevine olan bağlılığını ve çabasını belirler. Yoğunluk, bireyin ne derece aktif çalıştığını ifade ederken; bu yoğunluğun olumlu ve hedef odaklı bir yöne kanallanması, anlamlı başarıların elde edilmesini sağlar. Azim ise bireyin karşılaştığı zorluklara rağmen çabasını sürdürme kapasitesidir. Bu bağlamda motivasyon, denetçilerin denetim görevlerini yerine getirmesinde itici bir güç olarak öne çıkar. Denetçilerin motivasyonu, işe devamlılık arzusu ve işin bireysel ya da kurumsal fayda sağlayacağına olan inançla şekillenir. Nitekim yapılan araştırmalar, motivasyonun denetim kalitesi üzerinde belirgin bir etkisi olduğunu göstermektedir (Ika, 2019:142). Denetçilerin bireysel ihtiyaç ve isteklerinin iş motivasyonlarıyla örtüşmesi, denetim kalitesinin artmasına katkı sağlar. Bu doğrultuda, dışsal ödüller—örneğin zam, terfi veya yöneticilerden alınan takdir—motivasyonun yükselmesini sağlayarak denetim kalitesini dolaylı biçimde destekler (Aswar vd., 2021:311). Ayrıca, denetçilerin ücretlerinin ödül şeklinde yapılandırılması ve bunun örgütsel takdirin bir göstergesi olarak algılanması hem motivasyonu hem de denetim kalitesini artırıcı bir etki yaratmaktadır (Ika, 2019:145).

Denetçi motivasyonu, denetçilerin belirlenen hedeflere ulaşma sürecinde gösterdikleri performansı destekleyen temel bir unsurdur (Zahmatkesh ve Rezazadeh, 2017:3). Motivasyon, özellikle muhasebe ve denetim gibi yüksek dikkat ve sorumluluk gerektiren alanlarda görevlerin etkin şekilde yerine getirilmesi açısından kritik bir öneme sahiptir. Bireysel performansı

belirleyen en temel faktörlerden biri, kişinin çaba düzeyini belirleyen motivasyon seviyesidir (Aswar vd., 2021:311). Bu çerçevede motivasyon, denetim performansının kalitesini doğrudan etkileyen önemli bir faktör olarak değerlendirilmelidir. Denetçilerin mesleki istek ve ihtiyaçlarının karşılanması, motivasyonlarını artırmakta ve bu durum, denetim sürecinin kalitesine olumlu şekilde yansımaktadır (Zahmatkesh ve Rezazadeh, 2017). Aksine, düşük motivasyon düzeyi, denetim kalitesinde düşüşe yol açabilmekte; denetçinin görevine olan bağlılığı ve dikkati azalabilmektedir. Bu nedenle, denetim süreçlerinde motivasyonun yüksek tutulması büyük önem taşımaktadır. Yüksek motivasyona sahip denetçilerin, görevlerini titizlikle yerine getirme olasılıkları daha yüksek olduğundan, bu durum hem daha kaliteli denetim sonuçlarını hem de müşteri memnuniyetini beraberinde getirmektedir. Denetimde motivasyonun çok önemli olmasının bazı temel nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Kuntari vd., 2017; Aswar vd., 2021):

Daha Yüksek Performans: Güçlü bir motivasyona sahip denetçiler, görevlerini yerine getirirken daha odaklı, ilgili ve proaktif bir tutum sergileme eğilimindedirler. Bu durum, denetçilerin finansal kayıtları daha derinlemesine incelemeleri, potansiyel riskleri etkin biçimde tanımlamaları ve mevzuata uygunluk konusunda daha dikkatli davranışlarıyla sonuçlanır. Yüksek motivasyon düzeyi, denetçilerin yalnızca verilen görevi tamamlamakla kalmayıp, aynı zamanda denetim sürecine değer katacak şekilde ekstra çaba göstermelerine de olanak tanır. Bu yönüyle motivasyon, denetim kalitesinin artırılmasında belirleyici bir unsur olarak değerlendirilmelidir.

Kalite Güvencesi: Yüksek düzeyde motivasyona sahip denetçiler, denetim sürecinde kalite güvencesini sağlamada kilit bir rol oynarlar. Bu denetçiler, mesleki şüphecililiği etkin biçimde uygulama, ayrıntılara gösterdikleri titizlik ve denetim standartlarına sıkı sıkıya bağlı kalma konularında daha duyarlıdır. Bu özellikler, denetim raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmakla kalmaz, aynı zamanda denetim kalitesinin sürekliliğini de güvence altına alır. Dolayısıyla, güçlü bir içsel motivasyon, yalnızca bireysel performansı değil, kurumsal düzeyde denetim kalitesini de olumlu yönde etkileyen kritik bir faktör olarak değerlendirilmektedir.

Müşteri Memnuniyeti: Güçlü motivasyona sahip denetçiler, yalnızca teknik açıdan yetkin olmakla kalmayıp aynı zamanda müşteri odaklı bir yaklaşım sergileyerek müşteri beklentilerini karşılama konusunda da daha başarılıdır. Bu denetçiler, etkili iletişim becerileriyle müşterilerle açık ve şeffaf bir ilişki kurarak, denetim sürecine dair güven inşa ederler. Müşteri ihtiyaçlarına duyarlılıkla yaklaşmaları ve katma değerli öneriler sunmaları, yalnızca müşteri memnuniyetini artırmakla kalmaz; aynı zamanda denetim

sürecinin kalitesini ve denetim firmasının itibarı ile uzun vadeli iş ilişkilerini de güçlendirir. Bu bağlamda, denetçi motivasyonu ile müşteri memnuniyeti arasındaki pozitif ilişki, dolaylı olarak denetim kalitesini yükselten önemli bir unsur olarak öne çıkmaktadır.

Verimlilik ve Üretkenlik: Güçlü motivasyona sahip denetçiler, zaman yönetimi, görev önceliklendirme ve süreç disiplini açısından daha yüksek performans sergileyerek verimliliklerini artırır. Bu durum, denetim faaliyetlerinin daha hızlı ve etkin biçimde tamamlanmasını sağlarken, kalite standartlarından ödün verilmemesine de katkı sunar. Yüksek motivasyon, denetçilerin yalnızca zaman baskısı altında dahi dikkatli ve sistematik çalışmasına olanak tanımakla kalmaz, aynı zamanda hataları en aza indirerek denetim raporlarının doğruluğunu da artırır. Dolayısıyla, motivasyon düzeyi yüksek denetçilerin üretkenlikleri ile denetim kalitesi arasında doğrudan bir ilişki olduğu söylenebilir.

Yenilik ve Sürekli İyileştirme: Güçlü motivasyona sahip denetçiler, yalnızca mevcut görevlerini yerine getirmekle kalmaz, aynı zamanda denetim süreçlerinin etkinliğini artırmak için yenilikçi yöntemler geliştirme konusunda da istekli olurlar. Bu denetçiler, geri bildirimlere açık olmaları, mesleki gelişimlerine önem vermeleri ve öğrenmeye karşı yüksek bir isteklilik taşımaları sayesinde, sürekli iyileştirme kültürünü benimserler. Bu yaklaşım hem bireysel performanslarını hem de ekip düzeyinde denetim kalitesini artırır. Yenilikçiliğe açık motivasyon düzeyi yüksek denetçiler, süreçleri optimize ederek hata payını azaltabilir ve denetim faaliyetlerine katma değer sağlayabilirler. Bu bağlamda, sürekli iyileştirme ve yenilik arayışı, yüksek motivasyonun denetim kalitesine katkı sağladığı önemli bir boyuttur.

Ekip İşbirliği: Güçlü motivasyona sahip denetçiler, ekip içi etkileşim ve işbirliğine pozitif katkı sağlayarak denetim sürecinin bütünsel kalitesini artırabilirler. Bu bireyler, bilgi paylaşımına açık olmaları, meslektaşlarını desteklemeleri ve ortak hedeflere ulaşmak için koordineli çalışmaları sayesinde, ekip uyumunu güçlendirirler. Ekip üyeleri arasındaki bu etkili iletişim ve işbirliği ortamı, denetim sürecinde hem verimliliği artırmakta hem de hata riskini azaltmaktadır. Sonuç olarak, yüksek motivasyon düzeyine sahip denetçilerin işbirlikçi tutumları, sadece bireysel değil, ekip düzeyinde de denetim kalitesinin yükselmesine önemli katkılar sağlamaktadır.

Mesleki Gelişim: Güçlü motivasyona sahip denetçiler, mesleki gelişimlerini sürekli bir süreç olarak görür ve bu doğrultuda kendilerini ilerletmeye adanmışlardır. Ek eğitimler, mesleki sertifikalar ve zorlu denetim görevleri gibi öğrenme ve gelişim fırsatlarını aktif biçimde takip ederler. Bu tutum, denetçilerin bilgi ve yetkinlik düzeylerini artırarak, denetim sürecindeki

teknik doğruluk ve profesyonellik seviyesini yükseltir. Nitelikli denetim çıktıları ve gelişmiş mesleki yargılar, denetim kalitesinin sürdürülebilir şekilde artmasına katkı sağlar.

Etik Davranış: Güçlü motivasyona sahip denetçilerin, etik ilkelere ve mesleki dürüstlüğe sıkı sıkıya bağlı kalma eğilimleri daha yüksektir. Bu denetçiler, kamu yararını gözeterek denetim faaliyetlerini objektif, bağımsız ve tarafsız bir şekilde yürütürler. Mesleki etikle uyumlu hareket eden denetçiler, denetim sürecinde hata, ihmalkârlık veya çıkar çatışması risklerini en aza indirerek, denetim kalitesinin güvenilirliğini ve geçerliliğini artırır. Etik değerlere olan bu bağlılık, denetimlerin doğruluğunu ve profesyonelliğini pekiştirir, ayrıca kamuoyunun ve paydaşların denetim mesleğine olan güvenini güçlendirir. Bu güven, sürdürülebilir kalite standartlarının korunmasına önemli bir katkı sağlar.

Denetçilerin motivasyon düzeyi, denetim kalitesini doğrudan etkileyen çok boyutlu bir faktördür. Yüksek motivasyon, denetçilerin performansını, kalite güvencesini, müşteri memnuniyetini, verimliliği ve yenilikçiliği artırarak denetim süreçlerinin etkinliğini ve güvenilirliğini güçlendirir. Ayrıca, ekip işbirliğini teşvik etmesi, mesleki gelişimi desteklemesi ve etik davranışlara bağlılığı pekiştirmesiyle, yalnızca bireysel değil, kurumsal düzeyde de denetim standartlarının yükselmesine katkı sağlar. Bu nedenle, denetim firmalarının ve meslek örgütlerinin, denetçilerin motivasyonunu artırmaya yönelik stratejiler geliştirmesi hem denetim kalitesinin sürdürülebilirliği hem de sektörün itibarı açısından kritik öneme sahiptir. Sonuç olarak, motivasyon, denetim süreçlerinin başarısında ve kalitesinde belirleyici bir rol oynayan temel bir unsurdur.

2.2.19. Denetim süresi

Denetim süresi, denetçilerin bir müşteriyle olan etkileşiminin süresini ifade eder ve bu süre, denetçinin şirkette veya iş biriminde yaptığı değerlendirme süresiyle de ilişkilidir. Denetim süresi, farklı ülkelerde ekonomik sistemler, düzenlemeler, sermaye piyasalarının özellikleri, kültürel faktörler ve tarihi bağlamlar nedeniyle değişiklik gösterebilir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, denetim süresi üzerinde etkili olan faktörlerden biridir (Salehi ve Gah, 2019:293). Ayrıca, denetim süresi, denetçi ile müşteri arasında kararlaştırılan denetim hizmetlerinin etkileşim süresi olarak tanımlanabilir ve genellikle yıl sayısı ile ölçülür. Kısa bir denetim süresi, müşteri hakkında sınırlı bilgi edinilmesine yol açarak, denetimin kalitesiz olmasına neden olabilir. Bu nedenle, çok kısa etkileşim süreleri, denetim kalitesini olumsuz etkileyebilir (Maidani vd., 2021:1834-1836).

Denetimdeki “Çatışma Görüşü”, aşırı denetim süresinin denetçinin bağımsızlığını zayıflatacağı ve bunun sonucunda denetim kalitesinin düşeceğini savunmaktadır. Diğer yandan, “Bilgi Görünümü” ise yetersiz denetim süresinin, denetçilerin yeterli bilgiye sahip olmamalarına ve dolayısıyla uygun olmayan denetim görüşlerine yol açacağını ileri sürmektedir. Literatürdeki ilk araştırmalar, denetim süresi ile denetim kalitesi arasında ters U şeklinde bir ilişki olduğunu ve 6 yılın bu ilişkiyi belirleyen bir dönüm noktası olduğunu ortaya koymuştur. Sonraki çalışmalarda ise denetim süresinin aşırı uzun olmasının, üç ana faktör üzerinden düşük denetim kalitesine yol açtığı sonucuna varılmıştır. Bu faktörler, sorumlu denetçinin görev süresinin uzunluğu, öğrenme etkileri ve denetçi görev süresinin kontrolü olarak sıralanmıştır (Yanheng Fu, 2020:75).

Denetçi ve müşteri arasındaki etkileşim süresi, denetim kalitesini önemli ölçüde etkileyebilir. Eğer denetim süresi kısa olursa, denetçi müşteriyi yeterince tanıyamaz ve bu durum, denetim sürecinde eksik veya hatalı sonuçlara yol açabilir. Öte yandan, denetim süresi çok uzun olduğunda, denetçi ile müşteri arasında aşinalık oluşabilir. Bu aşinalık, denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını olumsuz yönde etkileyebilir (Sari vd., 2019:68). Uzun denetim süresi, aynı zamanda denetçi ile denetlenen işletme arasında dostane ilişkilerin gelişmesine zemin hazırlayabilir. Bu tür ilişkiler, kişisel çıkarların ön plana çıkmasına, denetim ücretlerinde manipülasyon yapılmasına, iş profesyonelliği ve yetkinlik eksikliklerine yol açabileceği gibi, denetim standartlarının ihlal edilmesine de neden olabilir (Maidani vd., 2021:1834).

Denetimde zaman baskısı, denetçinin görev ve sorumluluklarını belirlenen hedef süreye uygun olarak tamamlaması için duyduğu baskıyı ifade eder. Bu zaman baskısı, denetçilerin gerçekleştirdiği denetimlerin kalitesini önemli ölçüde etkileyebilir (Lee, 2012:265). Denetimlerin etkili bir şekilde yürütülmesi için denetçilerin, müşteri ile kararlaştırılan süreye uygun olarak çalışmalarını tamamlamaları gerekmektedir. Ancak, zaman baskısının yüksek olduğu durumlarda, denetçilerin denetim sürecini kısaltmak zorunda kalmaları, denetimlerin genellikle geçerli düzenlemelere, prosedürlere ve planlamaya uygun olmayacak şekilde yapılmasına neden olabilir (Handoko ve Pamungkas, 2020:2).

Gerçekçi olmayan ve aşırı sıkı zaman sınırları, denetim kalitesinin düşmesine neden olabilir (Broberg vd., 2017: 335). Denetim süresi, rutin görevlere uygun olarak, denetim programının her aşamasında ihtiyaç duyulacak tahmini süreye göre belirlenir. Ancak, kısıtlı denetim süresi, denetçilerin şüpheli denetim kanıtlarını ve riskleri göz ardı etmelerine yol

açabilir. Bu da önemli yanlışlıkların tespit edilmemesine ve dolayısıyla denetim kalitesinin azalmasına neden olabilir (Aswar vd., 2021: 312). Kısıtlı zaman, denetçinin bağımsızlığını da zayıflatabilir, bu da denetim kalitesinin olumsuz etkilenmesine yol açar. Zaman baskısının ne kadar az olduğu, denetçinin raporlama kalitesini artırabilir. Bu nedenle, yeterli bir denetim süresi sağlanması, denetim kalitesini artıran bir faktördür (Halim vd., 2014: 68; Pasamba vd., 2019: 350). Denetçiler, denetimlerini planlarken görevlerini belirtilen süreye uygun şekilde tamamlamalıdır. Kısıtlı denetim süresi, aynı zamanda iş baskısının bir kaynağıdır. Denetçilerin, denetim görevlerini zaman kısıtlamalarından ve motivasyon eksikliklerinden etkilenmeden yerine getirmeleri gerekmektedir.

Denetimde denetim süresinin önemi, denetim sürecinin kalitesini, verimliliğini ve etkinliğini doğrudan etkilemesi nedeniyle önemlidir. Denetim süresinin önemli olmasının nedenleri aşağıda açıklanmıştır:

Kapsamlı İnceleme: Yeterli denetim süresi, denetçilerin mali tablolar, iç kontroller ve iş süreçlerine dair ayrıntılı ve kapsamlı bir inceleme yapmalarına olanak tanır. Bu sayede denetçiler, mali raporlamayı etkileyebilecek potansiyel hataları, usulsüzlükleri veya endişe verici alanları belirleyebilirler. Yeterli süre, denetçilerin daha derinlemesine analizler yapmasını sağlar ve bu da denetimin kalitesini artırır.

Risk Değerlendirmesi: Denetçilerin, denetim göreviyle ilişkili riskleri doğru bir şekilde değerlendirebilmesi için yeterli denetim süresi gereklidir. Bu süre, denetçilerin yanlış bildirim, sahtekarlık veya yasa ve düzenlemelere uyulmaması gibi riskleri belirlemesine ve değerlendirmesine olanak tanır. Yeterli denetim süresi, denetçilerin potansiyel riskleri daha iyi analiz etmelerini sağlar ve bu da denetim kalitesini yükseltir.

Kanıt Toplama: Yeterli denetim süresi, denetçilerin sonuçlarını ve görüşlerini destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtlarını toplamasına olanak tanır. Bu süreç, belgelerin incelenmesi, analitik prosedürlerin uygulanması ve iç kontrollerin test edilmesi gibi adımları içerir. Yeterli denetim kanıtı, mali tabloların dürüstlüğüne ilişkin sağlam bir görüş oluşturmak için kritik öneme sahiptir. Bu kanıtlar, denetim sürecinde karşılaşılan risklerin doğru bir şekilde değerlendirilmesi ve denetimin güvenilirliğinin sağlanması açısından büyük rol oynar.

Belgeleme ve Raporlama: Yeterli denetim süresi, denetçilerin denetim çalışmalarını uygun şekilde belgelendirmeleri ve denetim raporları hazırlamaları için gerekli zamana sahip olmalarını sağlar. Dokümantasyon, denetim kalitesinin sürdürülmesi, sonuçların desteklenmesi ve incelemeye

temel sağlanması açısından kritik bir rol oynar. Ayrıca zamanında raporlama, paydaşların denetim bulgularına dayanarak bilinçli kararlar almasına olanak tanır. Bu süreç hem denetçinin bağımsızlığını hem de denetim sonuçlarının güvenilirliğini artırarak, denetim sürecinin etkinliğini sağlamlaştırır.

Standartlara Uygunluk: Denetim süresi, denetim standartlarına ve düzenleyici gerekliliklere uyum açısından önemlidir. Denetim standartları, denetim sırasında uygulanacak prosedürleri ve saklanacak belgeleri belirler. Yeterli denetim süresi, denetçilerin bu standartlara uymasına ve denetim sürecinin bütünlüğünü sağlamasına olanak tanır.

Müşteri Memnuniyeti: Müşteriler, denetimlerin kaliteden ödün vermeden zamanında tamamlanmasını beklerler. Yeterli denetim süresi, denetçilerin müşteri beklentilerini karşılamalarına ve onlara katma değerli hizmetler sunmalarına olanak tanır. Bu süreç, denetçilerin daha kapsamlı ve dikkatli bir inceleme yapmalarını sağlar, böylece müşterilerin ihtiyaçlarına daha iyi yanıt verilir ve uzun vadeli, güçlü iş ilişkileri kurulmasına yardımcı olunur.

Denetçinin Sağlığı: Aşırı uzun denetim süreleri, denetçinin yorgunluğuna, stresine ve tükenmişliğine yol açabilir. Denetim süresinin uygunluğu, denetçilerin sağlığını ve moralini korumak için kritik öneme sahiptir. Uzun saatler süren yoğun çalışma, denetçilerin hem fiziksel hem de psikolojik sağlığını olumsuz etkileyebilir. Bu nedenle, denetim süresinin doğru bir şekilde yönetilmesi, denetçilerin verimli çalışabilmesi, sağlıklı bir iş-yaşam dengesi kurabilmesi ve tükenmişlikten kaçınabilmesi için oldukça önemlidir.

Verimlilik ve Etkinlik: Denetim süresi, denetim sürecinin verimliliğini ve etkinliğini doğrudan etkiler. Denetim prosedürlerine yeterli zaman ayırmak, önemli ve gereklidir, ancak denetim süresinin aşırı uzun olması, verimsizliğe yol açabilir. Gereğinden fazla süre, kaynak israfına, aşırı detaylara inilmeye ve denetim sürecinin gereksiz yere uzamasına neden olabilir. Bu nedenle, denetim süresinin doğru yönetilmesi, verimli bir denetim süreci sağlayarak hem zamanın etkili kullanılmasını hem de denetim kalitesinin yüksek tutulmasını garanti eder.

Sonuç olarak denetim süresinin yeterliliği, denetim kalitesini ve etkinliğini doğrudan etkileyen temel bir unsurdur. Kapsamlı inceleme, risk değerlendirmesi, kanıt toplama ve belgeleme gibi kritik süreçlerin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi, ancak uygun bir zaman diliminin ayrılmasıyla mümkündür. Aynı zamanda, denetçilerin mesleki standartlara uygun çalışabilmesi, müşteri beklentilerini karşılayabilmesi ve sağlıklı bir iş-yaşam dengesi kurabilmesi için denetim süresinin doğru planlanması büyük önem taşır. Bununla birlikte, sürenin aşırı uzatılması da verimsizliğe ve kaynak israfına yol açabileceğinden, optimal bir denge sağlanmalıdır.

2.2.20. Rotasyon

Denetçi rotasyonu; denetçilerin belirli bir süre aynı firmada görev yaptıktan sonra, yeniden aynı firmaya hizmet vermelerinin sınırlanması anlamına gelir. Bu uygulama hem yasal düzenlemelere hem de etik nedenlere dayalı olarak iki şekilde ele alınabilir. Adib Azinudin Nizar'a göre, denetim rotasyonu denetim kalitesini etkileyebilir. Örneğin, Endonezya'da Serbest Muhasebecilerin yalnızca üst üste 3 yıl boyunca aynı şirketin mali tablolarını denetleyebildiği bir standart mevcuttur ve bu zorunlu rotasyon düzenlemesiyle sağlanmaktadır. Zorunlu rotasyonun, teorik olarak denetçi bağımsızlığını artırması beklenmektedir. Bu uygulama hem görünüşte hem de fiili olarak denetçinin tarafsızlık ve bağımsızlık algısını güçlendirebilir, dolayısıyla denetim kalitesini artırabilir (Maidani vd., 2021:1834).

Denetim rotasyonu, denetim kalitesi üzerinde olumlu ve olumsuz etkiler yaratabilmektedir. Isaac vd. (2015:183) ve diğer araştırmacılar, denetim rotasyonunun denetim kalitesini etkileyebileceğini belirtmişlerdir. Rotasyonun olumlu etkilerinden biri, denetçinin bağımsızlığını artırmasıdır; çünkü uzun süreli bir ilişki, denetçi ile müşteri arasındaki yakınlık ve olası arkadaşlık bağlarını zayıflatır. Bu da denetçinin daha tarafsız bir bakış açısıyla denetim yapmasını sağlayabilir (Sari vd., 2019:68). Ancak, denetim rotasyonunun bazı olumsuz etkileri de vardır. Örneğin, eski denetçi yeni denetçiye müşteri hakkında olumsuz bilgi vermekte isteksiz olabilir. Bu durum, denetçi ve müşteri arasındaki uzun süreli ilişki nedeniyle meydana gelebilir ve denetim kalitesini olumsuz etkileyebilir. Ayrıca, rotasyon uygulamasının denetim kalitesini garanti etmediği de belirtilmiştir. Denetim rotasyonu uygulanan firmalarda, yıllık mali tablolar hakkında verilen görüşlerin kamuoyunda pek ilgi görmediği de ifade edilmiştir (Maidani vd., 2021:1835). Denetim rotasyonunun yararlı yönlerinden biri, denetçi ve müşteri arasındaki ilişkiyi kısıtlayarak bağımlılığı azaltmasıdır. Bu, bilgi ve kâr paylaşımıyla ilgili gizli anlaşmaları engellemek ve daha şeffaf bir denetim süreci sağlamak amacıyla faydalı olabilir. Sonuç olarak, denetim rotasyonu, daha iyi bir mali raporlama için önemlidir. Narayanaswamy vd. (2019) ise zorunlu denetim firması rotasyonunun, denetim kalitesini iyileştirdiğini, denetim maliyetlerini düşürdüğünü ve denetim pazarında rekabeti engellediğini bulmuşlardır.

Denetim firması rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi konusunda iki ana görüş bulunmaktadır. Birinci görüş; daha uzun denetim sürelerinin, denetim firmalarının şirketin işi hakkında daha fazla bilgi sahibi olmasını sağlayarak, daha yüksek denetim kalitesine yol açtığını savunmaktadır. İkinci görüş ise uzun görev sürelerinin, denetim personeli ile

müşteri arasındaki bağımsızlığı tehlikeye atabileceğini ve bu yakın ilişkilerin denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyebileceğini öne sürmektedir. Yapılan araştırmalar, kısa süreli denetim firması görev sürelerinin (iki veya üç yıl), orta süreli görev süreleri (dört ila sekiz yıl) ile karşılaştırıldığında daha düşük kaliteli denetimlere yol açtığını ortaya koymuştur. Ancak, Big 4 dışında kalan küçük denetim firmalarında, rotasyonun denetim kalitesini olumlu yönde etkileyebileceği belirtilmiştir (Corbella vd., 2015; Morais, 2020:12). Küçük firmalarda denetim rotasyonu, denetim kalitesinin artırılmasında faydalı olabilir. Diğer bir görüş ise, denetim rotasyonunun önemli olmadığını, asıl önemli olanın denetçinin mesleki yeterliliğinin artırılması gerektiğini savunmaktadır. Bu görüşe göre, rotasyon denetim piyasasında parçalanmaya yol açmakta ve rotasyon nedeniyle denetçiler risk almaktan kaçınmaktadırlar, bu da denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyebilir. Yanheng ve Fu (2020:75), rotasyon yerine, denetim firması ve müşteri ilişkilerinden kaçınmanın ve denetim risklerini azaltmanın denetim kalitesini artırmada daha etkili olacağını öne sürmektedir.

Bağımsız denetim rotasyonuna ilişkin bazı önemli noktalar şunlardır: (Arel vd, 2005; Cameran vd, 2016).

Denetçi Bağımsızlığı: Denetçi bağımsızlığı, denetim sürecinin güvenilirliğini ve geçerliliğini sağlamak için kritik bir unsurdur. Denetçilerin düzenli olarak değiştirilmesi, denetçilerin denetledikleri şirketin yönetimiyle olan ilişkilerinin fazla samimi hale gelme riskini azaltır. Bu, denetçilerin daha objektif ve tarafsız bir şekilde raporlama yapmalarını sağlar. Bağımsızlık, denetçilerin olası çıkar çatışmalarından kaçınmalarına ve denetim sürecinde mesleki şüpheciliklerini korumalarına olanak tanır. Böylece, denetim kalitesinin artması ve finansal raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması mümkün olur.

Objektiflik: Objektiflik, denetim sürecinin temel unsurlarından biridir. Yeni denetçiler, mali tablolara taze bir bakış açısı ve farklı bir perspektif getirerek, önceki denetçilerin gözden kaçırmış olabileceği sorunları veya risk alanlarını daha kolay tespit edebilirler. Bu objektif yaklaşım, denetçilerin çıkar çatışmalarından ve önceki deneyimlerinden etkilenmeden daha dikkatli ve tarafsız değerlendirmeler yapmalarını sağlar. Böylece, denetim sürecinde potansiyel hatalar veya usulsüzlükler daha hızlı bir şekilde ortaya çıkabilir, bu da denetim kalitesini artıran önemli bir faktördür.

Piyasa Rekabeti: Piyasa rekabeti, denetim rotasyonunun denetim kalitesini artırma potansiyelini taşıyan bir diğer önemli yönüdür. Denetim firmaları arasındaki rekabet, şirketlerin belirli bir süre sonra yeni bir denetim firması ile çalışmaya başlama olasılığına karşılık, daha kaliteli hizmet sunmak

için çaba göstermelerini teşvik eder. Bu rekabet, firmaların daha verimli ve etkili denetim süreçleri geliştirmelerine, denetim kalitesini artırmalarına ve müşterilere daha iyi hizmet sunmalarına yol açabilir. Ayrıca, rekabetin artması, fiyatlandırma konusunda da daha şeffaf ve adil bir ortam yaratabilir, böylece tüm paydaşlar için daha değerli sonuçlar elde edilebilir.

Denetimlerin Kalitesi: Denetim firmalarının rotasyonu, denetim kalitesini artırma potansiyeline sahip önemli bir faktördür. Uzun süreli ilişkilerin oluşturabileceği bağımlılık ve tarafsızlık kaybını engelleyerek, denetçilerin objektifliklerini korumalarına yardımcı olur. Ayrıca, yeni denetçiler, denetim süreçlerinde daha taze bir bakış açısı ve güncel bilgilerle katkıda bulunarak, denetim standartlarına ve uygulamalarına uygunluk konusunda daha dikkatli olabilirler. Bu durum, denetimlerin daha doğru ve güvenilir olmasına olanak tanır. Ayrıca, denetçilerin sürekli olarak farklı firmalarla çalışmaları, denetim süreçlerini geliştirerek, denetim uygulamalarının ve denetim kalitesinin zaman içinde sürekli olarak iyileşmesini teşvik eder.

Yatırımcı Güveni: Yatırımcı güveni, denetim firmalarının düzenli rotasyonu ile doğrudan ilişkilidir. Rotasyon, denetim sürecinin tarafsız ve bağımsız bir şekilde yürütülmesini garanti eder, bu da yatırımcıların mali tablolara olan güvenini artırır. Denetçilerin düzenli olarak değiştirilmesi, özellikle uzun süreli ilişkilerde oluşabilecek bağımlılıkları ve çıkar çatışmalarını engeller, böylece denetim sürecinin daha objektif ve güvenilir olmasını sağlar. Bu, yatırımcılar için daha sağlam bir güvence sunarak, finansal raporlama sisteminin şeffaflığını ve bütünlüğünü artırır. Sonuç olarak, yatırımcılar mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda daha fazla güven duyarlar, bu da piyasa istikrarını destekler.

Zorunlu denetim rotasyonuna yönelik bazı eleştiriler de vardır (Siregar vd., 2012; Kim vd., 2015). Bunlar;

Maliyetler ve Kesintiler: Denetçi değişikliği, özellikle büyük ve karmaşık işletmeler için önemli maliyetler ve operasyonel kesintilere yol açabilir. Yeni bir denetim firması, şirketin mali tabloları ve iç kontrol sistemleri hakkında derinlemesine bilgi edinmek zorunda kalır, bu da başlangıçta yüksek bir öğrenme eğrisi ve zaman alıcı bir süreç oluşturur. Bu süreçte, önceki denetçilerin sağladığı içgörülerin kaybolması ve yeni denetçilerin şirketin operasyonlarına adapte olma süreci, denetim kalitesini etkileyebilir. Ayrıca, denetim firması değişikliği genellikle ekstra maliyetler, ek kaynak kullanımı ve geçiş süreleri gerektirir. Bu durum, denetim firmaları için de maliyetli olabilir, çünkü yeni bir müşteri kazanmak ve şirketin karmaşık yapısına uygun denetim stratejilerini oluşturmak zaman ve kaynak gerektirir. Bu tür

kesintiler ve maliyetler, şirketlerin denetçi değişikliği kararlarını dikkatli bir şekilde değerlendirmelerine yol açabilir.

Sektör Bilgisi Kaybı: Yeni denetçilerin, şirketin geçmiş yıllardaki operasyonlarını ve sektörünü derinlemesine anlamada zorluklar yaşayabileceği bir durum söz konusu olabilir. Uzun süreli denetim ilişkileri, denetçinin şirketin faaliyetlerini, iç kontrol sistemlerini ve finansal yapılarını tanımasına olanak tanır. Bu derin bilgi birikimi, denetim sürecinin etkinliğini artırır, çünkü denetçiler, sektördeki özel riskleri, potansiyel tehditleri ve fırsatları daha kolay tespit edebilirler. Ancak denetçi rotasyonu sonucu, yeni gelen denetçilerin sektöre dair bilgi edinme süreci zaman alır ve bu süre zarfında şirketin sektörel risklerini doğru bir şekilde değerlendirme kapasitesi sınırlı olabilir. Bu bilgi kaybı, denetim sürecinin başlangıcında verimlilik kayıplarına yol açabilir ve dolayısıyla denetim kalitesini olumsuz etkileyebilir.

Azalan Kurumsal Bilgi: Denetim firması rotasyonu, özellikle şirketin karmaşık mali yapıları ve operasyonları varsa, önemli bir zorluk yaratabilir. Her rotasyonda, yeni denetim firması şirketin geçmiş operasyonlarına ve mali sistemlerine dair derinlemesine bilgi edinmek zorundadır. Bu süreç, ilk başta zaman alıcı olabilir ve denetim sürecinde gecikmelere yol açabilir. Ayrıca, önceki denetim firmalarının sahip olduğu kurumsal bilgi kaybolur, bu da daha önce tespit edilen risklerin ve zayıflıkların yeniden gözden geçirilmesi ve olası sorunların yeniden değerlendirilmesi gerektiği anlamına gelir. Bu tür bilgi kaybı, denetim sürecinin verimliliğini olumsuz etkileyebilir ve denetim kalitesinin düşmesine yol açabilir. Yıllarca süren denetim ilişkileri, denetçilerin şirketin işleyişine dair değerli içgörüler edinmesine olanak tanır, bu nedenle bu tür bilgilerin kaybı önemli bir risk oluşturur.

Düşük Denetim Kalitesi Potansiyeli: Sık sık denetim firması rotasyonu, denetçilerin şirketin operasyonlarını ve sektörünü derinlemesine anlamak için yeterli zaman bulamamalarına yol açabilir. Bu durum, denetçilerin daha önceki yıllarda edinilen bilgiye dayalı olarak tespit edilen riskleri ve zayıf noktaları kaçırmalarına neden olabilir. Özellikle karmaşık finansal yapıların ve operasyonel süreçlerin olduğu şirketlerde, yeni denetçilerin bu karmaşıklıkları tam olarak kavrayabilmesi zaman alabilir. Bu süreç, denetimlerin yüzeysel kalmasına, risklerin yeterince derinlemesine incelenmemesine ve dolayısıyla denetim kalitesinin düşmesine yol açabilir. Bu tür bir zorluk, özellikle şirketin faaliyet gösterdiği sektörle ilgili uzmanlık bilgisi kazanmadan yapılan denetimlerde daha belirgin hale gelir.

Genel olarak denetim rotasyonu hakkındaki tartışmalar, özellikle zorunlu rotasyonun uygulanıp uygulanmaması konusunda farklı görüşlere yol açmaktadır. Savunucular, rotasyonun denetçilerin bağımsızlığını ve

nesnelliğini artıracığını, uzun süreli müşteri-denetçi ilişkilerinin potansiyel çatışma yaratabileceğini ve dolayısıyla denetim kalitesini olumsuz etkileyebileceğini öne sürerler. Bu görüş, denetimlerin objektifliğini ve tarafsızlığını sağlamada rotasyonun önemli bir araç olduğuna inanılmasını sağlar. Öte yandan, eleştirilenler, sık denetim rotasyonunun denetçilerin şirketin faaliyetleri ve mali durumunu anlamak için yeterli süreye sahip olmamalarına neden olabileceğini ve bunun da denetim kalitesinde düşüşe yol açabileceğini iddia ederler. Ayrıca, bazı araştırmalar da denetim rotasyonunun küçük denetim firmalarına yarar sağladığını ancak büyük firmalar için bu durumun daha karmaşık hale geldiğini ortaya koymuştur. Sonuç olarak, denetim rotasyonu uygulamaları, çeşitli yargı bölgelerine ve düzenleyici gerekliliklere göre farklılık gösterebilir. Muhasebe mesleği ve düzenleyici kurumlar arasındaki tartışmalar, rotasyonun faydaları ve potansiyel riskleri arasındaki dengeyi bulmaya çalışırken, bu konuda daha fazla araştırma ve inceleme yapılması gerektiğini göstermektedir.

2.2.21. Denetçi devir hızı

İnsan kaynakları yönetimi; işe alım süreçleri, performans değerlendirmeleri, zaman yönetimi, yeterlilik analizleri, kariyer gelişimi planlaması, terfi sistemleri, ücretlendirme politikaları ve personel ihtiyaçlarının tahmini gibi kritik yetenekleri kapsamaktadır. Denetim sektöründe çalışan devir hızının denetim kalitesine etkisi, ampirik araştırmalarda cevaplanmayı bekleyen önemli bir soru olarak karşımıza çıkmaktadır (Linden vd., 2021:1). ABD’de bir denetim firmasından elde edilen özel veriler kullanılarak yapılan bir araştırma, denetim ekibinin iş yükü ve personel sürekliliğinin; artırılmış denetim kalitesi, verimlilik ve karlılık ile pozitif korelasyon gösterdiğini ortaya koymuştur. Ancak, gönüllü ve gönülsüz ayrılmalar gibi farklı işten çıkış türlerinin denetim performansı üzerindeki etkilerine dair geniş ölçekli kanıtların eksik olduğu da belirtilmektedir (Christensen vd., 2021). Anormal düzeydeki çalışan devir hızı, kuruluşlar için ciddi olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir (Linden vd., 2021:2; Laulicé ve Morgeson, 2020). Bu olumsuzluklar arasında operasyonel kesintiler, örgütsel rutinlerin bozulması, örgütsel öğrenmenin azalması, firmaya özgü insan ve sosyal sermayenin erozyona uğraması sayılabilir. Ayrıca, kalan çalışanlar üzerinde yeni personelin eğitimi ve sosyalleştirilmesi gibi ek yükler oluşmakta, bu durum üretkenliği düşürürken işe alım ve seçim maliyetlerini de artırmaktadır (Linden vd., 2021:2; Laulicé ve Morgeson, 2020).

İnsan sermayesi teorisine göre, çalışanlara yapılan yatırımlar uzun vadede üretkenlik ve kârlılığı artırabilirken, bu yatırımlar kısa vadede mevcut kârlılığı azaltabilmektedir. Nitekim örgütte görev yapan çalışanların ayrılması

durumunda, örgütün insan sermayesine yaptığı yatırımın getirisi ortadan kalkmakta ve bu durum, kurumun bilgi birikimi ile operasyonel verimliliğinde kayıplara yol açmaktadır (Hom vd., 2017). Bu bağlamda, insan sermayesi teorisi, çalışan devir oranı ile firma performansı arasında negatif bir ilişki olduğunu savunmaktadır. Linden ve arkadaşları da benzer şekilde, yüksek çalışan devir hızının kurum performansı ve kârlılığı üzerinde olumsuz etkiler yarattığını ortaya koymuşlardır (Linden vd., 2021). Bu durum, özellikle bilgi yoğun hizmetlerin sunulduğu bağımsız denetim firmalarında daha kritik hale gelmektedir. Zira denetim sürecinde görev alan uzman personelin kuruma özgü bilgiye, müşteri ilişkilerine ve sektörel deneyime sahip olması, denetim kalitesinin sürdürülebilirliğini doğrudan etkilemektedir.

Denetim ekiplerinde yaşanan yüksek devir oranı, bir yandan yeni personelin işe alımı ve eğitimi için kaynak ayrılmasına neden olurken, diğer yandan deneyimli denetçilerin koçluk faaliyetleri nedeniyle asıl denetim faaliyetlerine ayırabilecekleri zamanı azaltmakta ve bu da denetim kalitesini düşürebilmektedir (Linden vd., 2021). Dolayısıyla, insan sermayesinin korunması ve çalışan bağlılığının sağlanması, yalnızca firma performansı açısından değil, aynı zamanda denetim kalitesinin devamlılığı açısından da stratejik bir gereklilik olarak öne çıkmaktadır. Toplu işten ayrılmalar, firmada kalan çalışanların tutumlarını ve performansını doğrudan etkileyerek organizasyonel düzeyde daha geniş sonuçlar doğurur (Hausknecht ve Trevor, 2011; Hancock vd., 2013; Laulić ve Morgeson, 2020). Özellikle denetim firmalarında mevcut çalışanlar; müşteri ilişkileri ve firma içi süreçlere dair kurum içi bilgiye sahip olduklarından, bu kişilerin ayrılması sadece nitelikli iş gücünün kaybına değil, aynı zamanda yeni personelin işe alımı ve eğitimi sürecinde kalan çalışanların ek yük altına girmesine yol açmaktadır. Bu durum denetim ortaklarının, deneyimsiz çalışanları yetiştirmek adına harcadıkları zamanın artmasına ve dolayısıyla müşteriye sunulan hizmet kalitesinin azalmasına neden olabilmektedir (Linden vd., 2021). Bu bağlamda, insan sermayesinin korunması, sadece bireysel yetkinliklerin değil, aynı zamanda kurumsal verimliliğin sürdürülebilirliği açısından da stratejik bir öncelik taşımaktadır.

Denetimin bilgiye dayalı yapısı ve sürecin etkinliği açısından kurumsal belleğin önemi göz önüne alındığında, çalışan devir hızının, özellikle de denetim faaliyetlerine özgü gizli bilginin kaybına neden olması, denetim firmalarının müşterilerin mali tablolarındaki önemli yanlışlıkları tespit etme ve düzeltme kapasitesini olumsuz yönde etkilemesi beklenmektedir (Knechel vd., 2013; Bol vd., 2018).

Denetim sürecinde edinilen tecrübeye dayalı bilgi ve müşteriyle kurulan ilişkiye bağlı gelişen içgörüler, yeni çalışanlar tarafından kısa sürede telafi edilemeyecek nitelikte olduğundan, bu tür bilgi kayıpları denetim kalitesinin düşmesine yol açabilir. Ayrıca, bireysel düzeyde denetçilerin yüksek devir oranı yani, başka firmalara geçmeyi planlayan ya da mesleği bırakmayı düşünen denetçilerin oranı ile örgütsel bağlılık arasında anlamlı ve negatif bir ilişki bulunmuştur (Herda ve Lavelle, 2012). Bu durum, yalnızca personel sürekliliğini değil, aynı zamanda denetim ekiplerinin bütünlüğünü, deneyim derinliğini ve işbirliğine dayalı öğrenme süreçlerini de sekteye uğratarak denetim hizmetinin bütünsel kalitesini zayıflatabilir. Dolayısıyla, denetim firmalarında çalışan bağlılığının sağlanması ve personel devir hızının minimize edilmesi, sadece örgütsel istikrar açısından değil, aynı zamanda müşteri nezdinde güven yaratacak yüksek denetim kalitesinin sürdürülebilirliği bakımından da kritik öneme sahiptir. Her ne kadar yüksek çalışan devir hızı çoğunlukla olumsuz etkilerle ilişkilendirilse de bazı koşullarda denetim kalitesini dolaylı olarak iyileştirebilecek olumlu sonuçlar da doğurabileceği belirtilmektedir. Öncelikle düşük performans gösteren çalışanların ayrılması, kurumun işgücü niteliğini artıracak şekilde daha yetkin bireylerin istihdamına olanak tanıyabilir (Chen vd., 2011; Linden vd., 2021). Bu durum, özellikle yüksek kalite standartlarının beklendiği bağımsız denetim faaliyetlerinde, ekiplerin genel performansını ve denetim sonuçlarının güvenilirliğini artırabilir. İkinci olarak, kamu yararına hizmet etme motivasyonuna sahip idealist ve enerjik yeni çalışanların organizasyona dâhil olması, mevcut deneyimli çalışanlar üzerinde olumlu bir motivasyonel etki yaratabilir (Chen vd., 2011). Denetim ekiplerinde bu tür bir dinamizm, titiz ve dikkat gerektiren denetim sürecine olan bağlılığı güçlendirebilir ve sonuç olarak denetim kalitesine katkı sunabilir. Üçüncü olarak, bazı çalışan ayrılıkları iş çatışmaların çözülmesine katkı sağlayarak, iş-kişî uyumunu daha etkin hale getirebilir ve bu da takım içi verimliliği artırabilir (Linden vd., 2021). Özellikle “çürük elmalar” olarak nitelendirilebilecek olumsuz tutuma sahip çalışanların ayrılması, kalan personelin iş ortamına daha olumlu yaklaşmasını sağlayabilir ve bu da denetim uygulamalarının disiplinli ve iş birliğine dayalı biçimde sürdürülmesini kolaylaştırabilir (Chen vd., 2011). Bu çerçevede, maliyet-fayda temelli yaklaşımlar, çalışan devir oranı ile örgütsel performans arasında ters U şeklinde bir ilişki bulunduğunu, yani belirli bir noktaya kadar artan devir oranının faydalı olabileceğini, ancak bu eşiğin aşılması durumunda performans kayıplarına yol açacağını ileri sürmektedir (Nyberg ve Ployhart, 2013). Benzer şekilde, sınırlı düzeyde bir çalışan devrinin, kurumsal durgunluğun önüne geçerek yenilikçiliği destekleyebileceği de vurgulanmaktadır (Linden vd., 2021). Denetim

kalitesinin sürdürülebilirliği açısından “optimum” bir çalışan devir oranının belirlenmesi önemlidir. Zira bu oran, her organizasyonun yapısına, kültürüne ve maliyet-fayda dengesini nasıl kurduğuna bağlı olarak farklılık gösterebilir. Bu bağlamda, denetim firmaları için amaç, işlevsel olmayan devirleri minimize ederken, organizasyona değer katacak yenilikçi ve motive çalışanların sisteme kazandırılmasını mümkün kılacak esnekliği korumaktır.

Terfi politikalarına sahip kuruluşlar, kariyer gelişimi fırsatları sunarak yetkin ve motivasyonu yüksek çalışanları cezbetme potansiyeline sahiptir. Bu tür sistemler, çalışanlar üzerinde yüksek performans gösterme yönünde pozitif bir baskı oluşturur ve böylece organizasyonel verimliliği destekler (Linden vd., 2021). Nitekim, yüksek profilli hukuk firmaları gibi bazı kuruluşlar, “yukarı ya da dışarı” şeklinde işleyen terfi sistemleri nedeniyle yüksek devir hızına rağmen, performanslarını sürdürülebilir kılmayı başaramabilmektedir. Bu tür sistemlerde, yıllık olarak belirli bir oranda gerçekleşmesi beklenen çalışan devri, organizasyonel planlamanın doğal bir parçası haline gelir ve işe alım, eğitim ve görev devri süreçleri bu öngörü çerçevesinde yapılandırılır (Linden vd., 2021). Ancak firmalar, belirli bir düzeyde planlanabilir çalışan devri ile baş edebilseler de özellikle doğrudan amirlerin ya da yakın çalışma arkadaşlarının beklenmedik biçimde ayrılması gibi durumlar, domino etkisi yaratarak diğer çalışanların da organizasyondan ayrılmasına yol açabilir. Bu tür beklenmeyen devirler, sadece sayı bakımından değil, aynı zamanda takım dinamikleri, çalışan tutumları ve iş birliği düzeyi üzerinde yarattığı olumsuz etkiler nedeniyle organizasyonel istikrarı tehdit eder (Laulié ve Morgeson, 2020). Denetim firmaları özelinde bakıldığında ise, bu durum daha da kritik bir hale gelir. Zira denetim süreçleri, yüksek düzeyde iş birliği, bilgi paylaşımı ve deneyim aktarımı gerektirdiğinden, beklenmedik çalışan devri, denetim ekiplerinin iç uyumunu ve dolayısıyla denetim kalitesini olumsuz etkileyebilir. Özellikle, ekip liderlerinin veya deneyimli denetçilerin plansız şekilde firmadan ayrılması, denetim prosedürlerinin bütünlüğünü bozarak, mali tablo analizlerinin doğruluğunu ve nihai denetim görüşünün güvenilirliğini zedeleyebilir. Bu bağlamda, beklenmedik çalışan devri, denetim firmaları açısından yalnızca iş gücü kaybı değil, aynı zamanda potansiyel bir denetim riski olarak da değerlendirilmelidir (Linden vd., 2021; Laulié ve Morgeson, 2020).

Özetle çalışan devir hızı denetim firmaları açısından stratejik bir öneme sahiptir. Kalifiye ve deneyimli personelin beklenmedik şekilde organizasyondan ayrılması, yalnızca insan kaynağı kaybı yaratmakla kalmayıp aynı zamanda firmanın entelektüel sermayesini de zayıflatarak denetim kalitesinde düşüşe neden olabilir. Öte yandan, düşük performans gösteren ya da kurum kültürüne uyum sağlayamayan çalışanların ayrılması,

organizasyonel verimliliği ve ekip dinamiklerini olumlu yönde etkileyebilir. Denetim firmalarının çalışanlarına yönelik gerçekleştirdikleri eğitim ve gelişim yatırımları, ancak bu çalışanların organizasyonda uzun süre kalmaları durumunda firmanın lehine sonuç doğurur. Aksi durumda, çalışanlara yapılan yatırımın faydası bireysel kariyer gelişimine aktarılırken, denetim firması bu yatırımdan yeterli geri dönüşü alamamaktadır. Bununla birlikte, bağlılık düzeyi yüksek, nitelikli çalışanlara yapılan yatırımların, denetim sürecinde bilgi birikimi ve deneyim aktarımını artırarak denetim kalitesine doğrudan katkı sunduğu açıktır. Bu doğrultuda, çalışanların organizasyonla olan bağlarının güçlendirilmesi, yalnızca iş gücü istikrarını sağlamakla kalmaz, aynı zamanda daha yüksek kaliteli denetim hizmetlerinin sunulmasını da mümkün kılar. Sonuç olarak, çalışan devir hızının etkileri bağlamsal ve iki yönlüdür. Nitelikli personelin korunması ve stratejik çalışan yatırımlarının sürdürülmesi, uzun vadede denetim kalitesinin artırılması açısından kritik bir rol oynamaktadır.

2.2.22. Danışmanlık

1990'ların sonlarına doğru ve 2000'lerin başında Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan büyük finansal raporlama skandalları, denetim mesleğinin ve düzenlemelerinin yeniden şekillendirilmesine yol açmıştır. Bu olaylar sonucunda, denetim hizmetlerinin bağımsızlığını korumak amacıyla Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) kabul edilmiştir. SOX, denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek için, denetim yapılan firmaların muhasebe işlemleri, sistem uygulamaları ve iç denetim gibi bazı hizmetleri sunmalarını yasaklamıştır (SOX, Bölüm 201). 1998 yılında dünyanın en büyük beş denetim firmasının (Big 5) toplam gelirlerinin yaklaşık %45'ini danışmanlık hizmetlerinden elde ettiği görülürken (Amerika Birleşik Devletleri Genel Muhasebe Ofisi; US GAO, 2003), bu firmaların dördü, 2000'lerin başında danışmanlık hizmetlerinden tamamen vazgeçmiştir. Diğer firmalar ise bu hizmetleri yeniden yapılandırmak zorunda kalmışlardır (Dey vd., 2012; Harris, 2015). Bu düzenlemeler, denetim bağımsızlığını sağlamayı amaçlayarak, denetim kalitesinin yükseltilmesine katkıda bulunmuştur.

Sağlam bir denetim dışı hizmet hattı oluşturmak, firmaların üst düzey yetenekleri çekmelerine, kurum içi uzmanlık geliştirmelerine ve denetim hizmetlerine oranla daha yüksek marjlardan yararlanmalarına olanak tanımaktadır. Bu bağlamda, denetim dışı hizmetlerin yasaklanması, denetim ve denetim dışı ücretlerin artmasına neden olmaktadır (Elitzur vd., 2016). Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) tarafından denetim yapılan firmalara danışmanlık hizmeti verilmesinin yasaklanması, her iki hizmet türünün de ücretlerini artırmıştır. Ayrıca, firma çalışanlarının

firmalar arasında veya kendi içlerinde rotasyona tabi tutulması, danışmanlık hizmetlerinin kalitesini etkileyebilmektedir (Kowalewski, 2017:680). Bu düzenlemeler, denetim kalitesinin korunması ve artırılması adına önemli bir etki yaratmıştır.

Denetlenen firmaya verilen danışmanlık hizmetleri, denetim kalitesini olumlu veya olumsuz etkileyebilmektedir. Bu kapsamda olumlu etkiler, şu şekilde sıralanabilir (Betti vd., 2024; Kowaleski vd., 2018):

- **Uzmanlık ve Bilgi Paylaşımı:** Danışmanlık hizmetleri, denetlenen şirkete değerli uzmanlık ve sektör bilgisi sağlayabilir. Bu hizmetler, şirketin karmaşık finansal ve operasyonel konulara ilişkin anlayışını geliştirebilir. Ayrıca, danışmanlık hizmetlerinin sağladığı derinlemesine sektör bilgisi, şirketlerin operasyonlarını iyileştirmelerine olanak tanırken, potansiyel olarak daha iyi finansal raporlama uygulamalarına da yol açabilir. Danışmanlık hizmetleri, denetim sürecine sağladığı katkılarla, denetim kalitesini doğrudan etkileyebilir.
- **Verimlilik ve Etkinlik:** Danışmanlık hizmetleri, şirketin iç kontrol sistemlerini iyileştirmesine, operasyonel süreçleri daha verimli hale getirmesine ve genel iş süreçlerini kolaylaştırmasına yardımcı olabilir. Bu iyileştirmeler, mali tablolardaki önemli yanlış bildirim risklerini azaltabilir ve denetim prosedürlerini daha etkili bir şekilde gerçekleştirilmesine olanak tanır. Sonuç olarak, bu tür danışmanlık hizmetleri, dolaylı yoldan denetim kalitesini artırarak hem denetçilerin hem de şirketin operasyonel performansını iyileştirebilir.
- **Risk Yönetimi:** Danışmanlık hizmetleri, şirketlerin riskleri daha etkili bir şekilde tanımlamasına ve yönetmesine olanak sağlar. Bu hizmetler, şirketin temel risk alanlarını belirlemesine yardımcı olarak, kontrol ortamını güçlendirmesine ve risklerin yönetilmesine yardımcı olur. Böylece, önemli yanlış bildirim olasılıkları azalır ve denetim kalitesinin artırılmasına katkı sağlar. Sonuç olarak, şirketler daha güvenli ve şeffaf bir finansal raporlama ortamı oluşturarak, denetim süreçlerinin etkinliğini artırabilirler.
- **Uzmanlaşmış Becerilere Erişim:** Denetim firmaları, genellikle sektöre özgü uzmanlık bilgisi ve becerilerle donanmış profesyonellere sahiptir. Danışmanlık hizmetleri, denetlenen şirketlere bu uzmanlaşmış becerilere erişim sağlayarak, belirli zorlukları daha etkili bir şekilde ele almalarına ve karmaşık projeleri daha verimli bir şekilde uygulamalarına olanak tanır. Bu sayede şirketler, operasyonel verimliliklerini artırabilir, mali performanslarını iyileştirebilir ve denetim sürecine olan güvenirliliği güçlendirebilir.

Denetlenen firmaya danışmanlık hizmeti verilmesinin olumsuz etkileri şu şekilde sıralanabilir:

- Bir denetimin değeri, denetçinin yetkinliğinden ve bağımsızlığından kaynaklanır. Denetim sürecinin amacı, şirketin mali tablolarını tarafsız ve objektif bir şekilde inceleyerek doğruluğunu raporlamaktır. Diğer yandan, danışmanlık hizmetlerinin amacı, yönetimle iş birliği yaparak yeni hizmet fırsatlarını teşvik etmek ve bu ilişkileri geliştirmektir. Bu tür danışmanlık hizmetleri, yatırımcılara potansiyel faydalar sağlasa da danışmanın yatırımcılar ile doğrudan bir güven ilişkisi kurma sorumluluğu yoktur. Bu durum, danışmanlık ve denetim hizmetlerinin farklı işlevleri arasında potansiyel çatışmalara ve önyargılara yol açabilir. Özellikle, aynı firmaların her iki hizmeti de sağladığı durumlarda, bağımsızlık ve objektiflik konusunda endişeler doğabilir (Harris, 2014).
- PCAOB'ye göre hem danışmanlık hem de denetim hizmetlerini aynı bireylerin farklı firmalarda sunması, bu bireylerin karar verme süreçlerini etkileyebilir. Bu durum, denetçilerin ve danışmanların objektifliklerini ve bağımsızlıklarını tehlikeye atabilir (Fischer ve Huddart, 2008). Hem denetim hem de danışmanlık hizmeti sunmanın, denetim kalitesi üzerinde olumsuz etkiler yaratabileceği vurgulanmaktadır (Johnstone vd., 2001). Bu tür durumlar, hizmetlerin birbirini tamamlayan değil, potansiyel olarak çatışan nitelikte olmasına yol açabilir ve denetim süreçlerinin güvenilirliğini zedeleyebilir.
- Denetim firmaları ile danışmanlık firmaları arasındaki ilişkinin varlığı, denetim firmalarının karar alma süreçlerini olumsuz şekilde etkileyebilir. Bu durum, denetim firmalarının bağımsızlıklarını ve objektifliklerini tehlikeye atarak, denetim sonuçlarının güvenilirliğini azaltabilir. Lisic ve arkadaşlarının çalışması, bu tür ilişkilerin denetim kararlarının tarafsızlığını etkileyebileceğine dikkat çekmektedir (Lisic vd., 2017).

Denetim kalitesini ve bağımsızlığını korumak, düzenleyici gerekliliklere ve mesleki standartlara uyumla doğrudan ilişkilidir. Denetim firmalarının, bağımsızlıklarına yönelik tehditleri belirleyip, değerlendirebilecek ve yönetebilecek sağlam politikalar ve prosedürler oluşturması gerekmektedir. Ayrıca, sağlanan danışmanlık hizmetlerinin niteliği ve kapsamı konusunda paydaşlarla şeffaf bir iletişim kurmak, bu risklerin azaltılmasına yardımcı olur. Denetim komiteleri ve düzenleyici kurumlar da denetim kalitesini ve bağımsızlığını korumak adına, denetim firmaları tarafından sağlanan danışmanlık hizmetlerinin denetlenmesinde kritik bir rol üstlenmektedir. Bu tür önlemler, denetim sürecindeki potansiyel çıkar çatışmalarını ve

önyargıları minimize eder, dolayısıyla denetim kalitesinin ve güvenilirliğinin artırılmasına katkı sağlar.

2.2.23. Müşterilerin etkisi

Denetlenen işletmeler açısından denetim kalitesi, yalnızca denetim sürecinin teknik doğruluğuyla değil, aynı zamanda işletmenin kazanç yönetimi uygulamaları ve kurumsal yönetim yapısıyla da doğrudan ilişkilidir. Müşteri firmalar, denetimi düşük maliyetle gerçekleştirmeyi ve bu süreçte piyasada daha kaliteli bir imaj çizmeyi hedefleyerek, denetim kalitesini kendi çıkarları doğrultusunda tanımlama eğilimindedirler (Memiş ve Çetenak, 2012:209). Ancak bu yaklaşım bazı riskleri de beraberinde getirmektedir. Özellikle finansal tablo manipülasyonları yoluyla işletmenin olduğundan daha kârlı veya istikrarlı bir profil sergileme çabası, denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Karyağdı, 2018:54). Bu noktada, denetçilerin müşterinin kazanç yönetimi motivasyonlarına karşı daha dikkatli ve şüpheli bir yaklaşım sergilemeleri gerekmektedir. Çünkü denetlenen işletmenin yatırımcıları yanıltma riski, denetçinin bağımsızlığına ve raporların doğruluğuna zarar verebilir (Yarui, 2018:20; Ying, 2017:25). Öte yandan, müşteri firmaların kurumsal yönetim nitelikleri de denetim kalitesine etki eden bir başka unsurdur. Özellikle yönetim kurulu üyelerinin yaş ortalamasının yüksek olması ve firma yönetiminde doğrudan sahiplerin veya devletin yer alması, mali tablo hilelerinin azalmasına ve daha dürüst raporlamaya katkı sağlamaktadır. Bu durum, denetçilerin daha güvenilir verilere ulaşmasını kolaylaştırarak denetim kalitesini artırmaktadır. Sonuç olarak, denetim kalitesinin sağlanmasında yalnızca denetçi performansı değil, müşteri firmanın davranışları, etik anlayışı ve yönetim yapısı da belirleyici rol oynamaktadır.

Kurumsal yönetim, denetim kalitesini doğrudan etkileyen önemli yapısal ve yönetsel değişkenleri bünyesinde barındırmaktadır (Oriakhi, 2020: 775). Bu çerçevede, iyi yönetilen ve kurumsal ilkeleri benimseyen işletmelerin daha yüksek denetim kalitesine ulaştıkları görülmektedir. Özellikle yönetim kurulu bağımsızlığı, denetim kalitesi üzerinde belirleyici bir faktördür. Yönetim kurulunda yer alan ve bağımsız karar alma yeteneğine sahip üyeler, denetim sürecinin tarafsız ve şeffaf biçimde yürütülmesine katkı sağlayarak denetim kalitesini olumlu yönde etkilerken; bağımsızlığını koruyamayan üyelerin denetim sürecine olumsuz yansımaları olabilmektedir (Wang vd., 2020:361). Bu bağlamda, yönetim kurulunun yapısı ve yöneticilerin şirketteki sermaye payı da dikkate değer unsurlar arasında yer almaktadır. Yöneticilerin firma içerisindeki sermaye oranının yüksek olması, çıkar çatışması riskini artırabileceği için denetim kalitesini zayıflatırabilir. Dolayısıyla

daha düşük sermaye payına sahip yöneticiler ile yürütülen bir yönetim yapısı, daha bağımsız ve etkili bir denetim ortamı sağlayabilmektedir (Terzi vd., 2014:196). Ayrıca, bağımsız yöneticilerin karar alma süreçlerinde serbest hareket edebilme kapasitesi, firmanın kurumsallaşma düzeyini artırmakta ve denetim kalitesini güçlendirmektedir. Sonuç olarak, kurumsal yönetim ilkelerinin güçlü şekilde uygulandığı ve yöneticilerin firma sahiplerinden bağımsız hareket edebildiği işletmelerde, daha yüksek kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesi mümkün hale gelmektedir. Bu durum, denetçilerin daha güvenilir bilgilerle çalışmasını sağlarken, denetimin güvenilirliğini ve şeffaflığını da artırmaktadır (Oriakhi, 2020; Wang vd., 2020; Terzi vd., 2014).

Müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün karmaşıklığı ve iş modelinin dinamik yapısı, o işletmenin risk profilini artırmakta ve bu durum denetim sürecini doğrudan etkilemektedir. İş yapısının karmaşık, düzenlemelere tabi veya sık değişen sektörlerde faaliyet gösteren müşteriler için denetim firmaları (büyüklikleri ne olursa olsun) yüksek kaliteli denetimler gerçekleştirmede çeşitli güçlüklerle karşılaşabilmektedir. Bu tür müşterilerin denetimi hem bilgi asimetrisi hem de denetçi yargısının artan önemi nedeniyle daha fazla dikkat ve uzmanlık gerektirir. Dolayısıyla denetçilerin; karmaşık müşteri yapıları karşısında yeterli kaynak, sektör bilgisi ve teknik yetkinliğe sahip olmamaları durumunda, denetim kalitesi risk altına girebilir. Bu bağlamda müşteri karmaşıklığı, denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyebilecek önemli bir faktör olarak değerlendirilmelidir (Knechel vd., 2013; Bell vd., 2008).

Müşteriler açısından yüksek kaliteli bir denetim; finansal raporlamada güvenilirliğin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Güvenilirlik, işletmenin sermaye piyasasındaki itibarı ve yatırımcı güveni ile doğrudan ilişkilidir. Bu bağlamda müşteriler denetim kalitesini; iletişim düzeyi, zamanında geribildirim sağlanması, denetçilerin uzmanlığı ve sektör bilgisi gibi faktörler üzerinden değerlendirme eğilimindedir. Dolayısıyla denetim kalitesinin müşterinin güven algısıyla doğrudan ilişkili olduğu ve bu algının, firmanın piyasa performansı üzerinde de etkili olabileceği söylenebilir.

Özetle, müşteri perspektifinden denetim kalitesi, yalnızca finansal raporların doğruluğu ve düzenlemelere uyumuyla sınırlı kalmayıp, aynı zamanda müşteri memnuniyeti ve sadakatının temel belirleyicilerinden biri olarak öne çıkmaktadır. Nitelikli bir denetim süreci; müşterilere güvenilir bilgi sunmanın ötesinde, risklerin belirlenmesi, stratejik içgörüler sağlanması ve sürekli iyileştirme taahhüdü gibi unsurları da içermelidir. Bu unsurlar, müşterilerin denetim hizmetine olan güvenini artırmakta ve denetim

firmalarının itibarı ile rekabet gücünü pekiştirmektedir. Dolayısıyla, müşteri beklentilerini karşılayan ve aşan bir denetim kalitesi hem müşteri ilişkilerinin sürdürülebilirliğini sağlamakta hem de denetim firmalarının uzun vadeli başarısına katkıda bulunmaktadır.

2.2.24. Medya

Günümüzde medyanın, özellikle de sosyal medyanın, denetim kalitesi üzerinde belirli etkilerinin bulunduğu görülmektedir. Denetçilerin iş günü boyunca sosyal medya platformlarına erişim sağlama eğiliminde olmaları, bu mecraların mesleki bilgiye ulaşmada potansiyel bir kaynak olarak kullanılabileceğini göstermektedir. Kuselias ve arkadaşları tarafından gerçekleştirilen deneysel bir çalışmada, sosyal medyada denetimle ilgili içerikleri düzenli olarak takip eden denetçilerin, bu tür içeriklere ilgi göstermeyen meslektaşlarına kıyasla denetim performanslarının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu durum, sosyal medya aracılığıyla güncel bilgiye erişimin ve mesleki farkındalığın artmasının, denetim kalitesi üzerinde olumlu bir katkı sağladığını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, denetçilerin sosyal medya kullanım alışkanlıkları, mesleki güncelliklerini korumalarına ve dolaylı olarak daha etkili denetim gerçekleştirmelerine yardımcı olabilmektedir (Kuselias vd.,2021:59).

Yuan ise medyanın, denetim kalitesi üzerinde olumsuz etkilerinin daha belirgin olduğunu düşünmektedir (Yuan vd., 2019: 71-78). Örneğin; basında olumlu çıkan haberler, borsada işlem gören şirketler üzerinde olumlu etki yaparken olumsuz çıkan haberler bu şirketlere aşırı şekilde zarar verebilecektir. Borsadaki olumsuz rapor alan şirketlerin yöneticileri olumsuz durumdan etkilenmemek adına finansal hilelere başvurma yoluna gidecek bu da denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyebilecektir. (Yuan vd., 2019, 2017:65-74). Bununla birlikte Hammami ve Hendijani ise medyanın, firmaların kurumsal sorumluluk bilincine sahip olmalarına, yatırım kararlarında daha etkin bir şekilde karar verebilmelerine olanak sağlayacağını belirtmektedir (Hammami ve Hendijani, 2020:48). Sıralanan farklı iki görüşe paralel olarak medyanın, denetim kalitesi üzerinde olumlu ve olumsuz etkiler oluşturabilecektir.

Günümüzde sosyal medya platformlarının, denetim sektöründeki işe alım süreçleri üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Özellikle büyük denetim firmaları, teknolojiye hakim nitelikli çalışanları bünyelerine katmak için sosyal medyayı stratejik bir araç olarak kullanmaktadır. Bu bağlamda Facebook, Twitter ve benzeri sosyal medya platformları, firmaların yetenekli profesyonelleri belirleme ve işe alma süreçlerinde aktif olarak kullandıkları

kanallar haline gelmiştir (Eschenbrenner vd., 2015:9). Sosyal medyanın işe alım süreçlerindeki bu etkisi, geleneksel işe alım yöntemlerinde önemli bir dönüşümü temsil etmektedir. Denetim firmalarının bu platformları kullanması, yalnızca aday havuzunu genişletmekle kalmamakta, aynı zamanda adayların dijital becerilerini ve profesyonel çevrimiçi varlıklarını değerlendirme fırsatı da sunmaktadır. Ancak, bu yaklaşımın potansiyel sınırlılıkları da bulunmaktadır. Özellikle sosyal medya kullanmayan veya sınırlı kullanan nitelikli profesyonellerin bu süreçlerde gözden kaçırılma riski, çeşitlilik ve kapsayıcılık açısından dikkate alınması gereken bir konudur. Ayrıca, sosyal medya üzerinden yürütülen işe alım süreçlerinin etik boyutları ve veri gizliliği konuları da firmaların dikkatle ele alması gereken diğer önemli hususlardır.

Medyanın, öncelikle kamuoyu algısı, düzenleyici incelemeler ve denetçi davranışı üzerindeki etkisi yoluyla denetim kalitesi üzerinde önemli etkileri olabilir (Chen vd., 2013, Kuselias, vd., 2021). Genel olarak medyanın, denetim kalitesi üzerindeki muhtemel etkileri başlıklar halinde aşağıda verilmiştir:

Kamuoyu Algısı ve Güveni: Medya organlarında yer alan denetimle ilgili haberler, kamuoyunun denetim mesleğine yönelik algısını ve güvenini doğrudan etkileyebilir. Özellikle denetim başarısızlıkları veya denetçilerin suistimalleri gibi olumsuz haberler, mali tabloların güvenilirliğine ve denetim süreçlerinin etkinliğine olan güveni zedeleyebilir. Bu durum, denetim kalitesinin sorgulanmasına ve denetçilerin uygulamalarının daha yakından incelenmesine neden olabilir. Dolayısıyla, denetim firmalarının yüksek kaliteli hizmet sunmaları, kamuoyunun güvenini yeniden tesis etmek açısından kritik öneme sahiptir.

Düzenleyici İnceleme ve Gözetim: Denetimle ilgili skandalların medyada geniş yer bulması, düzenleyici kurumların denetim süreçlerini daha sıkı bir şekilde incelemesine ve yeni düzenlemeler getirmesine yol açabilir. Bu tür düzenleyici müdahaleler, denetim kalitesinin artırılmasını hedefler. Örneğin, geçmişte yaşanan yüksek profilli denetim başarısızlıkları, Amerika Birleşik Devletleri'nde Sarbanes-Oxley Yasası gibi reformların hayata geçirilmesine neden olmuştur. Bu tür düzenlemeler, denetim firmalarının kalite standartlarını yükseltmelerini ve daha sağlam denetim süreçleri oluşturmalarını teşvik eder.

Denetim Firmaları Üzerindeki Baskı: Medyanın denetim firmalarına yönelik eleştirileri, bu firmaların denetim kalitesine olan bağlılıklarını açıkça göstermeleri yönünde baskı oluşturabilir. Olumsuz medya haberleri, firmaların itibarını zedeleyebilir ve müşteri kaybına neden olabilir. Bu

nedenle, denetim firmaları eğitim, teknoloji yatırımları ve kalite kontrol önlemleri gibi alanlara daha fazla kaynak ayırarak denetim kalitesini artırma yoluna gidebilirler. Bu tür önlemler hem kamuoyunun güvenini kazanmak hem de düzenleyici beklentilere uyum sağlamak açısından önemlidir.

Denetçi Bağımsızlığı ve Şüphencilik: Medyanın denetim skandallarına gösterdiği ilgi, denetçilerin bağımsızlıklarını koruma ve mesleki şüphenciliklerini sürdürme konusundaki farkındalığı artırabilir. Denetçiler, olumsuz tanıtım ve düzenleyici yaptırımlardan kaçınmak için denetim kararlarında daha dikkatli ve şüpheli bir yaklaşım benimseyebilirler. Bu durum, denetim kalitesinin yükselmesine ve denetim süreçlerinin daha güvenilir hale gelmesine katkı sağlar.

Şeffaflık ve Açıklama: Medya incelemeleri, denetim firmalarını denetim metodolojileri, kalite kontrol süreçleri ve denetim bulguları hakkında daha fazla bilgi açıklamaya teşvik edebilir. Bu tür şeffaflık, denetim kalitesinin artırılmasına ve kamuoyunun denetim süreçlerine olan güveninin pekiştirilmesine yardımcı olur. Ayrıca, denetim firmalarının hesap verebilirliğini artırarak mesleki standartların yükselmesine katkıda bulunur.

Paydaş Farkındalığı: Medyada yer alan denetimle ilgili haberler, yatırımcılar, kredi verenler ve düzenleyiciler gibi paydaşların denetim kalitesi konusundaki farkındalığını artırabilir. Bu artan farkındalık, yüksek kaliteli denetimlere olan talebin artmasına ve denetim raporlarının daha dikkatli bir şekilde incelenmesine yol açabilir. Sonuç olarak, denetim firmaları, paydaş beklentilerini karşılamak için denetim süreçlerini geliştirme ve kalite standartlarını yükseltme yönünde adımlar atabilirler.

Pazar Rekabeti ve Farklılaşma: Medyanın denetim kalitesine gösterdiği ilgi, denetim firmaları arasında rekabeti artırabilir. Daha yüksek denetim kalitesine sahip olduğu düşünülen firmalar, daha fazla müşteri çekebilir ve prim ücretleri talep edebilirler. Bu durum, denetim firmalarının denetim kalitesine olan bağlılıklarını artırarak kendilerini farklılaştırmaları için teşvik edici bir rol oynar.

Eğitimsel Etki: Denetimle ilgili skandalların medyada yer alması, denetçiler, düzenleyiciler ve muhasebe öğrencileri için önemli bir öğrenme fırsatı sunabilir. Bu tür olaylar, denetimlerin yürütülmesinde mesleki etik, yeterlilik ve titizliğin önemini pekiştirir. Ayrıca, denetim kalitesinin artırılması gerektiğine dair farkındalığı artırarak, gelecekte benzer hataların önlenmesine katkı sağlar.

Sonuç olarak medyanın denetim kalitesi üzerindeki etkisi, varsayılan bağlama göre değişmektedir. Olumsuz etkilere odaklanan çalışmalar, medyada

çıkan eleştirilerin risk algısını yükseltip denetim süreçlerinde aksamalara yol açabileceğini göstermektedir. Buna karşılık olumlu etkilere vurgu yapan araştırmalar, medya gözetiminin şeffaflığı artırarak, finansal raporlama ve denetim kalitesini desteklediğini ortaya koymuştur. Dolayısıyla medya, hem eleştirileriyle denetim sürecinde stres yaratabilen bir faktör olabilmekte, hem de kurumsal sorumluluk ve şeffaflık baskısı yaratarak denetim kalitesini iyileştirebilecek bir dış kontrol mekanizması olarak işlev görebilmektedir. Medyanın nihai etkisi, şirketlerin yönetim tarzı, medya kuruluşlarının yaklaşımı ve düzenleyici ortam gibi faktörlerle şekillendiğinden, her iki görüş de birlikte değerlendirilmelidir.

2.2.25. Salgın Hastalıklar

Salgın hastalıklar, yalnızca halk sağlığını tehdit eden krizler olmanın ötesinde, kamu yönetimi ve özel sektör üzerinde geniş kapsamlı yönetsel etkiler yaratmakta; bu bağlamda denetim süreçleri ve denetim kalitesi de önemli ölçüde etkilenmektedir. Dünya Sağlık Örgütü tarafından 11 Mart 2020 tarihinde pandemi olarak ilan edilen COVID-19 salgını, küresel ölçekte yalnızca sağlık sistemlerini değil, aynı zamanda ekonomik yapıları ve iş dünyasını da derinden etkilemiştir. Salgına bağlı olarak uygulanan sokağa çıkma yasakları, uluslararası seyahat kısıtlamaları ve ekonomik kriz ortamında yaşanan işten çıkarmalar ile işletme kapanmaları, denetim firmalarının faaliyetlerini doğrudan etkilemiştir. Bu dönemde denetim firmaları, özellikle denetim planlaması, uygun ve yeterli kanıt elde etme, denetim raporlarının zamanında hazırlanması, denetim ücretlerinin belirlenmesi ve uzaktan çalışmanın getirdiği iletişim zorlukları gibi konularda çeşitli sorunlarla karşılaşmıştır. Bu durum, denetçilerin mesleki şüphecilik düzeyini ve denetim sürecinin etkililiğini azaltarak denetim kalitesini olumsuz yönde etkilemiştir. Nitekim literatürde de belirtildiği gibi, COVID-19 pandemisi sürecinde denetim kalitesinde düşüş yaşanmasının temel nedenlerinden biri, denetim faaliyetlerinin olağan dışı koşullar altında gerçekleştirilmek zorunda kalınmasıdır (Demirkol ve Kızıl, 2021:138).

Literatürde, salgın hastalıkların denetim üzerindeki etkileri üç ana başlıkta ele alınmaktadır: operasyonel zorluklar, teknolojik adaptasyon süreçleri ve profesyonel yargı kalitesindeki değişimler.

Operasyonel Zorluklar: COVID-19 pandemisi sürecinde uygulanan kısıtlamalar, seyahat yasakları ve sosyal mesafe kuralları, denetim ekiplerinin sahaya erişimini büyük ölçüde engellemiştir. Bu durum, özellikle fiziksel kanıtların toplanmasını zorlaştırarak denetim süreçlerinin zamanlamasını ve kapsamını doğrudan etkilemiştir. Uluslararası Denetçiler Federasyonu

(IFAC), bu süreçte denetçilerin daha önce benzeri görülmemiş düzeyde operasyonel aksaklıklarla karşılaştığını ve bu nedenle alternatif denetim prosedürlerinin geliştirilmesinin zorunlu hale geldiğini belirtmektedir (IFAC, 2020). Örneğin, envanter sayımlarına fiziken katılımın mümkün olmadığı durumlarda, video konferans veya gözetimli kayıt sistemleri gibi yöntemlerle alternatif kanıt toplama teknikleri kullanılmaya başlanmıştır.

Teknolojik Adaptasyon Süreçleri: Pandemi, denetim firmalarının teknolojik dönüşümünü hızlandırmıştır. Dijital denetim yazılımlarının, bulut tabanlı belge paylaşım sistemlerinin ve veri analitiği araçlarının kullanımı yaygınlaşmıştır. Özellikle uzaktan denetim faaliyetlerinde kullanılan çevrim içi platformlar, denetim sürecinin sürekliliğini sağlamak açısından kritik hale gelmiştir. Bununla birlikte, bu adaptasyon süreci, özellikle küçük ve orta ölçekli denetim firmaları için teknik bilgi eksikliği, altyapı yetersizliği ve ek maliyetler nedeniyle önemli zorluklar doğurmuştur (ACCA, 2021). Teknolojik altyapıdaki bu farklılıklar, denetim kalitesinde de heterojenliğe neden olmuştur.

Profesyonel Yargı Kalitesindeki Değişimler: Pandeminin yarattığı ekonomik belirsizlik ortamı, denetçilerin profesyonel yargılarını daha ihtiyatlı kullanmalarını gerektirmiştir. Özellikle işletmelerin sürekliliği, tahminlerin doğruluğu ve değer düşüklüğü gibi alanlarda yapılan değerlendirmeler daha fazla belirsizlik içermekte ve bu durum, denetçilerin muhakeme gücü üzerinde baskı oluşturmaktadır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), COVID-19 sürecinde denetçilerin artan risk ortamında daha yüksek düzeyde profesyonel şüphecilik göstermeleri gerektiğini vurgulamıştır (IAASB, 2020). Bu bağlamda, standartların yorumlanmasında daha esnek fakat temkinli yaklaşımlar geliştirilmiş; raporlama süreçlerinde açıklık ve şeffaflık ön plana çıkarılmıştır.

Sonuç olarak, salgın hastalıklar, denetim süreçlerini yalnızca kısa vadeli operasyonel aksaklıklar bağlamında değil, aynı zamanda yapısal ve metodolojik dönüşümler yönünden de etkilemiştir. Kriz döneminde karşılaşılan zorluklar, denetim mesleğinin dayanıklılık kapasitesini sınamış, teknolojik dönüşüm ihtiyacını hızlandırmış ve profesyonel yargı süreçlerini daha karmaşık hale getirmiştir. Bu etkiler, yalnızca pandemi döneminde değil, sonrasında da denetim standartlarının ve uygulamalarının yeniden gözden geçirilmesini zorunlu kılmıştır. Gelecekte benzer krizlere karşı daha esnek ve dirençli denetim sistemlerinin kurulması için bu süreçten elde edilen deneyimlerin dikkate alınması büyük önem taşımaktadır.

2.3. Bağımsız Denetim Kalitesini Azaltan Faktörler

Literatürde yapılan çalışmalarda; bağımsız denetim kalitesini olumsuz etkileyen faktörlerin, çok boyutlu ve birbiriyle ilişkili olduğu görülmektedir. Bu faktörler arasında, denetçilerin mesleki yeterlilik eksiklikleri (deneyimsizlik, eğitimsizlik, düşük IQ veya duygusal zeka), etik ihlaller (danışmanlık- denetim çıkar çatışması, gerçeğe aykırı raporlama), yapısal sorunlar (düşük denetim ücretleri, yetersiz mevzuat, iç kontrol zayıflıkları) ve çevresel dinamikler (aşırı rekabet, kurumsal yönetim eksikliği) öne çıkmaktadır. Ayrıca, denetçilerin ağır iş yükü, motivasyon düşüklüğü ve teknolojik adaptasyon yetersizliği gibi örgütsel psikoloji kaynaklı engeller de süreci olumsuz etkilemektedir.

Denetim kalitesini azaltan unsurların sistematik biçimde ele alınması, bu faktörlerin etkilerinin daha iyi anlaşılmasına olanak sağlamaktadır. Bu kapsamda yapılan araştırmalar doğrultusunda, denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyen davranışlar ve koşulların anlaşılması önem arz etmektedir. Bu çerçevede denetim kalitesini azaltan davranışlara ilişkin literatürde yapılan çeşitli ampirik ve teorik çalışmalar ışığında aşağıdaki tablo oluşturulmuştur.

Tablo 1. Bağımsız denetim kalitesinin azalmasına neden olan faktörler

Araştırmacı	Bağımsız denetim kalitesinin azalmasına neden olan kriterler
Kızılboga, 2013:116; Yumi vd., 2019; Kowaleski, 2017: 679	Denetim yapılan işletmeye danışmanlık hizmeti verilmesi
Duman, 2008:51	Mesleki özenin gösterilmemesi
Sarıçiçek, 2019:36; Johansen ve Christoffersen, 2017:25; Kung ve Huang, 2013:479; Aghaci ve Chadegani, 2011:315	Mesleğe uygun olmayan davranışların yapılması
Anugrah vd., 2016:344; Smith ve Emerson, 2017; Coram vd., 2008; McKnight ve Wright, 2011:192; Ika, 2019:142;	Finansal tablolarda gerçeğe aykırı yapılan davranışlar
Smith vd., 2018:738; Espinosa vd., 2016:11; Mao Yu, 2015:638	Denetim ücretinin düşük olması
Sarıçiçek, 2019:37; Nehme vd., 2016:385; Maidani vd., 2021:1834; Yanheng Fu, 2020: 75	Denetim süresinin kısa ya da aşırı uzun olması
Boyd, 2004:381; Aghaci ve Chadegani, 2011:315	Deneyimsiz denetçi çalıştırılması
Arrunada, 2000; Alifzuda, 2016	Denetçinin deneyimsiz olması
Nehme vd., 2016:385	Denetim sektöründe rekabetin olması
Paino vd., 2012	İç kontrol sisteminin yetersiz olması
Aghaci ve Chadegani, 2011:315	Denetçi eğitiminin yetersiz olması

Kayrak, 2015:101	Denetim ile ilgili konularda eğitim verilmemesi
Wang vd., 2020:361	Denetim yasasının yetersiz olması
Wenjun, 2014:79-87	Denetlenen işletmeyle ikili ilişkilerin varlığı
Hurley 2016; Fitriany, 2011	Denetçinin iş yükünün fazla olması
Talebkah, 2020: 100; Yan ve Xie, 2016	Denetçinin stresi
Chang vd., 2011:24; Westermann vd, 2015:890;	Teknoloji tabanlı denetim araçlarını kullanmamak
Ika, 2019:142; Fauziah,2017	Denetçinin motivasyon eksikliği
Adams vd., 2015; Grinblatt vd., 2015; Keloharju vd., 2016	Denetçinin IQ seviyesinin düşüklüğü
Vidyantari ve Saputra,2018; Kusuma ve Sukirman,2017; Putri ve Wirawati, 2020	Denetçinin duygusal zekasının düşük olması
Salch ve Aziz, 2019; Menne vd., 2016	Denetçinin ruhsal zeka azlığı
Glover ve Prawitt, 2014:8; Malik, 2018; Shahibah vd., 2020:421	Denetçinin profesyonel şüpheli şekilde davranmaması
Hongqi ve Weifang, 2012: 67-74	Denetçinin rekabet etmemesi
Hammami ve Hendijani 2020:48; Kuselias vd.,2021:59	Denetçilerin medyadan faydalanmaması
Wang vd., 2020:361; Terzi vd, 2014:196	Denetlenen işletmelerde kurumsal yönetimin olmaması
Alifzuda, 2016; Junaidi ve Nurdiono, 2016	Denetçinin bağımsız olmaması
Fanani vd., 2021:575	Denetim yapılan sektörde uzman olmamak
Kasigwa vd., 2013	Denetçinin denetim mevzuatını düzenli takip etmemesi
Ika, 2019:139; Rosnidah,2010; Vogelsang,2018:3-7; Rapina vd, 2020	Denetçilerin bağımsız denetçinin temel ilkelerine uymaması
Memiş ve Çetenak, 2012:209; Yaru, 2018:20; Ying, 2017: 25	Denetlenen işletmelerin firma kazancını öne çıkarması
Hom vd., 2017; Christensen vd., 2021	Kalifiye elemanların işten ayrılması

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere bağımsız denetim kalitesini olumsuz etkileyen faktörlerin çok boyutlu ve birbiriyle ilişkili olduğu görülmektedir. Bu faktörler arasında, denetçilerin mesleki yeterlilik eksiklikleri (deneyimsizlik, eğitimsizlik, düşük IQ veya duygusal zeka), etik ihlaller (danışmanlık- denetim çıkar çatışması, gerçeğe aykırı raporlama), yapısal sorunlar (düşük denetim ücretleri, yetersiz mevzuat, iç kontrol zayıflıkları) ve çevresel dinamikler (aşırı rekabet, kurumsal yönetim eksikliği) öne çıkmaktadır. Ayrıca, denetçilerin ağır iş yükü, motivasyon düşüklüğü ve teknolojik adaptasyon yetersizliği gibi örgütsel psikoloji kaynaklı engeller de süreci olumsuz etkilemektedir. Ayrıca bağımsız denetim kalitesini azaltan bu faktörleri; bireysel, örgütsel, sektörel ve yapısal boyutlarda incelemekte mümkündür.

Bireysel ve Mesleki Yetersizlikler: Denetçilerin nitelikleri, denetim kalitesini doğrudan etkilemektedir. Deneyimsizlik ve yetersiz eğitim, denetçinin analitik becerilerini sınırlandırmaktadır (Karacaer ve Uyar, 2015). Ayrıca, profesyonel şüphecilikten uzak davranışlar, denetçinin potansiyel hataları veya hileli işlemleri tespit etmesini engelleyebilir (Nelson, 2009). Motivasyon eksikliği ve aşırı iş yükü de performans düşüklüğüne yol açarak denetim sürecini zayıflatmaktadır (Svanström, 2013).

Etik ve Bağımsızlık Sorunları: Bağımsız denetimin temel ilkesi olan tarafsızlık, bazı durumlarda ihlal edilebilmektedir (IAASB, 2021). Özellikle, denetlenen firmaya danışmanlık hizmeti verilmesi ve ikili ilişkilerin varlığı, denetçinin bağımsızlığını zedelemektedir (Knechel ve Sharma, 2012). Ayrıca, mesleki etik kurallarına uyulmaması ve denetim standartlarının ihlali, raporların güvenilirliğini sorgulanır hale getirmektedir (SPK, 2022).

Örgütsel ve Sektörel Sorunlar: Denetim firmalarının iç dinamikleri de kaliteyi etkilemektedir. Düşük denetim ücretleri, firmaları daha az kaynak ayırmaya zorlayarak denetim sürecini hızlandırmakta ve detayların gözden kaçmasına neden olmaktadır (DeAngelo, 1981). Aşırı rekabet ortamı, denetim firmalarını maliyet kısıntısına giderek kaliteden ödün vermeye sevk edebilir (Çalışkan, 2018). Bunun yanı sıra, teknoloji tabanlı denetim araçlarının kullanılmaması, verimliliği düşürmekte ve hata riskini artırmaktadır (IIA, 2020).

Yasal ve Kurumsal Zayıflıklar: Denetim mevzuatının yetersizliği ve denetçilerin mevzuatı düzenli takip etmemesi, uygulamada tutarsızlıklara yol açmaktadır (World Bank, 2019). Ayrıca, denetlenen işletmelerde kurumsal yönetim eksikliği, iç kontrollerin zayıflığına ve finansal manipülasyon riskinin artmasına neden olmaktadır (Power, 1997). Kalifiye denetçilerin sektörden ayrılması da uzmanlık kaybına yol açarak denetim kalitesini düşürmektedir (Karacaer ve Uyar, 2015).

Bağımsız denetim kalitesini düşüren faktörlerin çok boyutlu olduğu görülmektedir (Francis, 2004). Bu sorunların çözümü için:

- Denetçi eğitimlerinin iyileştirilmesi ve sürekli mesleki gelişim programlarının uygulanması (Nelson, 2009),
- Etik kuralların sıkı denetimi ve bağımsızlığın korunmasına yönelik düzenlemeler (IAASB, 2021),
- Denetim süreçlerinde teknolojik entegrasyonun artırılması (IIA, 2020),

- Denetim ücretlerinin adil ve yeterli düzeyde belirlenmesi (DeAngelo, 1981),
- Kurumsal yönetim mekanizmalarının güçlendirilmesi (World Bank, 2019) gerekmektedir.

Bu önlemler, denetim kalitesini yükselterek finansal piyasalarda şeffaflık ve güvenin sağlanmasına katkıda bulunacaktır.

Kaynakça

- Abdolmohammadi, M. J., & Shanteau, J. (1992). Personal Attributes Of Expert Auditors. *Organizational Behavior And Human Decision Processes*, 53(2), 158–172. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(92\)90060-K](https://doi.org/10.1016/0749-5978(92)90060-K)
- Abdullaeva, N. J. (2022). Features Of Audit Planning In The Republic Of Uzbekistan. In *International Conferences* (Vol. 1, No. 17, Pp. 29-35)
- Abdullah, M. Dewi Firdaus, Ardiansah M. Noor, Hamidah Nurul, (2017). The Effect Of Company Size, Company Age, Public Ownership And Audit Quality On Internet Financial Reporting, *Sriwijaya International Journal Of Dynamic Economics And Business*, 1(2), S., 153-166
- Abdumannonovna, T. D. (2024). Development And Useful Aspects Of Auditing Activity In Uzbekistan. *Journal Of Education, Ethics And Value*, 3(1), 15-18
- ACCA (2021). Remote Auditing: Challenges And Opportunities In The Post-COVID World. Association Of Chartered Certified Accountants
- ACCA. (2019). Developing Analytical Skills in Auditors. Association of Chartered Certified Accountants. <https://www.accaglobal.com>
- ACCA. (2021). Integrating Data Analytics And Technology Into Sector Audits. Association Of Chartered Certified Accountants. <https://www.accaglobal.com>
- Accounting Insights. (2025, Şubat 24). February 2025 Accounting Insights. Richard Riley and Associates. <https://www.richardrileyassociates.co.uk/2025/02/24/february-2025-accounting-insights/richardrileyassociates.co.uk>
- Adams, M. B. (1994). Agency Theory And The Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12
- Adams, R., M. Keloharju, S. Knüpfer. (2015). Are Ceos Born Leaders? Lessons From Traits Of A Million Individuals. Working Paper, Harvard Business School

- Adili, M., Khodamipour, A., Pourheidari, O. (2018). The Effect Of Audit Team Norms On Auditor Objectivity. *Academy Of Accounting And Financial Studies Journal*, 22(3), 1-8. Retrieved
- Aghaci Chadegani, A. (2011). Review Of Studies On Audit Quality. 2011 International Conference On Humanities, Society And Culture (20):312-317
- Agoglia, C. P., Brazel, J. F., Hatfield, R. C., & Jackson, S. B. (2010). How Do Audit Workpaper Reviewers Cope With The Conflicting Pressures Of Detecting Misstatements And Balancing Client Workloads? *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 29(2), 27-43
- Agoglia, C. P., Hatfield, R. C., & Lambert, T. A. (2015). Audit Team Time Reporting: An Agency Theory Perspective. *Accounting, Organizations And Society*, 44, 1-14
- Ahadiansyah F., Dewi K., Fuadah L., (2019). The Effect Of Workload, Experience, Personality And Professional Scepticism On The Accuracy Of Giving Audit Opinion, Accounting Department, Faculty Of Economics, Universitas Sriwijaya, Palembang, Indonesia, In *Proceedings Of The 4th Sriwijaya Economics, Accounting, And Business Conference (Seabc 2018)*, Pages 458-467 Isbn: 978-989-758-387-2
- AICPA, (2020). Effective Communication Skills for Auditors. AICPA. <https://www.aicpa.org>
- Ajzen, I. (1991). The Theory Of Planned Behavior. *Organizational Behavior And Human Decision Processes*, 50(2), 179-211
- Akinadewo, I. S., Dagunduro, M. E., Osaloni, B. O., & Akinadewo, J. O. (2024). Policeman Theory And Contemporary Auditing In Nigeria: An Empirical Investigation Of Past And Present. *European Journal Of Accounting, Auditing And Finance Research*, 12(1), 56-71
- Aktaş, H. H. (2010). İç Denetçinin Bağımsızlığı Ve Türkiye Uygulamalarına Yönelik Bir Örnek (Doctoral Dissertation, Marmara Üniversitesi (Turkey)
- Aktaş, R. (2010). Bağımsız Denetim. Ankara: Gazi Kitabevi
- Al-Ahdal, W. M., & Hashim, H. A. (2022). Impact Of Audit Committee Characteristics And External Audit Quality On Firm Performance: Evidence From India. *Corporate Governance: The International Journal Of Business In Society*, 22(2), 424-445
- Alastair, L., Minutti-Meza, M. And Ping, Z.H. (2011). "Can Big 4 Versus Non-Big 4 Differences In Audit-Quality Proxies Be Attributed To Client Characteristics?", *The Accounting Review*, Vol. 86 No. 1, Pp. 259-273
- Albawwat, I., Frijat, Y. (2021). An Analysis Of Auditors' Perceptions Towards Artificial Intelligence And Its Contribution To Audit Quality. *Accounting*, 7(4), 755-762

- Alfraih, M. M. (2016). The Role Of Audit Quality In Firm Valuation. *International Journal Of Law And Management*, 58(5):575–598
- Alifzuda, M., (2016). Pengaruh Kecerdasan Emosional, Kecerdasan Spiritual, Dan Tekanan Klien Terhadap Kualitas Audit, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Yogyakarta
- Alles, M. (2015). Drivers Of The Use And Facilitators And Obstacles Of The Evolution Of Big Data By The Audit Profession. *Accounting Horizons*, 29(2), 439–449. <https://doi.org/10.2308/ACCH-51076>
- Alleyne, P.A., Devonish, D. Alleyne, P. (2006). Perceptions Of Auditor Independence In Barbados. *Managerial Auditing Journal*, 21 (6): 621 – 635
- Allport, Gordon. (1961). *Pattern And Growth In Personality*. New York: Holt, Rinehart & Winston. Accessed On 18 November 2021
- Al-Tace, S. H. H., & Flayyih, H. H. (2022). The Impact Of The Audit Committee And Audit Team Characteristics On The Audit Quality: Mediating Impact Of Effective Audit Process. *International Journal Of Economics And Finance Studies*, 14(03), 249-263
- Al-Thuncibat, A. A., Issa, R. T. I. A., & Baker, R. A. A. (2011). Do Audit Tenure And Firm Size Contribute To Audit Quality?: Empirical Evidence From Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 317-334
- Al-Twaijry, A. A., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The Development Of Internal Audit In Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective. *Critical Perspectives On Accounting*, 14(5), 507-531
- Alzeban, A. (2015). The Impact Of Culture On The Quality Of Internal Audit: An Empirical Study. *Journal Of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 57-77
- Amiruddin, A. (2019). Mediating Effect Of Work Stress On The Influence Of Time Pressure, Work-Family Conflict, And Role Ambiguity On Audit Quality Reduction Behavior. *International Journal Of Law And Management*, 61(2), 434-454. <https://doi.org/10.1108/Ijlma-09-2017-0223>
- Anugerah, R., Anita, R., Saria, R.N., Abdillah, M.R., Iskandard, T.M. (2016). The Analysis Of Reduced Audit Quality Behavior: The Intervening Role Of Turnover Intention. *Int. Journal Of Economics And Management*, 10 (S2): 341-353
- Ardillah, K., & Chandra, R. (2022). Auditor Independence, Auditor Ethics, Auditor Experience, And Due Professional Care On Audit Quality. *Accounting Profession Journal (APAJI)*, 4(1)
- Ardillah, R. N., & Chandra, S. (2022). The Effect Of Auditor Characteristics On Audit Quality. *International Journal Of Business, Economics And Law*, 27(2), 14–22

- Arel, B., Brody, R. G., & Pany, K. (2005). Audit Firm Rotation And Audit Quality. *The CPA Journal*, 75(1), 36
- Arens, A A, And J K Loebbecke. (2009). *Auditing; An Intergrated Approach*. 7thed. New Jersey: Prentice Hall, Inc
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2014). *Auditing And Assurance Services: An Integrated Approach* (15th Ed.). Pearson
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017). *Auditing And Assurance Services: An İntegrated Approach* (16th Ed.). Pearson
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2019). *Auditing And Assurance Services: An İntegrated Approach* (16th Ed.). Pearson
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S. (2012). *Auditing And Assurance Service* (14th Ed.) New Jersey: Pearson
- Arifin, J. (2022). Determinants Of The Effectiveness Of Audit Procedures İn Revealing Fraud: An Attribution Theory Approach. *International Journal Of Research İn Business And Social Science* (2147-4478), 11(6), 378-387
- Arifin, Z. (2022). The Role Of Attribution Theory İn Audit Process And Decision-Making. *International Journal Of Accounting, Auditing, And Performance*, 30(1), 77-94
- Arnold, V. (2016). The Changing Technological Environment And The Future Of Behavioural Research İn Accounting. *Accounting & Finance*. 1-25
- Arrunada, B. (2000). Audit Quality: Attributes, Private Safeguards And The Role Of Regulation. Vol 9(2). Hal 205–224. <https://Dx.Doi.Org/10.2139/Ssrn.224593>
- Arslan, Ö. & Karan, M. B. (2019). *Muhasebe Ve Denetimde Uzmanlık*. İstanbul: Beta Yayınları
- Astakoni M.P., Swaputra I.B., Utami N.M.S., Verawati Yenny, (2020). Auditor's Competence And Independence As Determinant Audit Quality With Gender As Moderating Variable, *Journal Of Science*, Received Date: 10 June 2020, Accepted Date: 10 July 2020, P.47-52
- Aswar K., Akbar F.G., Wiguna M., Hariyani E., (2021). Determinants Of Audit Quality: Role Of Time Budget Pressure. *Problems And Perspectives İn Management*, 19(2), 308-319. Doi:10.21511/Ppm.19(2).2021.25
- Ataman, Ü., Hacirüstemoğlu, R., & Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları* (1. Baskı). Alfa Basım Yayım
- Atmadja, AT, Kurniawansaputra, KA (2018). The İnfluence Of Role Conflict, Complexity Of Assignment, Role Obscurity And Locus Of Control On Internal Auditor Performance. *Academy Of Accounting And Financial Studies Journal*, 22 (5), 1–5

- Auditing Accounting. (N.D.). Quality Of Audit Evidence: Ensuring Reliability And Relevance In The Audit Process. <https://Auditingaccounting.Com/Quality-Of-Audit-Evidence-Ensuring-Reliability-And-Relevance-In-The-Audit-Process>
- Audit Xcellence. (2024). Essential Skills For The Modern Auditor: Beyond The Basics. Retrieved From <https://Www.Auditxcellence.Com/Essential-Skills-Modern-Auditor-Beyond/>
- Aziz, M., (2015). Manajemen Investasi Fundamental, Teknikal, Perilaku Investor Dan Return Saham (Fundamental, Technical Investment Management, Investor Behaviour And Stock Return). Yogyakarta: Deepublish Publisher
- Baharud-Din, Z., Shokiyah, A., Ibrahim, M. S. (2014). Factors That Contribute To The Effectiveness Of Internal Audit In Public Sector.The 3rd International Conference On Education And Management Innovation, 70(24), 126-132.Retrieved From [https://Docplayer. Net/19809581-Factors-That-Con- Tribute-To-The-Effectiveness-Of-Internal-Audit-In-Public-Sector. Html](https://Docplayer.Net/19809581-Factors-That-Con-Tribute-To-The-Effectiveness-Of-Internal-Audit-In-Public-Sector.Html)
- Baker Tilly. (2021). Building Strong Client Relationships Through Industry-Specific Expertise. Baker Tilly. <https://Www.Bakertilly.Com>
- Baker, C. R., Bédard, J., & Prat Dit Hauret, C. (2014). The Regulation Of Statutory Auditing: An Institutional Theory Approach. *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 371-394
- Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. (2003). *The Accounting Review*, 78(3), 679-703
- Bamber, E. M., Iyer, V. (2009). The Effect Of Auditing Firms' Tone At The Top On Auditors' Job Autonomy, Organizational-Professional Conflict, And Job Satisfaction. *International Journal Of Accounting & Information Management*, 17(2), 136-150
- Barghathi, Y., Mirani, S., & Khan, N. U. (2021). Audit Quality And Earnings Management After Communicating Key Audit Matters (Kams) In The UAE–Audacity And Auditors' Perspectives. *Journal Of Accounting And Management Information Systems*, 20(2), 173-198
- Barrick, M. R., & Mount, M. K. (1991). The Big Five Personality Dimensions And Job Performance. *Personnel Psychology*, 44(1), 1-26. [https://Doi. Org/10.1111/J.1744-6570.1991.Tb00688.X](https://Doi.Org/10.1111/J.1744-6570.1991.Tb00688.X)
- BDO. (2021). Best Practices And Performance Benchmarking In Industry Audits. BDO Global. <https://www.bdo.com>
- Bedard, J. C., Ettredge, M., Johnstone, K. M. (2006). Using Electronic Audit Workpaper Systems In Audit Practice: Task Analysis, Learning, And Resistance. *Learning, And Resistance* (March 2006)

- Bell, T. B., Causholli, M., & Knechel, W. R. (2015). Audit Firm Tenure, Non-Audit Services, And Internal Assessments Of Audit Quality. *Journal Of Accounting Research*, 53(3), 461-509. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12077>
- Berberoğlu, P. B., Ersoy, A., And Dönmez, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(9), 52-78
- Betti, N., Desimone, S., Gray, J., & Poncin, I. (2024). The Impacts Of The Use Of Data Analytics And The Performance Of Consulting Activities On Perceived Internal Audit Quality. *Journal Of Accounting & Organizational Change*, 20(2), 334-361. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2022-0125>
- Betti, N., Sarens, G., & Poncin, I. (2021). Effects Of Digitalisation Of Organisations On Internal Audit Activities And Practices. *Managerial Auditing Journal*, 36(6), 872-888
- Bol, J. C., C. Estep, F. Moers, And M. E. Peecher. (2018). The Role Of Tacit Knowledge In Auditor Expertise And Human Capital Development. *Journal Of Accounting Research* 56 (4): 1205– 1252
- Bonful, H. A., Addo-Lartey, A., Aheto, J. M., Ganle, J. K., Sarfo, B., & Aryeetey, R. (2020). Limiting Spread Of COVID-19 In Ghana: Compliance Audit Of Selected Transportation Stations In The Greater Accra Region Of Ghana. *Plos One*, 15(9), E0238971
- Bonner, S. E., & Lewis, B. L.(1990). Determinants Of Auditor Expertise. *Journal Of Accounting Research*, 28, 1-20
- Boumediene Salem Lotfi, Boumediene Emna, Amara Ikram. (2017). “The Impact Of Fair Value On Audit Quality: Evidence From Tunisia” *Accounting & Taxation*, Vol. 9, No. 1, 2017, Pp. 29-38 Issn: 2157-0175
- Boyd, C. (2004). The Structural Origins Of Conflicts Of Interest In The Accounting Profession. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 377-398. [Doi:10.5840/Beq200414325](https://doi.org/10.5840/Beq200414325)
- Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). *Modern Auditing: Assurance Services And The Integrity Of Financial Reporting* (8th Ed.). Wiley.
- Bozkurt, D. (1998). [Kitap Adı]. Yayınevi, S. 32-33
- Brazel, J. F., Agoglia, C. P., Hatfield, R. C. (2004). Electronic Versus Face-To-Face Review: The Effects Of Alternative Forms Of Review On Auditors’ Performance. *The Accounting Review*, 79(4), 949-966
- Breger, D., Edmonds, M., & Ortegren, M. (2020). Internal Audit Standard Compliance, Potentially Competing Duties, And External Auditors’

- Reliance Decision. *Journal Of Corporate Accounting & Finance*, 31(1), 112-124
- Broberg P., Tagesson T., Argento D., Gyllengahrn H., Mårtensson O., (2017). "Explaining The Influence Of Time Budget Pressure On Audit Quality In Sweden," *J. Manag. Gov.*, Vol. 21, No. 2, Pp. 331–350, 2017
- Brown, D. L., Shu, S. Z., Soo, B. S., & Trompeter, G. M. (2013). The Insurance Hypothesis: An Examination Of KPMG's Audit Clients Around The Investigation And Settlement Of The Tax Shelter Case. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 32(4), 1-24
- Brown, P., & Raghunandan, K. (1995). Audit Quality And Pricing Of Discretionary Accruals. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 14(1), 69–76
- Brown, S. V., & Knechel, W. R. (2016). Auditor–Client Compatibility And Audit Firm Selection. *Journal Of Accounting Research*, 54(3), 725-775
- Brown, V. L., Gissel, J. L., Gordon Neely, D. (2016). Audit Quality Indicators: Perceptions Of Junior-Level Auditors. *Managerial Auditing Journal*, 31(8-9), 949-980. Doi:10.1108/MAJ-01-2016-1300
- Bruggen, A. (2015). "An Empirical Investigation Of The Relationship Between Workload And Performance", *Management Decision*, 53(10): 2377-2389
- Buchanan, S., & Gibb, F. (2008). The Information Audit: Theory Versus Practice. *International Journal Of Information Management*, 28(3), 150-160
- Cahan, S. F., & Sun, J. (2015). The Effect Of Audit Experience On Audit Fees And Audit Quality. *Journal Of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 78-100
- Cai, J., Wang, T., & Zhang, Y. (2019). Computer-Assisted Instruction (CAI) Integrated Case Method-Flipped Classroom: Innovative Instructional Model To Improve Problem-Solving Skill And Learning Outcome Of TVET Students. *Psychology And Education: A Multidisciplinary Journal*, 16(3), 323–328
- Cameran, M., Campa, D., & Francis, J. R. (2022). The Relative Importance Of Auditor Characteristics Versus Client Factors In Explaining Audit Quality. *Journal Of Accounting, Auditing & Finance*, 37(4), 751-776
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Client Size, Auditor Specialization And Fraudulent Financial Reporting. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 651-668
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Ye, Z. (2011). Corporate Governance Research In Accounting And Auditing: A Synthesis. *Accounting Horizons*, *25*(4), 819-848. <https://doi.org/10.2308/ACCH-50093>

- Cardinaels E., Stouthuysen K., Reusen E., Darmawan V., (2021). The Imitation Behaviors Of Junior Auditors: Does It Enhance Or Hamper Audit Quality, *Foundation Of Auditing Research*, 2-3-4-30
- Cardinaels, E., Stouthuysen, K., Reusen, E., & Darmawan, V. (2022). The Imitation Behavior Of Junior Auditors: Does It Improve Or Impair Auditor Judgment?
- Center For Audit Quality (CAQ). (2022). Auditor Independence: A Cornerstone Of Audit Quality. <https://www.thecaq.org/Auditor-Independence-A-Cornerstone-Of-Audit-Quality-2>
- Chang, H., Chen, J., Duh, R. R., Li, S. H. (2011). Productivity Growth In The Public Accounting Industry: The Roles Of Information Technology And Human Capital. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 30(1), 21-48
- Chang, Y., Chen, H., Cheng, RK, Chi, W. (2019). Journal Of Contemporary Accounting & Economics The Impact Of Internal Audit Attributes On The Effectiveness Of Internal Control Over Operations And Compliance. In *Journal Of Contemporary Accounting & Economics* (Vol. 15, Issue 1, Pp.19). Elsevier. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002>
- Characteristics Of Entrants To The Profession. *The CPA Journal*, 72(8), 67.
- Chen, G., P. N. Sharma, S. K. Edinger, D. L. Shapiro, And J.-L. Farh. (2011). Motivating And Demotivating Forces In Teams: Cross-Level Influences Of Empowering Leadership And Relationship Conflict. *Journal Of Applied Psychology* 96(3):541-557
- Chi, H. Y., & Chin, C. L. (2011). Firm Versus Partner Measures Of Auditor Industry Expertise And Effects On Auditor Quality. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 30(2), 201-229
- Chiu, V., Liu, Q., Vasarhelyi, M. A. (2014). The Development And Intellectual Structure Of Continuous Auditing Research. *Journal Of Accounting Literature*, 33(1), 37-57
- Choi, J.-H., Kim, J.-B., & Zang, Y. (2010). Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality? *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 29(2), 115-140. <https://doi.org/10.2308/Aud.2010.29.2.115>
- Christ, M. H., Eulerich, M., Krane, R., & Wood, D. A. (2021). New Frontiers For Internal Audit Research. *Accounting Perspectives*, 20(4), 449-475
- Christensen, B., N. Newton, And M. Wilkins. (2021). How Do Team Workloads And Team Staffing Affect The Audit? Archival Evidence From U.S. Audits. *Accounting, Organizations, And Society*, Forthcoming
- Chung, J., Farrar, J., Puri, P., Thorne, L. (2010). Auditor Liability To Third Parties After Sarbanes-Oxley: An International Comparison Of

- Regulatory And Legal Reforms. *Journal Of International Accounting, Auditing And Taxation*, 19:66–78
- Coates, J. C. (2007). The Goals And Promise Of The Sarbanes-Oxley Act. *The Journal Of Economic Perspectives*, 21(1), 91–116. <https://doi.org/10.1257/Jep.21.1.91>
- Cohen, J. R., & Simnett, R. (2023). CSR And Financial Reporting Integration. *Journal Of Business Ethics*, 185(2), 411–428
- Cohen, J., & Hanno, D. M. (2000). Auditors' Consideration Of Corporate Governance And Management Control Philosophy In Preplanning And Planning Judgments. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 19*(2), 133–146. <https://doi.org/10.2308/Aud.2000.19.2.133>
- Cook, E., & Kelley, T. (1988). Auditor Stress And Time-Budgets. *The CPA Journal*, 58(7), 83
- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., Woodliff, D. R. (2008). The Moral Intensity Of Reduced Audit Quality Acts, *Auditing: A Journal Of Practice And Theory*, 27(1):127–49
- Corbella, S. Et Al. (2015) Audit Firm Rotation, Audit Fees And Audit Quality: The Experience Of Italian Public Companies, *Journal Of International Accounting, Auditing And Taxation*. Elsevier Inc., 25, Pp. 46–66. [Doi: 10.1016/j.intaccudtax.2015.10.003](https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2015.10.003)
- Cordery, C. J., & Hay, D. C. (2022). Public Sector Audit In Uncertain Times. *Financial Accountability & Management*, 38(3), 426–446
- Cordoş, G. S., Fülöp, M. T., & Măgdaş, N. (2020). The Concept Of Corporate Reporting And Audit Quality. In *Management Accounting Standards For Sustainable Business Practices* (Pp. 251–271). IGI Global
- Cortese, C. (2011). Standardizing Oil And Gas Accounting In The US In The 1970s: Insights From The Perspective Of Regulatory Capture. *Accounting History*, 16(4), 403–421
- COSO. (2013). Internal Control—Integrated Framework. Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission
- Crane, A., Matten, D. (2010). *Business Ethics: Managing Corporate Citizenship And Sustainability In The Age Of Globalization*. Oxford: Oxford University Press
- Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). *Journal Of Accounting And Economics*, 19(2–3), 297–322
- Curtis, M. B., Payne, E. A. (2008). An Examination Of Contextual Factors And Individual Characteristics Affecting Technology Implementation Decisions In Auditing. *International Journal Of Accounting Information Systems*, 9(2), 104–121

- Çalışkan, A. (2018). Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler: Türkiye’deki Büyük Ve Küçük Denetim Firmaları Arasında Bir Karşılaştırma. *Muhasebe Ve Denetim Dergisi*, 15(2), 45-68
- Darono, A., Febrian. (2018). *Power Query Untuk Auditor*. Jakarta: PT. Elex Media Komputindo.
- Deangelo, L. E. (1981). Auditor İndependence, “Low Balling”, And Disclosure Regulation. *Journal Of Accounting And Economics*, 3(2), 113–127
- Deangelo, L. E. (1981). Auditor Size And Audit Quality. *Journal Of Accounting And Economics*, 3(3), 183-199
- Defond, M., Zhang, J. (2014). A Review Of Archival Auditing Research. *Journal Of Accounting And Economics*, 58(2), 275-326
- Deloitte. (2020). Audit Committee Briefing: COVID-19 İmplications For Financial Reporting And Auditing. <https://www2.deloitte.com>
- Deloitte. (2020). The Role Of Technology İn Modern Audit Practices. Deloitte Insights. <https://www2.deloitte.com>
- Deloitte. (2021). Risk Assessment And Materiality İn İndustry-Specific Audits. Deloitte Insights. <https://www.deloitte.com>
- Demir, E. (2015). Kobilerin Muhasebe Paket Programı Seçim Kriterleri Ve Bu Alandaki Farkındalıkları, *The Journal Of Academic Social Science Studies*, 33, 411-424
- Demir, E., Çiftci, Y. (2016). Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması. *KMÜ Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 18 (31): 88-97
- Demirkol, V., & Kızıl, C. (2021). COVID-19 Sürecinin Denetim Üzerindeki Etkisi. In O. Özdemir & S. Boğa (Eds.), *Yeni Milat: COVID-19 – İktisadi, Finansal Ve Kurumsal Yönleriyle* (Pp. 137–161). Gazi Kitabevi. Dowling, 2009)
- Dengler, K., Matthes, B., 2018. The İmpacts Of Digital Transformation On The Labour Market: Substitution Potentials Of Occupations İn Germany. *Technol. Forecast. Soc.* 137, 304316
- Dey, R. M.; Robin A., Tessonı D., (2012). “Advisory Services Rise Again At Large Audit Firms.” *Cpa Journal* 82 (2012): 58–67
- Dezoort, F. T., & Lord, A. T. (1997). A Review And Synthesis Of Pressure Effects Research İn Accounting. *Journal Of Accounting Literature*, 16, 28–85
- Dinarjito A., Febriansyah L, (2021), Analysis Of The Effect Of Public Accounting Firms Reputation On Audit Quality, Article in *International Journal of Scientific & Technology Research* January, <https://www.researchgate.net/publication/339253420>

- Dionne, G., & Triki, T. (2005). Risk Management And Corporate Governance: The Importance Of Independence And Financial Knowledge For The Board And The Audit Committee. Available At SSRN 686470
- Doğan, K. C. (2015). Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim Ve Kamu Yönetimindeki Yeri. *Ombudsman Akademik*, (3), 107-141
- Duff, A. (2004). *Audit Quality: Dimensions Of Audit Quality*. Edinburgh: The Institute Of Chartered Accountants Of Scotland, Edinburgh. https://www.icas.com/__Data/Assets/Pdf_File/0015/7710/66-Auditqual-Dimensions-Of-Audit-Quality-Duff-ICAS.Pdf (02.02.2017)
- Duman, Ö. (2008). Muhasebe Denetimi Ve Raporlama. Tesmer Yayın No:78, 2. Baskı, Ankara
- Edge, B. (2005). *Restoring Public Trust. Ethics And Auditing*. Campbell, T. And Houghton, K. (Ed.), Published By ANU E Press, ISBN 1 920942 26 2 (Online). (29.03.2019)
- Elitzur, R.; A. Gaviyous; And Y. Minchuk. (2016). “Audit Fees Post-Sox: An Auction Model.” Working Paper, University Of Toronto, Ben Gurion University, And Shamoon College Of Engineering, 2016. Available At <http://ssrn.com/abstract=2801202>
- Emby, C., Zhao, B., Sieweke, J. (2019). Audit Senior Modeling Fallibility: The Effects Of Reduced Error Strain And Enhanced Error-Related Self-Efficacy On Audit Juniors’ Responses To Self-Discovered Errors. *Behavioral Research In Accounting* 31 (2): 17– 30
- Erkkilä, T. (2020). *Ombudsman As A Global Institution: Transnational Governance And Accountability*. Springer Nature
- Ernst & Young. (2021). The Impact Of Regulatory Knowledge In Audit Effectiveness. Ey Global. <https://www.ey.com/insights/regulatory-compliance>
- Erten, M. (2018). Bağımsız Denetçilerde Rol Belirsizliği, Rol Çatışması Ve Algılanan İş Yükünün İş Tatmini Üzerindeki Etkisi (Master’s Thesis, Işık Üniversitesi)
- Eschenbrenner, B., Nah, F. F. H., Telaprolu, V. R. (2015). Efficacy Of Social Media Utilization By Public Accounting Firms: Findings And Directions For Future Research. *Journal Of Information Systems*, 29(2), 5-21
- Espinosa-Pike, M., Barrainkua, I. (2016). An Exploratory Study Of The Pressures And Ethical Dilemmas In The Audit Conflict/Un Estudio Exploratorio De Las Presiones Y Dilemas Éticos En El Conflicto De Auditoría. *Revista De Contabilidad*, 19(1), 10-20. doi:<http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.10.001>
- Erzioni, A. (2009). The Capture Theory Of Regulations—Revisited. *Society*, 46, 319-323

- EY. (2020). Continuous Learning And Development İn Auditing. Ernst & Young Global Limited. <https://www.ey.com>
- EY. (2020). How COVID-19 is changing the audit. <https://www.ey.com>
- FAC (2020). Audit Considerations Related to COVID-19. International Federation of Accountants
- Falco, G., Shneiderman, B., Badger, J., Carrier, R., Dahbura, A., Danks, D., ... & Yeong, Z. K. (2021). Governing AI Safety Through Independent Audits. *Nature Machine Intelligence*, 3(7), 566-571
- Falco, S. D., Sarens, G., & Piot, C. (2021). The Importance Of Auditors' Professional Skepticism: An Exploratory Study. *Managerial Auditing Journal*, 36(5), 669–690. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2020-2585>
- Fanani Z., Budi V.M.F, Utama A. A. G.S, (2021). Specialist Tenure Of Audit Partner And Audit Quality, Accounting Department, Economic and Business Faculty, Universitas Airlangga, Surabaya, Indonesia, *Accounting* 7 (2021) 573–580
- FasterCapital. (2025). New Funding Opportunities And Platform Expansions İn 2025. Retrieved May 8, 2025, from <https://fastercapital.com/news.html>
- Fauziah. (2017). Pengaruh Kompetensi, Independen, Dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Dalam Pengawasan Keuangan Daerah. *Riset dan Jurnal Akuntansi*. Vol. 1, No. 1
- Fischer, P., And S. Huddart. (2008). Optimal Contracting With Endogenous Social Norms. *The American Economic Review* 98: 1459–75
- Financial Times. (2023, May 5). Why Don't Auditors Find Fraud? <https://www.ft.com/content/9f16dc90-Ea79-4abf-92f9-2391b2b73ced>
- Fitriany F., (2011). Analisis Komprehensif Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit. Disertasi Universitas Indonesia. Accessed On 24 August 2021
- Fogarty, T. J., Singh, J., Rhoads, G. K., & Moore, R. K. (2000). Antecedents And Consequences Of Burnout İn Accounting: Beyond The Role Stress Model. *Behavioral Research İn Accounting*, 12(1), 31–67
- Francis, J. R. (2004). What Do We Know About Audit Quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345-368. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003>
- Francis, J. R. (2011). A Framework For Understanding And Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>
- Francis, J.R. and Yu, D.M. (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review*, 84, 1521-1552. Accessed on 22 September 2021

- Frost & Sullivan. (2020). Understanding Key Performance Indicators In Sector Audits. Frost & Sullivan Research. <https://www.frost.com>
- Garcia-Blandon, J., Argiles-Bosch, J. M. (2018). Audit Partner Industry Specialization and Audit Quality: Evidence from Spain. *International Journal of Auditing*, 22(1), 98-108
- Gaver, J. J., Utke, S. (2018). Audit Quality and Specialist Tenure. *The Accounting Review*, 94(3), 113-147
- Gill, C., Mullen, T., & Vivian, N. (2020). The managerial ombudsman. *The Modern Law Review*, 83(4), 797-830
- Glover, S. M., Prawitt, D. F. (2014). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues In Auditing*, 8(2), 1-10
- Godfrey, J. M., & Langfield-Smith, I. A. (2005). Regulatory Capture In The Globalisation Of Accounting Standards. *Environment And Planning A*, 37(11), 1975-1993
- Grabner, I., Vienna, W., & Haesebrouck, K. (2019). Literature Review The Effect Of Audit Culture On Audit Quality. *Found Audit Res*
- Grant Thornton. (2019). Risk-Based Approach In Modern Audits. Grant Thornton International Ltd. <https://www.grantthornton.com>
- Gray, I., & Manson, S. (2011). *The Audit Process: Principles, Practice and Cases* (5th ed.). Cengage Learning
- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., & Kadous, K. (2015). Audits Of Complex Estimates As Verification Of Management Numbers: How Institutional Pressures Shape Practice. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 833-863
- Grinblatt, M., Ikäheimo, S., Keloharju, M. and S. Knüpfer. (2015). IQ and Mutual Fund Choice. *Management Science*, 62: 924-944.
- Grosu, M., Chersan, I. C. (2013). Information Risk and Insurance Theory in Financial Audit. *Annals of the University Dunarea de Jos of Galati: Fascicle: I, Economics & Applied Informatics*, 19(1)
- Gul, F., Fung, S. and Jaggi, B. (2009), Earnings Quality: Some Evidence On The Role Of Auditor Tenure And Auditors' Industry Expertise, *Journal Of Accounting And Economics*, Vol. 47 No. 3, pp. 265-287
- Güngör Karyagdı, N. (2018). Finansal Okuryazarlık Ve Farkındalığının Belirlenmesine yönelik Bitlis Eren Üniversitesi SBMYO Öğrencileri Üzerine Bir Uygulama. *İşletme Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 110-126
- Güredin, E. (2007). Sarbanes-Oxley Yasasının Muhasebe Ve Denetim Mesleği Üzerindeki Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 80, 87-104

- Güredin, E. (2010). “Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Türkmen Kitabevi, İstanbul, ss. 105-128
- Güredin, O. (1994). Bağımsız Denetimin Finansal Raporlamadaki Rolü Ve Önemi. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, 16(1), 16-35
- Haeridistia, N., & Fadjarenic, A. (2019). The Effect Of Independence, Professional Ethics & Auditor Experience On Audit Quality. International Journal Of Scientific & Technology Research, 8(2), 24-27
- Halim, A., Sutrisno, T., Rosidi, Achsin, M. (2014). Effect Of Competence And Auditor Independence On Audit Quality With Audit Time Budget And Professional Commitment As A Moderation Variable. International Journal Of Business And Management Invention, 3(6), 64-74. Retrieved From [Http://Ijbmi. Org/Papers/Vol \(3\)6/Version-1/ I0361064074.Pdf](http://ijbmi.Org/Papers/Vol(3)6/Version-1/I0361064074.Pdf)
- Hall, J. A., & Singletone, T. (2007). Information Technology Auditing And Assurance. Mason: Cengage Learning
- Hall, J. A., Singelton, T. (2007). Information Technology Auditing And Assurance (Second Edition). Jakarta: Salemba Empat
- Hammami, A., Ve Hendijani Zadeh, M. (2020). Audit Quality, Media Coverage, Environmental, Social, And Governance Disclosure And Firm Investment Efficiency: Evidence From Canada. International Journal Of Accounting & Information Management, 28(1), 45-72
- Hancock, J. I., D. G. Allen, F. A. Bosco, K. R. McDaniel, C. A. Pierce. (2013). Meta-Analytic Review Of Employee Turnover As A Predictor Of Firm Performance. Journal Of Management 39 (3): 573-603
- Handoko B.L., Pamungkas H.R., (2020), “Effect of Independence, Time Budget Pressure, And Auditor Ethics On Audit Quality” International Journal Of Psychosocial Rehabilitaion, Vol, 24, Issuc 9, 2020, Issn: 1475-7192, P.1-6
- Handoko B.L., Swat A., Lindawati L., Rizky A.F., (2020). “The Effect Of Auditor Expertise, Obedience Pressure and Time Budget Pressure To Audit Judgment,” No. 14384, Pp. 14384–14390, 2020
- Handoko, B. L., & Thomas, G. N. (2021). How Audit Firm Size Moderate Effect of TOE Context toward Auditor Adoption of Technology. Turkish Journal of Computer and Mathematics Education (TURCOMAT), 12(6), 1518-1526
- Harris, S. (2014). The Rise Of Advisory Services In Audit Firms. Public Company Accounting Over- Sight Board At The Practicing Law Institute 12th Annual Directors’ Institute On Corporate Governance. 24 November 2014
- Harris, S. (2015). Issues For The Academic Community To Consider. Public Company Accounting Oversight Board At The Pcaob/Aaa Annual Meeting. 16 April 2015

- Hasanuddin, R., Sjahrudin, H. (2017). The Structure of Emotional Intelligence, Spiritual Intelligence, and Its Relationship with Work Enthusiasm and Auditor Performance. 10.5296/wjbm. v3i1.11321
- Hasasyeganeh, Y. and Azinfar, K. (2010), The Relationship Between Audit Quality And Size Of Auditing Firm, Review Accounting, Auditing, Management Faculty Of Tehran University, Vol. 17 No. 61, pp. 85-98 (in Persian)
- Hashem, R. E. E. D. R., Mubarak, A. R. I., & Abu-Musa, A. A. E. S. (2023). The Impact Of Blockchain Technology On Audit Process Quality: An Empirical Study On The Banking Sector. International Journal of Auditing and Accounting Studies, 5(1), 87-118
- Haskins, M. E., & Nellen, A. P. (2004). Auditing And Assurance Services: A Systematic Approach. McGraw-Hill.
- Hausknecht, J. P., Trevor. C. O. (2011). Collective Turnover At The Group, Unit, And Organizational Levels: Evidence, Issues, And Implications. Journal of Management 37: 352–388
- Hausknecht, J., Holwerda J., (2013). When Does Employee Turnover Matter? Dynamic Member Configurations, Productive Capacity, And Collective Performance. Organization Science 24 (1): 210-225
- Hay, D. (2018). The Future Of Auditing. Routledge
- Hegazy, M. A., Hegazy, K. A., & Hegazy, M. H. (2015). The Impact Of Auditor's Specialization In Industry On Audit Quality. Accounting And Finance Research, 4(1), 138–148. <https://doi.org/10.5430/afr.v4n1p138>
- Hegazy, M., Al-Sabagh, A. ve Hamdy, R. (2015). The Effect Of Audit Firm Specialization On Earnings Management And Quality Of Audit Work. Journal Of Accounting and Finance, 15(4), 143-164
- Henock, L. (2005). Acquirers Abnormal Returns, Audit Firm Size And The Small Auditor Clientele Effect, Journal Of Accounting And Economics, Vol. 40 No. 1, pp. 75-99
- Herda, D., Lavelle J. (2012). The Auditor-Audit Firm Relationship And Its Effect On Burnout And Turnover Intention. Accounting Horizons 26 (4): 707-723
- Herliansyah, Y., Indriawati, F., Ilyas, M. (2013). Emotional Intellegence and Audit Quality. http://digilib.mercubuana.ac.id/manager/t!@file_artikel_abstrak/Isi_Artikel_623299092043.pdf
- Hogan, C. E., & Wilkins, M. S. (2008). Evidence On The Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees In The Presence Of Internal Control Deficiencies? Contemporary Accounting Research, 25(1), 219-242. <https://doi.org/10.1506/car.25.1.9>

- Hom, P. W., Lee, T. W., Shaw, J. D., and Hausknecht, J. P. (2017). One Hundred Years Of Employee Turnover Theory And Research. *Journal Of Applied Psychology* 102 (3): 530
- Hongqi Y, Weifang H., (2012). Regional Competitive Advantages And Audit Quality Of Accounting Firms[J]. *Audit Research*, s.67-74
- Houghton, K.A., Jubb, C.A. (2005). Independence: Regulation, Oversight And Inspection. *Ethics and Auditing*. Campbell, T. and Houghton, K. (Ed.), Published by ANU E Press, ISBN 1 920942 26 2 (online). (30.03.2019)
- <https://www.mevzuat.tr/Guncel-Mevzuat/Bilgi-Sistemleri-Ve-Is-Surecleri-Bagimsiz-Denetimi-Hakkinda-Yonetmelik-Kapsaminda-Hazirlanacak-Olan-Bagimsiz-Denetim-Raporunun-Icerik-Ve-Sekline-Iliskin-Usul-Ve-Esaslari-Belirlendi/33511/15.04.2022>
- Hurley, P. J. (2016). Ego Depletion And Auditors' Busy Season. Working Paper. Northeastern University. Available At SSRN 2629337
- IAASB (2012). Professional Skepticism In An Audit Of Financial Statements. <https://www.iaasb.org/Publications/Staff-Questions-Answers-Professional-Skepticism-Audit-Financial-Statements-2>
- IAASB (2020). COVID-19: Implications for Auditors. International Auditing and Assurance Standards Board
- IAASB (2020). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. <https://www.iaasb.org>
- IAASB (2020). ISA 200: Overall Objectives Of The Independent Auditor And The Conduct Of An Audit In Accordance With International Standards On Auditing. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-200_0.pdf
- IAASB (2021). Handbook Of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements. IFAC.
- IAASB (2021a). ISA 315 (Revised): Identifying And Assessing The Risks Of Material Misstatement. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Revised-2021.pdf>
- IAASB. (2020). Challenges In Auditing Fair Value Measurements In The Current Market Environment. <https://www.iaasb.org>
- IAASB. (2021). International Standard on Auditing 220 (Revised): Quality Management for an Audit of Financial Statements
- IAASB. (2022). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements
- IAESB. (2017). International Education Standards (IESs). International Accounting Education Standards Board

- ICAEW. (2021). Continuous Professional Development In Auditing. Institute Of Chartered Accountants in England and Wales. <https://www.icaew.com>
- Idawati, W. Gunawan, A. (2015). Effect Of Competence, Independence, And Professional Skepticism Against Ability To Detect Fraud Action In Audit Assignment. *Ijaber*, 13(7): 5123- 5138.
- IESBA. (2022). Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. International Federation of Accountants (IFAC). <https://www.ethicsboard.org>
- IFAC (2016). Guide To Quality Control For Small- And Medium-Sized Practices. <https://www.ifac.org>
- IFAC (2018). Handbook Of The International Code Of Ethics For Professional Accountants. New York: IFAC
- IFAC. (2018). International Code of Ethics for Professional Accountants. International Federation of Accountants
- IFAC. (2020). International Education Standards (IESs). Retrieved from <https://www.ifac.org>
- IFAC. (2020). International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1): Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements. New York: International Federation of Accountants.
- IFAC. (2023). International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards). <https://www.ifac.org>
- Ika M., (2019). The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees, and Auditor's Motivation on Audit Quality, *Journal of Islamic Banking and Finance*, Vol. 3 No.2, 2654-8569 (E-ISSN) /2654-8577 (P-ISSN)
- Ilaboya, O.J. Izien, O.F. (2014). Audit Firm Characteristics And Audit Quality In Nigeria. *International Journal Of Business And Economics Research*, Vol. 3 No. 5, pp. 187-195
- Imbaruddin, A., & Saeni, A. A. (2021). The Role Of Ombudsman In Improving Accountability Of Government Public Services. In 2nd International Conference on Administration Science 2020 (ICAS 2020) (pp. 195-197). Atlantis Press.
- Indeed. (2025). Senior Auditor Skills: A Guide For Job Seekers. Retrieved From <https://uk.indeed.com/career-advice/cvs-cover-letters/senior-auditor-skills>
- ISA 580. (2018). Written Representations. International Auditing and Assurance Standards Board.
- Isaac, P., Febrian, A., Perdana, H. D., Widjajanto, A. (2015). Influence of Audit Rotation, Workload and Specialization on Audit Quality, on Indonesian

- Stock Exchange Listed Manufacturing Companies 2009-2013. *Journal of Organization and Management*, 11(2), 183
- ISO. (2018). ISO 19011:2018 Clause 7.2.3 Knowledge And Skills. Retrieved from <https://preteshbiswas.com/2023/12/10/iso-190112018-clause-7-2-3-knowledge-and-skills/>
- Ittonen, K. I. M. (2010). A Theoretical Examination Of The Role Of Auditing And The Relevance Of Audit Reports
- Ittonen, K. I. M. (2010). A Theoretical Examination Of The Role Of Auditing And The Relevance Of Audit Reports
- İnce S., (2022). Bağımsız Denetim Standartlarının Denetim Sürecine Etkileri Ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Bilecik
- İnce, S. (2022). Bağımsız Denetimin İşletmelere Sağladığı Faydalar. *Denetim Ve Finansal Araştırmalar Dergisi*, 25(2), 45-62
- Jaya, S. M., Sudarma, M., & Rockhudin, R. (2018). Role Of Auditor Performance Mediation In Acceptance Of Auditor Dysfunctional Behavior: Attribution Theory Perspective And Role Theory. *Jurnal Aplikasi Manajemen*, 16(4), 673-685
- Johansen, T. R., Christoffersen, J. (2017). Performance Evaluations In Audit Firms: Evaluation Foci And Dysfunctional Behaviour. *International Journal of Auditing*, 21(1), 24-37. doi:10.1111/ijau.12079
- Johnston, M. K., Reichard, R. J., & Mark, B. (2017). Auditor Conscientiousness And Detection Of Material Misstatements. *Journal Of Accounting Research*, 55(3), 571-604
- Johnstone, K. M., & Bedard, J. C. (2004). Audit Firm Portfolio Management Decisions. *Journal Of Accounting Research*, 42(4), 659-690
- Johnstone, K. M.; Sutton M. H., Warfield T. D., (2001). Antecedents And Consequences Of Independence Risk: Framework For Analysis.” *Accounting Horizons* 15: 1–18
- Jones, A., Norman, C. S., & Wier, B. (2010). Healthy Lifestyle As A Coping Mechanism For Auditors. *Accounting Horizons*, 24(1), 41–60
- Junaidi Ve Nurdiono. (2016). Kualitas Audit Perspektif Opini Going Concern. Yogyakarta: CV. Andi Offset. <https://books.google.co.id/books?id=5xo6DgAAQBAJ&p>
- Junaidi, J., & Nurdiono, N. (2016). The Effectiveness Of Audit Committee And Audit Quality In Reducing Earnings Management. *Journal Of Business and Retail Management Research*, 10(3), 32–44
- Justiana, D., (2010). Pengaruh Etika, Independensi, Pengalaman dan Keahlian Auditor Terhadap Opini Audit. Universitas Syarif Hidayatullah Jakarta. Accessed on 23 March 2018

- Kallunki, J., J.-P. Kallunki, L. Niemi, and H. Nilsson. 2019. IQ And Audit Quality: Do Smarter Auditors Deliver Better Audits? *Contemporary Accounting Research*, This Issue
- Kallunki, J.P., Niemi L., Nilsson H., (2015). Do Smarter Auditors Have More Important Clients? Archival Evidence Based On Unique IQ Data On Swedish Auditors, Article In SSRN Electronic Journal January 2015, S. 1-56
- Kamath, R., Huang, T.-C., Moroney, R. A. (2018). Auditor Rotation And Perceived Competence And Independence: The Effect Of Fees And Industry Specialization. *Journal Of International Accounting Research*, 17(3), 153-175
- Karacaer, S., & Uyar, A. (2015). Bağımsız Denetim Ve Kalite: Türkiye’deki Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. Nobel Akademik Yayıncılık
- Karagül, B., & Ekşi, İ. H. (2018). Denetim Ücretleri Ve Denetim Kalitesi İlişkisi: BIST Örneği. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, 77, 1-18
- Karagül, B., & Ekşi, İ. H. (2018). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 77, 1-18
- Karahan, M. (2017). Türkiye, ABD ve AB’de Muhasebe Denetiminin Karşılaştırılması. *Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 274-288
- Karahan, M., ve İğde, M. (2017). Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde İç Kontrolün Rolü. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(-), 143-158. <https://doi.org/10.29029/busbed.361831>
- Kasigwa, G., Munene, J. C., Ntayi, J., Nkote, I. (2013). Reduced audit quality behavior among auditors in Uganda. *African Journal of Accounting, Economics, Finance and Banking Research*, 9(9), 25-37. Retrieved From <https://Search.Proquest.Com/Docview/1491274134?Accountid=15958>
- Kaya, C.T ve Ergüden, A. E. (2014). Muhasebe, Kurumsal Yönetim ve Etik Üçgeninde Etik Kod ve Uygulamalarının Önemi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 42:53
- Kayrak, M. (2015). Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları Ve Çözüm Önerileri. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1): 91-103
- Kelley, H. H., & Michela, J. L. (1980). Attribution Theory And Research. *Annual Review Of Psychology*, 31(1), 457-501
- Keloharju, M., Knüpfer, S., Tag J., (2016). Equal Opportunity? Gender Gaps In CEO Appointments And Executive Pay. Working Paper. Harvard Business School
- Kelton, A. S., Pennington, R. R., Tuttle, B. M. (2010). The Effects Of Information Presentation Format On Judgment And Decision Making:

- A Review Of The Information Systems Research. *Journal Of Information Systems*, 24(2), 79-105
- KGK, (2014). Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ. *Resmî Gazete*, 30.12.2013, Sayı: 28867
- KGK, (2014). Bağımsız Denetim Yönetmeliği. *Resmî Gazete*, 26/12/2012, Sayı: 28509
- KGK, (2014). Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1). [*Resmî Gazete*, 26/12/2012, Sayı: 28509
- KGK, (2018). Sürekli Eğitim Tebliği. <https://www.kgk.gov.tr>
- KGK, (2023). Bağımsız Denetim İle İlgili Sıkça Sorulan Sorular. <https://www.kgk.gov.tr>
- KGK, (2023). Türkiye Denetim Standartları <https://www.kgk.gov.tr>
- Khan, A. S., Nejad, M. Y., Hakami, T. A., Kassim, A. A. M., & Othman, J. (2023). The Effect of Audit Quality on Fraud Reduction. *International Business and Accounting Research Journal*, 7(2), 123-135
- Kılıç, M., & Kuzey, C. (2021). The Impact of COVID-19 on Audit Quality: Evidence from Turkey. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(3), 106919
- Kırloğlu, H., & Akaytay, A. (2010). Increasing Importance Of Independent Audit Of Financial Statements In Developing Countries. In 2nd International Symposium On Sustainable Development, June 8-9 2010, Sarajevo
- Kızılboğa, R. (2013). İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık Ve Tarafsızlığının Önemi. *Marmara Üniversitesi, Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1): 107-119
- Kim, H., Lee, H., & Lee, J. E. (2015). Mandatory Audit Firm Rotation And Audit Quality. *Journal Of Applied Business Research (JABR)*, 31(3), 1089-1106
- Knechel, W. R., & Payne, J. L. (2001). Additional Evidence On Audit Report Lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 137-146. <https://doi.org/10.2308/aud.2001.20.1.137>
- Knechel, W. R., & Sharma, D. S. (2012). Auditor-Provided Nonaudit Services And Audit Effectiveness And Efficiency: Evidence From Pre- And Post-SOX Audit Report Lags. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 85-114. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10313>
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., Velury, U. K. (2013). Audit Quality: Insights From The Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 385-421

- Knechel, W. R., L. Niemi, and M. Zerni. 2013. Empirical Evidence On The Implicit Determinants Of Compensation In Big 4 Audit Partnerships. *Journal of Accounting Research* 51 (2): 349–87
- Knoers., Haditono. (1999). Psikologi Perkembangan: Pengantar Dalam Berbagai Bagian. 12th Edition. Press. Yogyakarta
- Kotb, A., Roberts, C. (2011). The Impact Of E-Business On The Audit Process: An Investigation Of The Factors Leading To Change. *International Journal Of Auditing*, 15(2), 150-175
- Kowaleski T., Mayhow B.W., Tegeler A.C. (2018). The Impact Of Consulting Services On Audit Quality: An Experimental Approach, Doi: 10.1111/1475-679x.12197 *Journal Of Accounting Research* Vol. 56 No. 2 May 2018 Printed In U.S.A. P: 679-680
- Köse, H. Ö., & Polat, N. (2021). Dijital Dönüşüm Ve Denetimin Geleceğine Etkisi. *Sayıştay Dergisi*, 32(123), 9-41
- KPMG. (2020). Understanding Industry Dynamics In Auditing. KPMG International. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/12/understanding-industry-dynamics.html>
- KPMG. (2021). Audit Quality In The Time of COVID-19. <https://home.kpmg>
- KPMG. (2021). Ethical Standards In Auditing And Their Importance In Modern Audits. KPMG International. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/03/ethics-in-auditing.html>
- Krahel, J. P., & Titera, W. R. (2015). Consequences of Big Data and Formalization On Accounting And Auditing Standards. *Accounting Horizons*, 29(2), 409-422
- Kung, F., Li Huang, C. (2013). Auditors' Moral Philosophies And Ethical Beliefs. *Management Decision*, 51(3), 479-500. doi:10.1108/00251741311309616.
- Kuntari, Y., Chariri, A., & Nurdhiana. (2017). The Effect Of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees And Auditor Motivation On Audit Quality. *Sriwijaya International Journal Of Dynamic Economics And Business*, 1(2), 203- 2018. <https://doi.org/10.29259/Sijdeb.V1i2.203-218>
- Kuselias, S., Lauck, J. R., Williams, S. (2021). Social Media Content And Social Comparisons: An Experimental Examination Of Their Effect On Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(1), 55-72.
- Kushasyandita, R.R. Sabhrina. (2012). Pengaruh Pengalaman, Keahlian, Situasi Audit, Etika, dan Gender Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor Melalui Skeptisisme Profesional Auditor. *Eprints Jurnal. Universitas Diponegoro*. Accessed on 5 November 2021.
- Kusuma, S. P., Sukirman. (2017). The Effect of Emotional Intelligence and Auditor's Experience on Audit Quality with Independence as A

- Moderating Variable. *Accounting Analysis Journal*. Vol 6(3).<https://doi.org/10.15294/aaj.v6i3.18218>
- Kwon, S. Y., Park, J., Yu, J. (2017). The Effect of Industry-Specialist Auditors on SEO Underpricing Before and After the Global Financial Crisis. *Auditing: A journal of practice & Theory*, 37(1), 89-113.
- Lado, M., Alonso, P. (2017). El Modelo De Cincofactores Y El Desempeño En El Trabajo En Puestos De Pocacomplejidad: Unasíntescuantitativa. *Revista de Psicología Del Trabajo y de Las Organizaciones*, 33 (3), 175–182. <https://doi.org/10.1016/j.rpto.2017.07.004>
- Laulié, L. and F. P. Morgeson. (2020). The End Is Just The Beginning: Turnover Events And Their Impact On Those Who Remain. *Personnel Psychology*
- Lean, Y. Ve Shan, F (2012). “Brief Review On Physiological And Biochemical Evaluations Of Human Mental Workload”, *Human Factors And Ergonomics In Manufacturing & Service Industries* 22 (3): 177–187
- Lee, T. A. (Ed.). (2020). *The Evolution Of Audit Thought And Practice* (Vol. 18). Routledge
- Leung, P., Cooper, B. J., & Robertson, P. (2008). *The Role Of Internal Audit In Corporate Governance In Australia: A Contemporary Study*. Institute Of Internal Auditors Australia
- Lisic, L. L.; L. A. Myers; R. J. Pawlewicz; And T. A. Seidel. (2017). “Do Accounting Firm Consulting Revenues Affect Audit Quality? Evidence From The Pre- And Post-Sox Eras.” *Contemporary Accounting Research*: Forthcoming
- Li, H. (2020). A Study Of Key Audit Matters Disclosure. *Modern Economy*, 11(2), 399-406
- Libby, R., & Luft, J. (1993). Determinants Of Judgment Performance In Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation, And Environment. *Accounting, Organizations And Society*, 18(5), 425–450
- Libby, R., And H.-T. Tan. 1994. Modeling The Determinants Of Audit Expertise. *Accounting, Organizations And Society* 19 (8): 701–16
- Linden C.V., Vandenhaute M.L., Zimmerman B.A, (2021). Audit Firm Employee Turnover And Audit Quality, Electronic Copy Avliable At: <https://ssrn.com/abstract=3775116>, 1-48
- Lino, A. F., De Azevedo, R. R., De Aquino, A. C. B., & Steccolini, I. (2022). Fighting Or Supporting Corruption? The Role Of Public Sector Audit Organizations In Brazil. *Critical Perspectives On Accounting*, 83, 102384
- Lo, M. Ramayah, T. (2011). Mentoring And Job Satisfaction In Malaysian Smes. *Journal Of Management Development*, 30(4), 427-440. Doi: 10.1108/02621711111126891

- Lopez, Dennis M And Gary F. Peters. (2011). The Effect Of Workload Compression On Audit Quality. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*. November 2012. Vol 31. No 4. Accessed On 10 November 2021
- Lu, M., Simnett, R., & Zhou, S. (2024). Should Companies Use The Same Provider For Financial Statement Audit And Assurance Of Extended External Reports?. *Current Issues In Auditing*, 18(1), P20-P25
- Lu, X., Chen, Y., & Zhang, R. (2024). *Contemporary Issues In Financial Auditing*. Academic Press
- Lugli, E., & Bertacchini, F. (2023). Audit Quality And Digitalization: Some Insights From The Italian Context. *Meditari Accountancy Research*, 31(4), 841-860
- Madura, J. (2007). *Introduction To Business*. Ohio: South-Western College Publishing.
- Madura, J. (2007). *Pengantar Bisnis (Buku 2)*. Jakarta: Salemba Empat
- Maidani Fitri Fajar Riyani, Setyawati Novita Wahyu, Husadha Cahyadi, (2021). The Effect of Audit Tenure, Audit Rotation and Head Reputation on Audit Quality, *Journal of Research in Business, Economics, and Education*, E-ISSN 2686-6056, volume:3 issue:3, p:1832-1836
- Mălăescu, I., Sutton, S. G. (2015). The Effects Of Decision Aid Structural Restrictiveness On Cognitive Load, Perceived Usefulness, And Reuse Intentions. *International Journal Of Accounting Information Systems*, 17, 16-36
- Malaescu, I., Sutton, S. G. (2015). The Reliance Of External Auditors On Internal Audit's Use Of Continuous Audit. *Journal Of Information Systems*, 29(1), 95-114
- Malik, A. D. (2018). Kualitas Audit Suatu Pengujian Empiris, Fee Audit, Dan Resiko Audit Dengan Skeptisme Profesional Sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Karimah Stic Amkop Makassar*, 3(3), 2089-9351
- Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020). The Digital Transformation Of External Audit And Its Impact On Corporate Governance. *Technological Forecasting And Social Change*, 150, 119751. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2019.119751>
- Mannan, A., & Darwis, S. S. (2023). The Psychological Impact Of Work Stress On Auditors: Exploring Determinants And Consequences. *Journal For Reattach Therapy And Developmental Diversities*, 6(7s), 567-581
- Manusov, V., & Spitzberg, B. (2008). *Attribution Theory*.
- Mao, M. Q., And Yu, Y. (2015). Analysts' Cash Flow Forecasts, Audit Effort, And Audit Opinions On Internal Control. *Journal Of Business Finance And Accounting*, 42(5-6), 635-664. Doi:10.1111/Jbfa.12117

- Mardessi, S. M. (2021). The Effect Of Audit Committee Characteristics On Financial Reporting Quality: The Moderating Role Of Audit Quality İn The Netherlands. *Corporate Ownership And Control*, 18(3), 19-30
- Mardjono, E. S., & Chen, Y. S. (2020). Earning Management And The Effect Characteristics Of Audit Committee, Independent Commissioners: Evidence From Indonesia. *International Journal Of Business And Society*, 21(2), 569-587
- Mardjono, Y., & Chen, J. (2020). Auditor Competency And Its İmpact On Audit Quality: A Literature Review. *International Journal Of Innovation, Creativity And Change*, 14(5), 600–617
- Mccubbins, M. D., & Schwartz, T. (1984). The Political Economy Of Public Regulation: The Regulatory Capture Theory Revisited. *Public Choice*, 48(1), 73-87
- Mcknight, C. A., Wright, W. F. (2011). Characteristics Of Relatively High-Performance Auditors. *Auditing*, 30(1), 191-206. Retrieved From <https://search.proquest.com/docview/851542602?accountid=15958>
- Meador, G. (2017). Ethical Decision-Making Accounting Competencies: Practitioners’ Perspectives. A Dissertation Submitted To The Graduate Faculty Degree Of Doctor Of Philosophy, The University Of Southern Mississippi
- Meini, S., Ghozali, I., & Gunardi, A. (2022). Auditor İndependence: Conceptual Framework And İmplications For Audit Quality. *Cogent Business & Management*, 9(1), 2112045. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2112045>
- Meini, Z., Karina, A., Digdowiseiso, K., Rini, NA (2022). İş Deneyimi, Bağımsızlık, Denetçi Yetkinliği Ve Zaman Bütçe Baskısı Denetim Kalitesi Üzerinde Önemli Mi? Budapeşte Uluslararası Araştırma Ve Eleştirmenler Enstitüsü (BİRCI-Dergisi): Beşerî Bilimler Ve Sosyal Bilimler, 5 (1), 1205-1213
- Memiş, M. Ü., Çetenak, E. H. (2012). Kurumsal Yönetimin Kazanç Yönetimi Uygulamaları Üzerine Etkisi: İmkb’de İşlem Gören Şirketler Üzerine Uygulama. *Journal Of The Cukurova University Institute Of Social Sciences*, 21(3)
- Menne, F., Saleh M.Y. Aziz M.A. (2019). The Influence Of Spritual, Intelctual, And Emotional Intelligence On Audit Quality, Aicreb, Conference Proceeding, P. 139-147
- Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2020). *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach* (11th Ed.). Mcgraw-Hill Education
- Mexmonov, S. (2020). The Role Of The İnternal Audit Based İnternational İnternal Audit Standards İn Uzbekistan. *рхив Научных Исследований*, 33(1)

- Michaels, L. (2018). The Impact Of Sector-Specific Knowledge On Audit Quality. *Journal Of Accounting And Economics*, 35(2), 125-141. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.08.004>
- Mohd Nor, M. N. (2011). Auditor Stress: Antecedents And Relationships To Audit Quality
- Mohd Zain, M. I., Rahmat, N. E., & Ilias, I. I. (2022). The Role Of Ombudsman: Resolving Financial Disputes In Malaysia. *Conflict Resolution Quarterly*, 40(2), 199-212
- Morais D., (2020). The Effect Of Client Complexity On Audit Quality, Dissertation Submitted In Partial Fulfilment Of Requirements For The Msc In Finance, At The Universidade Católica Portuguesa, June. P.1-45
- Muchugia, G. G. (2018). The Effects Of External Audit Quality On The Financial Performance Of Commercial Banks In Kenya (Doctoral Dissertation, University Of Nairobi)
- Mueller, B. (2020). Why Public Policies Fail: Policymaking Under Complexity. *Economi*, 21 (2), 311–323. <https://doi.org/10.1016/j.econ.2019.11.002>
- Mujalli, A., & Almgrashi, A. (2020, December). A Conceptual Framework For Generalised Audit Software Adoption In Saudi Arabia By Government Internal Auditing Departments Using An Integrated Institutional Theory-TOE Model. In 2020 IEEE Asia-Pacific Conference On Computer Science And Data Engineering (CSDE) (Pp. 1-8). IEEE
- Murdock, H. (2019). Auditor Essentials 100 Concepts, Tools, And Techniques For Success
- Mustapha, M., Yaen, C. H., Ismail, H. (2015). Agency Theory And Demand For Audit By Small Businesses. *Sains Humanika*, 5(2)
- Muttaqin, Muchlis. (2008). Pengaruh Pengalaman Dan Keahlian Terhadap Pendapat Auditor. Universitas Syarif Hidayatullah Jakarta. Accessed On 15 February 2018
- Muydinov, A., & Mamazhonov, S. (2021). “Audit Quality And Financial Reporting Accuracy”. *Journal Of Accounting And Finance*, 15(3), 45-60
- Muydinov, E., & Mamazhonov, A. (2021). Documenting An Audit Of Financial Statements Based On International Auditing Standards. *International Journal Of Progressive Sciences And Technologies*, 25(1), 314-321
- Narayanaswamy, R. And Raghunandan, K. (2019). The Effect Of Mandatory Audit Firmrotation On Audit Quality, Audit Fees, And Audit Market Concentration: Evidence From India. Im Bangalore Research Paper, 582. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3360256>.
- Nasirpour N., Abbasian M.M., (2020). Explaining The Role Of Job Stress And Ego Empowerment In Improving Audit Quality, Social Determinants

Of Health, Vol.6, No:1 DOI: [Http://Dx.Doi.Org/10.22037/Sdh.V6i1.32972](http://Dx.Doi.Org/10.22037/Sdh.V6i1.32972)

- Nehme, R., Al Mutawa, A., Jizi, M. (2016). Dysfunctional Behavior Of External Auditors The Collision Of Time Budget And Time Deadline Evidence From A Developing Country. *The Journal Of Developing Areas*, 50(1), 373-388. Retrieved From [Https://Search.Proquest.Com/Docview/1764139765?Accountid=15958](https://Search.Proquest.Com/Docview/1764139765?Accountid=15958).
- Nelson, M. W. (2009). A Model And Literature Review Of Professional Skepticism In Auditing. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 28(2), 1-34
- Nelson, M. W., & Tan, H. T. (2005). Judgment And Decision Making Research In Auditing: A Task, Person, And Interpersonal Interaction Perspective. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 24(S-1), 41-71
- Neri, L., Russo, A. (2014). A Framework For Audit Quality: Critical Analysis. *Business And Management Review*, 3(9), 25-30
- Nizar, A. A. (2017). Pengaruh Rotasi, Reputasi Dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Yang Listed Di BEI). *Jurnal Ilmiah Akuntansi: Kompartemen*, 15(2), 150-161
- Novita, Ulfa. (2015). Pengaruh Pengalaman, Beban Kerja, Dan Pelatihan Terhadap Skeptisme Dan Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan (Studi Empiris Pada Auditor Di BPKP Perwakilan Provinsi Riau). *Jom FEKON Vol. 2 No. 1. Universitas Riau*. Accessed On 23 March 2020
- Numan, W., & Willekens, M. (2012). *The European Accounting Review*, 21(4), 693-723
- Nyberg, A. J., And Ployhart R. E., (2013). Context-Emergent Turnover (CET) Theory: A Theory Of Collective Turnover. *Academy Of Management Review* 38 (1): 109-131
- Olagunju, A. O., & Owolabi, S. A. (2021). Historical Evolution Of Audit Theory And Practice. *International Journal Of Management Excellence (ISSN: 2292-1648)*, 16(1), 2252-2259
- Omolayo, B. O. & Omole, O. C. (2013). "Influence Of Mental Workload On Job Performance", *International Journal Of Humanities And Social Science*, 3 (15): 238-246
- Oraka, A. Okegbe, T. (2015). The Impact Of Professional Accounting Ethics In Quality Assurance In Audit. *International Journal Of Academic Research In Business And Social Sciences*, 5(8): 64-78
- O'Reilly, D. M. (2000). An Empirical Test Of The Insurance Hypothesis In Auditing. University Of South Carolina

- O'Reilly, D. M., Leitch, R. A., & Tuttle, B. (2006). An Experimental Test Of The Interaction Of The Insurance And Information□Signaling Hypotheses In Auditing. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 267-289
- Oriakhi S., (2020). Board Gender Diversity As Corporate Governance Variable: The Influence On Audit Quality, *Journal Of Accounting And Finance In Emerging Economies*, ISSN: 2519-0318 ISSN (E) 2518-8488, Volume 6: Issue 3 September 2020, S-775- 785
- Otia, J. E., & Bracci, E. (2022). Digital Transformation And The Public Sector Auditing: The SAI's Perspective. *Financial Accountability & Management*, 38(2), 252-280
- Paino, H., Smith, M., Ismail, Z. (2012). Auditor Acceptance Of Dysfunctional Behaviour: An Explanatory Model Using Individual Factors. *Journal Of Applied Accounting Research*, 13(1), 37-55. Doi:Http://Dx.Doi.Org/10.1108/09675421211231907.
- Pandiangan, C. B., Mukhlis, M., Setiyanto, A. I., & Priyartso, S. (2024). The Role Of Compliance Audit On Work Instructions At PT Bintan Bersatu Apparel. *Journal Of Applied Business Administration*, 8(1), 170-180
- Pasamba, E. M., Sutrisno, T., & Rosidi. R. (2019). The Effects Of Independence And Auditor Professionalism On Audit Quality With Time Budget Pressure As A Moderating Variable. *International Journal Of Business, Economics And Law*, 18(5), 347-356. Retrieved From https://Www.Ijbel.Com/Wp-Content/Uploads/2019/09/Ijbel5-Vol18_301.Pdf
- Patrick, Z., Vitalis, K., Mdoom, I. (2017). Effect Of Auditor Independence On Audit Quality: A Review Of Literature. *International Journal Of Business And Management Invention*, 6(3), 51-59. Retrieved From [Http://Www.Ijbmi.Org/Papers/Vol\(6\)3/Version-4/G0603045159.Pdf](Http://Www.Ijbmi.Org/Papers/Vol(6)3/Version-4/G0603045159.Pdf)
- PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board). (2021). Staff Guidance and Inspection Findings. <https://pcaobus.org>
- PCAOB. (2020). Spotlight: Audit Committee Resource. Public Company Accounting Oversight Board
- PCAOB. (2020). Spotlight: Staff Observations and Reminders During the COVID-19 Pandemic. Public Company Accounting Oversight Board
- Peterson J., (2018). "Auditor Independence", *Bus. Prof. Ethics J.*, 2018
- Petrascu, D., Ticianu, A. (2014). The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection. *Procedia Economics and Finance*, 16 (May),489–497. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00829-6](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00829-6)
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2004). Cost-Quality Conflict In Audit Firms: An Empirical Investigation. *European Accounting Review*, 13(3), 415-441. <https://doi.org/10.1080/0963818042000216799>

- Power, M. K. (2023). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford University Press
- Pramaswaradana, I. G. N. I., Astika, I. B. P. (2017). Pengaruh Audit Tenure, Audit Fee, Rotasi Auditor, Spesialisasi Auditor, dan Umur Publikasi pada Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi*, 19(1), 168-194
- Prasetya, M., Irwandi S. A., (2012). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pelaporan Keuangan Melalui Internet (Internet Financial Reporting) Pada Perusahaan Manufaktur Di Bursa Efek Indonesia (Factors Affecting Internet Financial Reporting On Manufacturing Companies In Indonesia Stock Exchange). *The Indonesian Accounting Review*.Vol. 2.No. 2
- Puspitasari A., Baridwan Z., Rahman A.F., (2019). The Effect Of Audit Competence, Independence, And Professional Skepticism On Audit Quality With Auditor's Ethics As Moderation Variables, *International Journal Of Business Economics And Law* Vol. 18, Issue 5 (February) ISSN 2289-1552, P.135-144
- Puspitasari, E., Januarti, I., & Toly, A. A. (2019). The Effect Of Auditor Independence And Audit Tenure On Audit Quality. *International Journal Of Scientific & Technology Research*, 8(10), 2206–2212
- Putra, I.G. And Sudana, I.G. (2019). Effect Of Auditor's Role Conflict On Auditor's Stress With Core Self-Evaluations As Moderators. *International Research Journal Of Management, It & Social Sciences*, 6(4),147-155. Doi: 10.21744/Irjmis.V6n4.669
- Putri, N. E., & Fauziah, S. (2023). The Effect Of Auditors'experience, Workload Pressure, And Gender On Audit Quality. *Jurnal Mitra Manajemen*, 14(1), 53-62
- Putridan, Wirawati (2020). Influence Of Intellectual/Emotional/Spiritual Intelligence, Independence, And Tri Hita Karana On Auditor Performance. <https://doi.org/10.24843/JIAB.2020.V15.I01.P08>
- PWC. (2020). *Audit Quality And Professional Skepticism In The Audit Process*. Pricewaterhousecoopers. <https://www.pwc.com>
- Pwc. (2021). *Remote Auditing: Lessons From The Pandemic*. <https://www.pwc.com>
- Qureshi, M. I., Iftikhar, M., Abbas, S. G., Hassan, U., Khan K. Ve Zaman. K. (2013). "Relationship Between Job Stress, Workload, Environment And Employees Turnover Intentions: What We Know, What Should We Know", *World Applied Sciences Journal*, 23 (6): 764-770
- Raimo, N., Vitolla, F., Marrone, A., & Rubino, M. (2021). Do Audit Committee Attributes Influence Integrated Reporting Quality? An Agency Theory Viewpoint. *Business Strategy And The Environment*, 30(1), 522-534
- Rapina Rapina, Ivanna Fiorin Tanyta, Hartono Ivanna Lavenia, Hermanto Monica F., Purnama Wilfred, Purba Tabitha Sringenana J., Manullang

- Rento, (2020). Is The Success Of The Audit Determined By The Auditor's Emotional Intelligence? Journal: International Journal Of Innovative Technologies In Economy, Vol: Of The Audit Determined By The Auditor's Emotional Intelligence? International Journal Of Innovative Technologies In Economy. 5(32).
- Rezace, Z., Olibe, K. O., & Minmier, G. (2003). Improving Corporate Governance: The Role Of Audit Committee Disclosures. Managerial Auditing Journal, 18(6/7), 530–537.
- Richard, W. Suwandi, N. And Lukman, L. (2019). Job Burnout Dan Reduced Audit Quality Practices. Jurnal Sistem Informasi, Manajemen Dan Akuntansi (Simak), 17(1), 42-83. <https://doi.org/10.35129/Simak.V17i01.71>
- Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2014). Organizational Behavior (16th Ed.). Pearson
- Rodriguez-Escudero, A.I. Carbonell, P. And Munuera-Aleman, J.L. (2010). Positive And Negative Effects Of Team Stressors On Job Satisfaction And New Product Performance. Journal Of Product Innovation Management, 27(6), 856-868. <https://doi.org/10.1111/J.1540-5885.2010.00756.X>
- Rollins, T. P., & Bremser, W. G. (1997). The SEC's Enforcement Actions Against Auditors: An Auditor Reputation And Institutional Theory Perspective. Critical Perspectives On Accounting, 8(3), 191-206.
- Rosnidah, I. (2010). Pengaruh Tingkat Pendidikan Auditor, Besarnya KAP Dan Penggunaan Teknologi Informasi Terhadap Kepuasan Kerja Auditor Dan Implikasinya Pada Kualitas Audit. Jurnal Akuntansi, 14(1), 1-10
- Roussy, M., Barbe, O., & Raimbault, S. (2020). Internal Audit: From Effectiveness To Organizational Significance. Managerial Auditing Journal, 35(2), 322-342
- Ruhnke, K., & Schmidt, M. (2014). The Audit Expectation Gap: Existence, Causes, And The Impact Of Changes. Accounting And Business Research, 44(5), 572–601
- S&P Global. (2021). The Impact Of COVID-19 On Corporate Credit Risk Assessment. <https://www.spglobal.com>
- Sahut, J. M., Hikkeorva, L. & Mocz, K. (2013). Business Model And Performance Of Firms. Int. Bus. Res. 6 (2), 64–76
- Salehi M., Gah A.D, (2019). A Meta-Analysis Approach For Determinants Of Effective Factors On Audit Quality: Evidence From Emerging Market , Journal Of Accounting In Emerging Economics, Vol. 9 Issue: 2, Pp.287-312
- Samagaio, A., & Felício, T. (2022). The Influence Of The Auditor's Personality In Audit Quality. Journal Of Business Research, 141, 794-807

- Sarapaivanich, N., Ekasingh, E., Sampet, J., & Patterson, P. (2024). SME Clients Evaluation Of Audit Quality: The Roles Of Auditors' Communication Effectiveness, Rapport And Social Capital. *Journal Of Accounting In Emerging Economies*, 14(2), 373-395
- Sarıççek R. (2019). Denetçinin Bireysel Özelliklerinin Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlara Etkisi ve Etik Liderliğin Ilımlaştırıcı Rolü, Doktora Tezi, Gaziantep Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı
- Sarıççek, V. (2019). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Sarıççek, V. (2019). *Bağımsız Denetimde Etik Ve Kalite Kontrol*. Bursa: Ekin Yayınevi
- Sari E. K., Adam M., Tjandrakirana R., (2019). The Influence Of Audit Rotation, Audit Tenure, And Workload On Audit Quality At Consumer Goods Sector Listed In Indonesia Stock Exchange, Faculty Of Economics, University Of Sriwijaya, Indonesia, S.69-70
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2019). Sawyer's Internal Auditing: The Practice Of Modern Internal Auditing. The Institute Of Internal Auditors
- SEC. (2019). Staff Accounting Bulletin No. 99: Materiality. U.S. Securities And Exchange Commission
- Selimoğlu, S. K., & Yeşilçelebi, G. (2014). Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (64), 27-52
- Selimoğlu, S., & Yeşilçelebi, E. (2014). Bağımsız Denetim Sürecinde Kalite Kontrol. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), 25-42
- Setyowati, A., Et Al. (2021). External And Internal Attribution In Audit Decision-Making. *Journal Of Audit Research*, 24(4), 102-118
- Setyowati, W., Kurniawan, P. C., Mardiansyah, A., Harahap, E. P., & Lutfiani, N. (2021). The Role Of Duty Complexity As A Moderation Of The Influence Auditor's Professional Knowledge And Ethics On Audit Quality. *Aptisi Transactions On Management (ATM)*, 5(1), 20-29
- Shahibah, K., Hariadi, B., Baridwan, Z. (2020). The Effect Of Quality Control System On Audit Quality: Professional Skepticism As The Moderator Variable. *International Journal Of Research In Business And Social Science* (2147-4478), 9(4), 419-425
- Shofiatul, B.J. Baridwan, Z. And Hariadi, B. (2016). Determinant Of Auditors Turnover Intention From Public Accounting Firm. *Imperial Journal Of Interdisciplinary Research*, 2(2), 537-547. [Http://Www.Onlinejournal.In/Ijirv2i2/076.Pdf](http://Www.Onlinejournal.In/Ijirv2i2/076.Pdf)
- Sikka, P. (2009). Financial Scandals, Accounting Regulation, And The Role Of Audit Firms. *Accounting Forum*, 33(3), 206-226

- Simnett, R. (2000). *Auditing: A Systematic Approach*. McGraw-Hill.
- Simunic, D. A. (1980). The Pricing Of Audit Services: Theory And Evidence. *Journal Of Accounting Research*, 18(1), 161-190
- Siregar, S. V., Amarullah, F., Wibowo, A., & Anggraita, V. (2012). Audit Tenure, Auditor Rotation, And Audit Quality: The Case Of Indonesia. *Asian Journal Of Business And Accounting*, 5(1), 55-74
- Smith, K. J., Emerson, D. J. (2017) “ An Analysis Of The Relation Between Resilience And Reduced Audit Quality Within The Role Stress Paradigm”, *Advances In Accounting*, (37):1-14, ISSN 0882-6110, <https://doi.org/10.1016/j.adia.2017.04.003>
- Smith, K. J., Emerson, D. J., Boster, C. R. (2018). An Examination Of Reduced Audit Quality Practices Within The Beyond The Role Stress Model. *Managerial Auditing Journal*, 33(8), 736-759. Doi:<http://dx.doi.org/10.1108/MAJ-07-2017-1611>
- Soepriyanto, Gatot, Dustinova. (2012). Faktor Penentu Pengungkapan Informasi Laporan Keuangan Melalui Laman Internet: Studi Empiris Pada Perusahaan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia (Determinant Factors Of Financial Statement Information Disclosure Through Website: Empirical Study On Companies Listed In Indonesia Stock Exchange). *Binus Business Review*. Vol. 3.No. 1
- Soğuksu Z.Y. (2020). Muhasebe Denetiminde Dijital Dönüşüm: Denetim Yazılımları, Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi. 13 (2), 281-308
- Stigler, G. J. (1971). The Theory Of Economic Regulation. *Bell Journal Of Economics And Management Science*, 2(1), 3-21
- Sudsomboon, S. Intakun, P. (2016). The Effects Of Audit Value Added On Audit Survival: Evidence From Cpas Of Thailand. *International Journal Of Business And Economic Development*, 4(1): 107-116
- Sultan, K. O. Ç. (2022). İşletmelerde İç Denetim Ve İç Kontrol Yapısı Etkileşimi. *İşletme*, 3(1), 105-120
- Suphachin R., Chuaycho M., (2021). The Development Of Causal Relationship Model Of Professional Ethics, Professional Skepticism And Audit Process On Audit Quality Of Cooperative Auditors In Thailand, *Turkish Journal Of Computer And Mathematics Education* Vol.12. No.13 P.1895-1904
- Supriyanto A., (2014). Pengaruh Beban Kerja, Pengalaman Audit, Tipe Kepribadian Dan Skeptisme Profesional Terhadap Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan. Universitas Muhammadiyah Surakarta. Accessed On 14 April 2018
- Suputra, I. D. G. D., & Widhiyanti, N. L. S. (2020). Types Of Personality, Audit Structure And Transformational Leadership Styles Moderate The Effect Of Organizational Commitments On Auditor Performance. *International Research Journal Of Management, IT And Social Sciences*, 7(6), 54-65

- Suseno, N. (2013). An Empirical Analysis Of Auditor Independence And Audit Fees On Audit Quality. *International Journal Of Management And Business Studies*, 3(3): 82-87
- Svanström, T. (2016). Time Pressure And Auditor Effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 31(2), 156-178. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2015-1165>
- Sweeney, J. T., & Pierce, B. (2004). An Exploratory Study Of The Relationship Between Organizational Culture And Ethical Behavior In Large Auditing Firms. *Accounting And Business Research*, 34(4), 331-348
- Sweeney, J. T., & Summers, S. L. (2002). The Effect Of The Busy Season Workload On Public Accountants' Job Burnout. *Behavioral Research In Accounting*, 14(1), 223-245
- Şenyigit, Y. B. Ve Zeytinoğlu, E. (2014). Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması. *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 77:79-98
- Taddei, A.S., Siddiqui J. (2015). Regulation And The Promotion Of Audit Ethics: Analysis Of The Content Of The EU's Policy. *Journal Of Business Ethics*, 1:13
- Talebkah Z. (2020). The Relationship Between Auditors Stress With Audit Quality And Internal Control Weakness, *Iranian Journal Of Accounting, Audit & Finance*, [DOI:10.22067/Ijaaf.2020.63059](https://doi.org/10.22067/Ijaaf.2020.63059), S.100-101
- Tampubolon, R. B. D., Putra, D. P., & Tanama, D. D. (2023). Finding The Auditor Balance: Integrity, Professionalism, Workload, Audit Quality, And Audit Judgment. *Jurnal Ekonomi*, 12(3), 748-759
- Taylor S., Todd P., (1995). Assessing IT Usage: The Role Of Prior Experience. *Management Information Systems Research Center. University Of Minnesota*
- Tepalagul, N., Lin, L. (2015). Auditor Independence And Audit Quality: A Literature Review. *Journal Of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121. <https://doi.org/10.1177%2f01485558x14544505>
- Terzi, S., ŞEN, İ. K., Solak, B. (2014). Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul'da Ampirik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, 10(23), 191-206
- Thottoli, M. M. (2024). Leveraging Information Communication Technology (ICT) And Artificial Intelligence (AI) To Enhance Auditing Practices. *Accounting Research Journal*
- Tirta, Rio., Dan Sholihin, Mahfud. (2004). The Effect Of Experience And Task-Specific Knowledge On Auditors' Performance In Assessing A Fraud Case. *JAAI*, Vol. 8, No.1. Accessed On 10 November 2017

- Tosun, K. A., & Durmuş, A. C. A. R. (2021). İç Denetimin Etkinliğini Belirleyen Faktörlere İlişkin Ulusal Ve Uluslararası Literatür İncelemesi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (39), 181-208
- Turetken, O., Jethfer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal Audit Effectiveness: Operationalization And Influencing Factors. Managerial Auditing Journal, 35(2), 238-271
- Utami, I. And Nahartyo, E. (2013). The Effect Of Type A Personality On Auditor Burnout: Evidence From Indonesia. Global Journal Of Business Research, 5(2), 89-102. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2323678
- Uthman, A. B. (2021). Impact Of Accounting Regulatory Reforms On Audit Quality Of Listed Companies In Nigeria (Doctoral Dissertation, Kwara State University (Nigeria)
- Utku, N., & Kaya, A. (2022). Pozitif Kariyer Hedef Tutarsızlığı Ölçeği: Türkçeye Uyarlama, Geçerlik Ve Güvenirlilik Çalışması. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 11(2), 37-58. <https://doi.org/10.5281/zenodo.10472382>
- Uysal, M. C., & Durmuş, A. C. A. R. (2020). Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri İçin Kurumsal Risk Yönetimi Ve İç Denetim Model Önerisi. Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi, 3(3), 698-708
- Van Den Brock, T., & Van Veenstra, A. F. (2018). Governance Of Big Data Collaborations: How To Balance Regulatory Compliance And Disruptive Innovation. Technological Forecasting And Social Change, 129, 330-338
- Varol S., (2024), Planlı Davranış Teorisi Kapsamında Algılanan Risklerin Denetim Kalitesi Beklentisine Etkisi: Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı
- Verschoor, C. C. (2005). Audit Committees Under The Sarbanes-Oxley Act. Strategic Finance, 86(8), 20-21
- Vidyantari, P. K., Saputra (2018). Pengaruh Due Professional Care, Akuntabilitas, Dan Kecerdasan Emosional Pada Kualitas Audit Dengan Reward Sebagai Pemoderasi <https://doi.org/10.24843/EJA.2018.V22.I03.P28>
- Vogelsang Onno J. T., (2018). The Effect Of M&A On Audit Quality And Audit Fees, Erasmus University Rotterdam, Section Accounting & Auditing Master's Thesis Accounting, Auditing & Control S.7-9-10
- Wang Cuilin, Guo, Huanbo, Lin Shujia, (2020). The Influencing Factors Of Social Audit Quality: A Literature Review, Fifth International Conference On Economic And Business Management, Advances In Economics, Business And Management Research, Volume 159 S. 359-361

- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall
- Webb, K. J. (2014). *The Moderating Effect Of Perceived Ethical Leadership On Reduced Audit Quality Behaviors*. A Dissertation Submitted To The Graduate Faculty Degree Of Doctor Of Philosophy, The University Of Texas At Arlington
- Weifang Han. (2017) *Audit Risk, Auditor's Personal Experience And Audit Quality*. *Auditing And Economic Research*. 32(03) S. 35
- Weiner, B. (2010). *Attribution Theory*. *The Corsini Encyclopedia Of Psychology*, 1-2
- Weiner, B. (2010). *The Development Of An Attribution-Based Theory Of Motivation*. *Educational Psychology Review*, 22(1), 1-15
- Weirong Wu. (2012) *The Influence Of The Age Of The Certified Public Accountant On Audit Quality: Empirical Evidence From Chinese Listed Companies*[J]. *Financial Supervision* S.61-63
- Wenbo L., Minxin L. (2019) *Accrued Earnings Management Motivation, Client Time Pressure Sources And Audit Quality* [J]. *Chinese Certified Public Accountant* P. 39
- Wenjun L. (2014). *Does The Location Of Auditors Affect Audit Quality?* *Audit Research* S. 79-87
- Werner, M. (2021). *Principles Of Financial Auditing*. Springer
- Werner, M., Wiese, M., & Maas, A. (2021). *Embedding Process Mining Into Financial Statement Audits*. *International Journal Of Accounting Information Systems*, 41, 100514
- Westermann, K., J. C. Bedard, And C. E. Earley. (2015). *Learning The "Craft" Of Auditing: A Dynamic View Of Auditors' On-The-Job Learning*. *Contemporary Accounting Research* 32 (3): 864-896
- Windsor, C.A. (2005). *Management Economic Bargaining Power And Auditors' Objectivity*. *Ethics And Auditing*. Campbell, T. And Houghton, K. (Ed.), Published By ANU E Press, ISBN 1 920942 26 2 (Online). (29.03.2019)
- Witte A.L., (2020). *Technology Based Audit Tools: Implications For Audit Quality*, A Dissertation Submitted In Partial Fulfillment Of The Requirements For The Degree Of Ph.D. In Accountancy
- Yan, H. And Xie, S. (2016). *How Does Auditors' Work Stress Affect Audit Quality? Empirical Evidence From The Chinese Stock Market*. *China Journal Of Accounting Research*, 9(4), 305-319. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2016.09.001>
- Yang, L., Brink, A.G., Wier, B. (2017). *The Impact Of Emotional Intelligence On Auditor Judgment*. 1 0.1111/ijau.12106

- Yanheng Song, Hao Fu. (2020). Will The Audit Tenure Of A Firm Affect Audit Quality? Empirical Evidence From Listed Companies That Issue Supplementary Correction Announcements. *Accounting Research* 75- 97
- Yarui Z., (2018). Audit Quality, Free Cash Flow Surplus And Earnings Management. *Finance And Accounting Newsletter* S. 19
- Ye, M., & Simunic, D. A. (2024). The Impact Of PCAOB-Type Regulations On Auditors Under Different Legal Systems. *Journal Of Accounting And Economics*, 58(2), 100-115. <https://doi.org/10.1177/0148558X221078432>
- Yılmaz, İ. (2022). İç Kontrol İle İç Denetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi. *Sosyal Beşeri Ve İdari Bilimler Alanında Uluslararası Araştırmalar XV*, 35
- Ying Xiang. (2017). Audit Quality, IPO Earnings Management Methods And Company Performance. *Finance And Accounting Newsletter* P. 24
- Yolles, M. (2019). The Complexity Continuum, Part 2: Modeling Harmony. *Kybernetes*, 48 (8), 1626–1652. <https://doi.org/10.1108/K-06-2018-0338>
- Yumi, I. F., Meutia, I., & Wahyudi, T. (2019). Effect Of Auditor Professionalism, Auditor Independence And Understanding Of Auditor Professional Ethics On A Public Accounting Firm In The City Of Palembang
- Yuniarti, R. (2011). Audit Firm Size, Audit Fee And Audit Quality. *Journal Of Global Management*, 2(1), 84-97
- Zahmatkesh, S., Rezazadeh, J. (2017). The Effect Of Auditor Features On Audit Quality. *Tekhné – Review Of Applied Management Studies*, 15(2), 1-9. <https://doi.org/10.1016/J.Tekhne.2017.09.003>
- Zhao, X. And Namasivayam, K. (2012). The Relationship Of Chronic Regulatory Focus To Work-Family Conflict And Job Satisfaction. *International Journal Of Hospitality Management*, 31(2), 458-467. <https://doi.org/10.1016/J.Ijhm.2011.07.004>
- Zhaoguo Z., Weirong Wu, Xueqin C., (2014). Research On The Influence Of Background Characteristics Of Signed Certified Public Accountants On Audit Quality: Empirical Evidence From Chinese Listed Companies[J]. *China Soft Science* S. 95

Bağımsız Denetimin Kalitesine Etki Eden Faktörler

Dr. Halil EKİCİ

Doç.Dr. Mehmet AYTEKİN