



**KRİZ ORTAMINDA BAĞIMSIZ DENETİMDE DOĞAÇLAMA: COVID-19  
ÜZERİNDEN BİR ARAŞTIRMA**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Gülhatun ÇÖL**

**Eskişehir, 2022**

**KRİZ ORTAMINDA BAĞIMSIZ DENETİMDE DOĞAÇLAMA: COVID-19  
ÜZERİNDEN BİR ARAŞTIRMA**

**GÜLHATUN ÇÖL**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İşletme Anabilim Dalı**

**Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Halil Cem SAYIN**

**Eskişehir**

**Anadolu Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Mart 2022**

## ÖZET

### KRİZ ORTAMINDA BAĞIMSIZ DENETİMDE DOĞAÇLAMA: COVID-19 ÜZERİNDEN BİR ARAŞTIRMA

Gülhatun ÇÖL

İşletme Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mart 2022

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Halil Cem SAYIN

Küreselleşme, teknolojik gelişmeler ve uluslararası etkileşimlerin artması yaşanan salgın hastalıklar ve finansal krizler gibi olaylar dünya genelinde olumsuz etkilere neden olabilmektedir. Bu durumun son örneği olan Covid-19 pandemisiyle tüm dünyada iş hayatında, sosyal yaşamda öngörülmemiş değişiklikler meydana gelmiştir. Çok sayıda sektörde ve meslek alanında iş yapış şekilleri değişmek durumunda kalmıştır. Birçok sektör gibi denetim sektörü ve denetim çalışmaları da yaşanan bu krizden etkilenmiştir. Sokağa çıkma kısıtlamaları gibi sınırlamalar ve kurumsal çoğu firmanın evden çalışma uygulamalarını tercih etmesi gibi etkenler, denetçilerin gerek birlikte çalışma yürütmesini gerekse yerinde incelemeler yapmalarını zorlaştırmıştır. Buna bağlı olarak denetçiler çalışma biçimlerinde, kanıt toplama tekniklerinde ve daha birçok denetim faaliyetinde değişikliğe gitmek zorunda kalmışlardır. Denetçiler bir kriz ortamında, belirsizlikler ve öngörülemeyen hızlı değişimler altında denetim çalışmalarını yürütmek ve şekillendirmek durumunda kalmışlardır. Bu çalışmanın amacı, denetçilerin kriz ortamında çalışmalarını yürütürken karşılaştıkları zorlukları ve bunlara karşı sergiledikleri doğaçlama davranışları tespit etmektir. Çalışma derinlemesine görüşme tekniği ile yürütülmüştür. Kartopu örneklemesi yöntemiyle ulaşılan denetim meslek mensuplarıyla yarı-yapılandırılmış sorular kullanılarak gerçekleştirilen görüşmeler yoluyla elde edilen veriler Nvivo 12 paket programıyla analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda denetim faaliyetlerinde (denetim prosedürlerinin uygulanması vb.) ve iletişim, gözetim gibi süreçlerde aksaklıklar yaşandığı sonucuna ulaşılmıştır. Denetçilerin kanıt toplama tekniklerinde, iletişim kurma kanallarında, denetim prosedürlerini uygulama sıralamasında doğaçlama davranışlar sergiledikleri görülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Kriz Ortamı, Covid-19, Doğaçlama

## **ABSTRACT**

### **IMPROVISATION IN INDEPENDENT AUDIT IN A CRISIS ENVIRONMENT: A RESEARCH ON COVID-19**

Gülhatun ÇÖL

Department of Business Administration

Anadolu University, Graduate School of Social Science, March 2022

Supervisor: Dr. Instructor Member of. Halil Cem SAYIN

Globalization, technological developments, and the increase in international interactions can cause events such as epidemics and financial crises to have negative effects worldwide. In the Covid-19 pandemic, which is the latest sample of this situation, unpredictable changes have occurred in business and social life across the world. In many sectors and professions, ways of working have been subjected to change. Like many other sectors, the audit sector and audit works have also been affected by this crisis. Along with limitations such as lockdown, factors such as the fact that most corporate companies prefer to working remotely applications made it difficult for auditors to work together and conduct on-site inspections. Consequently, auditors have had to change the way they work, evidence gathering techniques, and many other audit activities. Auditors had to carry out and shape their audit work in a crisis environment, under uncertainties and unpredictable rapid changes. This study aims to identify the difficulties auditors face while carrying out their work in a crisis environment and the improvised behaviors they display against them. The study was carried out with an in-depth interview technique. The data obtained through the interviews with the audit professionals using the semi-structured questions obtained by the snowball sampling method were analyzed with the Nvivo 12 package program. As a result of the study, it was concluded that there were problems in audit activities (e.g., implementation of audit procedures) and processes such as communication and monitoring. It has been observed that auditors exhibit improvisational behaviors in evidence collection techniques, communication channels, and order of implementation of audit procedures.

**Keywords:** Auditing, Crisis Environment, Covid-19, Improvisation.

## TEŞEKKÜR SAYFASI

Tez çalışmamın başından beri fikirlerini benimle paylaşan, yol gösteren, zaman ayıran, araştırmaya ve öğrenmeye teşvik eden, her zaman desteğini hissettiğim sayın danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Halil Cem SAYIN’a,

Çalışmamın uygulama bölümünü tamamlamam için yoğun iş tempolarına rağmen değerli vakitlerini ayıran tüm denetim çalışanlarına ve denetçilere,

Araştırmamın analiz kısmında değerli bilgilerini benimle paylaşan ve zaman ayıran sayın hocam Arş. Gör. Dr. Hakan Kılınç’a,

Yaptıkları değerli katkılarından dolayı jüri üyesi sayın hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Sezen ULUDAĞ ve Doç. Dr. Alper ERSERİM’e,

Eğitim hayatımın başından beri maddi ve manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen sevgili annem Gülseren BİRCAN ve babam İbrahim BİRCAN’a,

Bilgileriyle, tecrübeleriyle her anlamda çalışmamı tamamlamama destek veren sevgili annem Nilgün ÇÖL ve babam Niyazi ÇÖL’e,

Yaşadığım stresli ve yoğun tempolu dönemde anlayış gösteren kız kardeşlerim Naciye BİRCAN ve Yağmur BİRCAN’a,

Akademik bilgilerini ve tecrübelerini benimle paylaşarak bu süreçte her zaman desteğini hissettiğim sevgili dostlarım Dr. Yeter KAPLAN ve Arş. Gör. Ceyda ÇOLAK’a,

İki yıldır profesyonel anlamda çalıştığım ve yüksek lisans eğitimim sürecinde gösterdikleri özveriden dolayı iş yerim Enton A.Ş’ye,

Son olarak, sevgili eşim Öner Deniz ÇÖL’e bu süreci benimle başından sonuna kadar özveriyle paylaştığı, umutsuz hissettiğimde desteğini esirgemediği ve hep güç verdiği için sonsuz teşekkür ederim.

## İÇİNDEKİLER

|                                                                                           | <u>Sayfa</u> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| BAŞLIK SAYFASI .....                                                                      | i            |
| JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI .....                                                               | ii           |
| ÖZET .....                                                                                | iii          |
| ABSTRACT .....                                                                            | iv           |
| TEŞEKKÜR SAYFASI .....                                                                    | v            |
| ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ .....                                         | vi           |
| İÇİNDEKİLER .....                                                                         | vii          |
| TABLolar DİZİNİ .....                                                                     | ix           |
| ŞEKİLLER DİZİNİ .....                                                                     | x            |
| KISALTMALAR DİZİNİ .....                                                                  | xi           |
| GİRİŞ .....                                                                               | 1            |
| <b>BİRİNCİ BÖLÜM</b>                                                                      |              |
| 1. DENETİM KAVRAMI VE DENETİMİN GEREKLİLİĞİ .....                                         | 4            |
| 1.1. Denetim Kavramı .....                                                                | 4            |
| 1.2. Denetim Türleri .....                                                                | 5            |
| 1.3. Denetimin Önemi ve Gerekliliği .....                                                 | 6            |
| <b>İKİNCİ BÖLÜM</b>                                                                       |              |
| 2. KRİZ ORTAMINDA DENETİM VE DOĞAÇLAMA .....                                              | 12           |
| 2.1. Denetim Süreci ve Denetim Planlaması .....                                           | 12           |
| 2.2. Kriz Ortamında Denetim .....                                                         | 15           |
| 2.2.1. Kriz Kavramı .....                                                                 | 15           |
| 2.2.2. Kriz Yönetiminin Önemi ve İletişim .....                                           | 18           |
| 2.2.3. Denetimde Doğaçlama .....                                                          | 19           |
| <b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM</b>                                                                       |              |
| 3. LİTERATÜR .....                                                                        | 27           |
| <b>DÖRDÜNCÜ BÖLÜM</b>                                                                     |              |
| 4. KRİZ ORTAMINDA BAĞIMSIZ DENETİMDE DOĞAÇLAMA: COVID-19<br>ÜZERİNDEN BİR ARAŞTIRMA ..... | 33           |
| 4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi .....                                                    | 33           |
| 4.2. Araştırmanın Yöntemi ve Deseni .....                                                 | 34           |

|                                                                                |    |
|--------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.3. Veri Toplama ve Verilerin Analizi .....                                   | 34 |
| 4.4. Araştırmanın Kısıtları .....                                              | 36 |
| 4.5 Araştırmanın Geçerliği ve Güvenilirliği .....                              | 36 |
| 4.6. Bulgular .....                                                            | 36 |
| 4.6.1. Denetçilerin Pandemi Döneminde Karşılaştıkları Zorluklar .....          | 37 |
| 4.6.2. Denetçilerin Pandemi Döneminde Geliştirdikleri Doğaçlama Davranışlar... | 50 |
| 4.6.3. Gelecekteki Denetim Faaliyetleri Üzerindeki Beklentiler .....           | 65 |
| SONUÇ VE DEĞERLENDİRME .....                                                   | 73 |
| KAYNAKÇA .....                                                                 | 78 |
| EKLER                                                                          |    |
| ÖZGEÇMİŞ                                                                       |    |

## TABLÖLAR DİZİNİ

### Sayfa

|                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Tablo 1.1.</b> Farklı Disiplinler için Doğaçlamanın Tanımı ..... | 20 |
| <b>Tablo 1.2.</b> Örgütsel Doğaçlama Senaryoları.....               | 22 |
| <b>Tablo 1.3.</b> Doğaçlamanın Konumlandırılması.....               | 23 |





## ŞEKİLLER DİZİNİ

### Sayfa

|                                                                                      |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Şekil 1.1. Denetim Türleri Arasındaki İlişki.....                                    | 6  |
| Şekil 1.2. Muhasebe Bilgisinin Dolaşımı ve Denetim Fonksiyonunun Rolü .....          | 7  |
| Şekil 1.3. Finansal Rapor Kullanıcıları .....                                        | 8  |
| Şekil 1.4. Denetim Planlaması ve Bir Denetim Yaklaşımının Oluşturulması.....         | 14 |
| Şekil 1.5. Etkili Bir Mesleki Yargının Aşamaları.....                                | 26 |
| Şekil 1.6. Denetçilerin Denetim Çalışmaları Esnasında Karşılaştıkları Zorluklar..... | 37 |
| Şekil 1.7. Denetçilerin Geliştirdikleri Doğaçlama Davranışlar.....                   | 51 |
| Şekil 1.8. Gelecekteki Denetim Çalışmaları Üzerindeki Beklentiler.....               | 66 |

## KISALTMALAR DİZİNİ

|         |   |                                              |
|---------|---|----------------------------------------------|
| AAA     | : | American Accounting Association              |
| ABD     | : | Amerika Birleşik Devleti                     |
| BDS     | : | Bağımsız Denetim Standardı                   |
| BDS 200 | : | Bağımsız Denetim Standardı 200               |
| BDS 300 | : | Bağımsız Denetim Standardı 300               |
| DIY     | : | Do It Yourself                               |
| DSÖ     | : | Dünya Sağlık Örgütü                          |
| E&Y     | : | Ernst & Young                                |
| KGK     | : | Kamu Gözetimi Kurumu                         |
| KHK     | : | Kanun Hükmünde Kararname                     |
| PCAOB   | : | Public Company Accounting Oversight<br>Board |
| SOX     | : | Sarbanes-Oxley                               |
| SPK     | : | Sermaye Piyasası Kurulu                      |
| TDK     | : | Türk Dil Kurumu                              |
| WHO     | : | World Health Organization                    |

## GİRİŞ

Her denetim faaliyeti bir planlama ile başlar (Luo ve Malsch, 2020: 1). Planlama denetim çalışmasının zamanında tamamlanabilmesi için denetçiler tarafından titizlikle yapılmaktadır. Ancak yapılan çalışmalar bir eylemin her ne kadar iyi planlanmış olsa da içinde bulunulan koşulların değişebileceğini ileri sürmektedir (Ryle, 1979). Son yıllarda dünyada sıklıkla meydana gelen krizlerin ve artan belirsizlik ortamının denetim çalışmalarında değişimler ve dönüşümler yarattığı ifade edilmektedir. Bu nedenle denetim faaliyetini yürütürken değişen koşullara hızlıca uyum sağlanması önemlidir (Bircan, 2020: 246).

2019 Aralık ayında ilk defa Çin tarafından Dünya Sağlık Örgütü'ne bildirilen yeni tip korona virüsü (Covid-19) pandemisi dünya genelinde birçok alanda köklü değişikliklerin yaşanmasına neden olmuştur. Pandemi gerek ekonomi gerekse sağlık alanında hala etkileri devam eden bir kriz ortamının oluşmasına neden olmuştur. Denetim sektörü de bu pandeminin yol açtığı krizin etkilerine maruz kalmış ve denetim çalışmaları birçok bakımdan değişikliğe uğramıştır. Denetçiler, zorunlu denetim prosedürlerini uygularken, çalışma biçimlerinde (evden çalışma, online eğitim, ofise rezervasyon yaparak gitme vb.), eğitimlerde, kanıt toplama tekniklerinde ve de iletişim, gözetim gibi konularda daha birçok açıdan değişikliğe gitmek zorunda kalmışlardır.

Olağanüstü durumların ulaşılması zor örgütsel olguların incelenmesi için benzersiz bir zemin oluşturduğu kabul edilmektedir (Hällgren, Rouleau ve De Rond, 2018: 112). Olağanüstü durumlar, tanımı gereği, bir örgütün günlük yaşamı dışında vuku bulan ve bunun sonucunda özgün ve örneğine rastlanmamış hatta sınıflandırılmayan olaylar olarak tanımlanmaktadır (Christianson, Farkas, Sutcliffe ve Weick, 2009). Olağanüstü durumlarda karşı karşıya kalınan problemlerin çözümünde hızlıca eyleme geçilmesi önem arz etmektedir. Doğaçlama kabiliyeti acil durumların yönetilmesinde önemli bir yönetim kabiliyeti olarak değerlendirilmektedir (Roud, 2021). Beklenmedik durumlara tepki olarak ortaya çıkan doğaçlamaya özellikle yönetim alanındaki araştırmacıların ilgisinin giderek arttığı görülmektedir (Vendelo, 2009: 449).

Amerikan Ulusal Tıp Akademisi tarafından 2016 yılında yayınlanan raporda, küreselleşmenin de etkisiyle, salgın hastalıkların ve bunlara bağlı olarak seyahat yasakları ve karantina gibi uygulamaların artacağı ifade edilmiştir. Bu beklentiler doğrultusunda

denetim çalışmalarının yürütülebilmesi ve denetimdeki makul güvencenin sağlanabilmesi için denetim çalışmalarının dinamik ve değişken bir çerçevede uygulanabilirliğinin artması gerekmektedir. Bu yüzden kriz ortamında denetim faaliyetlerini yürütürken denetçilerin ne tür doğaçlama davranışlar geliştirdiklerini keşfetmek gelecekteki denetim çalışmaları için oldukça önemli ve yol gösterici olacaktır.

Dolayısıyla bu çalışmanın amacı, denetçilerin şartlardaki beklenmedik ve sistematik değişikliklere karşı denetim sürecinde sergiledikleri doğaçlama davranışları, hali hazırda devam etmekte olan Covid-19 pandemisinin yarattığı kriz üzerinden keşfetmektir. Bu çerçevede çalışmada aşağıdaki araştırma sorularına yanıt aranacaktır:

Araştırma Sorusu 1: Covid-19 krizi, denetim çalışmalarının hangi yönünü/yönlerini kesintiye uğratmıştır?

Araştırma Sorusu 2: Denetçiler, Covid-19 krizi nedeniyle işlerinde yaşanan aksaklıklara karşı ne tür tepkiler (doğaçlama davranışlar) geliştirmişlerdir?

Araştırma Sorusu 3: Covid-19 krizi denetçilerin gelecekteki denetim çalışmaları üzerine beklentilerini nasıl etkilemiştir?

Bu amaç doğrultusunda Türkiye’de faaliyet gösteren 16 farklı meslek mensubu ile yarı yapılandırılmış görüşmeler yürütülmüştür. İlk katılımcıya yazar kendi imkânı ile ulaşmış ve sonrasında kartopu örnekleme yöntemi ile diğer katılımcılara ulaşılmıştır. Verilerin birbirini tekrarlamaya başladığı ve doyum noktasına ulaşıldığında (uzman eşliğinde karar verilmiştir.) yeni katılımcı arayışına son verilmiştir. Katılımcıları yönlendirmeden deneyimleri, geliştirdikleri davranış biçimleri hakkında veriler Zoom, Google Meet, Teams gibi online görüşmelerle toplanmıştır. Daha sonra elde edilen ses kayıtları yazar tarafında deşifre edilmiş ve analiz sürecine başlanmıştır. Veriler Nvivo12 paket programı aracılığıyla içerik analizine tabii tutulmuştur.

Araştırma sonucunda denetçilerin zorunlu denetim prosedürlerini uygulayabilmek için yeni davranış biçimleri geliştirdikleri gözlemlenmiştir. Maddi doğruluk testleri (tözel testler), kanıt toplama teknikleri gibi konularda geçmiş zamanda uygulanmamış davranışlar ortaya çıkmıştır. Denetçilerin ayrıca müşteri iletişimini, ekip içerisindeki iletişim ve koordinasyonu sürdürebilmek ve verimliliği düşürmemek için doğaçlama davranışlar sergiledikleri görülmektedir.

Bu alışma dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde denetim kavramı ve denetimin gerekliliği kısaca açıklanmaktadır. İkinci bölümde kriz ortamında denetim ve doğaçlama konularına yer verilmektedir. Çalışmanın nc bölümünde ilgili literatür yer almaktadır. Bu bağlamda doğaçlama ve kriz kavramlarını ilişkilendiren çalışmalara yer verilirken Covid-19'un denetim çalışmaları üzerindeki etkilerini değerlendiren çalışmalarla literatür güçlendirilmiştir. Dördüncü ve son bölümde ise kriz ortamında denetim çalışmalarının yürütülmesi ve denetim çalışmalarında doğaçlama davranışları keşfetmeye yönelik analiz ile ilgili detaylar yer almaktadır.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. DENETİM KAVRAMI VE DENETİMİN GEREKLİLİĞİ

Bu bölümde denetimle ilgili kavramlar ele alınacaktır. Bununla birlikte denetimin önemi ve gerekliliği üzerinde durulacaktır.

#### 1.1. Denetim Kavramı

Denetim kavramının literatürde birçok tanımı mevcuttur. Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından ‘denetim’ kelimesi, kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birim tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanmıştır (TDK, 2004). Anglo-Sakson ülkelerindeki denetim kelimesi ‘auditing’ ve Latince ‘işitme’ ve ‘dinleme’ anlamına gelen ‘audire’ kelimesine karşılık gelmektedir. ‘Auditing’ ve meslek unvanı ‘auditor’ kelimeleri ilk defa 1289’da İngiltere’de kullanılmış ve profesyonel denetçiliğin ilk örgütü ise 1581’de Venedik’te kurulmuştur (Selimoğlu ve Uzay, 2014: 1).

Denetim, tarihsel olarak çok eski çağlara dayanan, bir yandan ticaretin yaygınlaşması ve deniz aşırılama, öte yandan da devlet kavramının örgütsel yapısının gelişmesi ile birlikte kurumsal nitelik kazanmaya başlayan, dinamik ve sürekli değişime açık bir olgudur. Özel sektörde işletmelerin faaliyet alanlarının artması ve coğrafi olarak genişlemelerinin bir sonucu olarak özellikle Sanayi Devrimi’nden sonra önemini artıran bağımsız denetim işlevi, kamusal alanda halka dayalı yönetim düşüncesinin uygulama alanı bulmasıyla, on üçüncü yüzyıldan itibaren kurumsal bir nitelik kazanmaya başlamıştır (Köse, 2007: 1).

Denetim, denetlenmesi istenen bilgi ile önceden belirlenmiş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla denetlenen bilgi hakkındaki kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi süreci olarak da tanımlanmaktadır. Denetim yapan denetçinin yetkin ve bağımsız olması gerekmektedir (Arens vd., 2017: 28).

Amerikan Muhasebeciler Birliği’nin (AAA)<sup>1</sup> Temel Denetim Kavramları Komitesi’nin (Committee on Basic Auditing Concepts) raporuna göre denetim; ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden oluşturulmuş ölçütlere uygunluk derecesini

---

<sup>1</sup>American Accounting Association 1916 yılında kurulmuş bir Muhasebeciler topluluğudur.

belirlemek için bu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddialarla ilgili kanıtların nesnel olarak toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların bilgi kullanıcılarına aktarılmasını sağlayan sistematik bir süreçtir (Auditing Concept Committee, 1972). Denetimin bir süreç olması dinamik bir faaliyet olduğunu ortaya koymaktadır. Bu süreç kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, sonuca göre bir denetim görüşüne varılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili taraflara iletilmesi aşamalarından oluşur. Bu yönü itibarıyla denetim sürecinin bir bilgi üretme ve karar verme süreci olduğu söylenebilir (Güredin, 2014: 11). Ayrıca denetim, hiyerarşik bir yapı ve iş bölümü ile bir denetim ekibi tarafından yürütülen süreçler bütünü olarak da ifade edilmektedir (Bamber, 1983: 396).

Denetimin temel amacı var olanı ortaya koyup olması gereken ile kıyaslamaktır. Bu özelliği ile denetim, standartlara uygunluk arayışı olarak da ifade edilebilmektedir (Köse, 2007: 5).

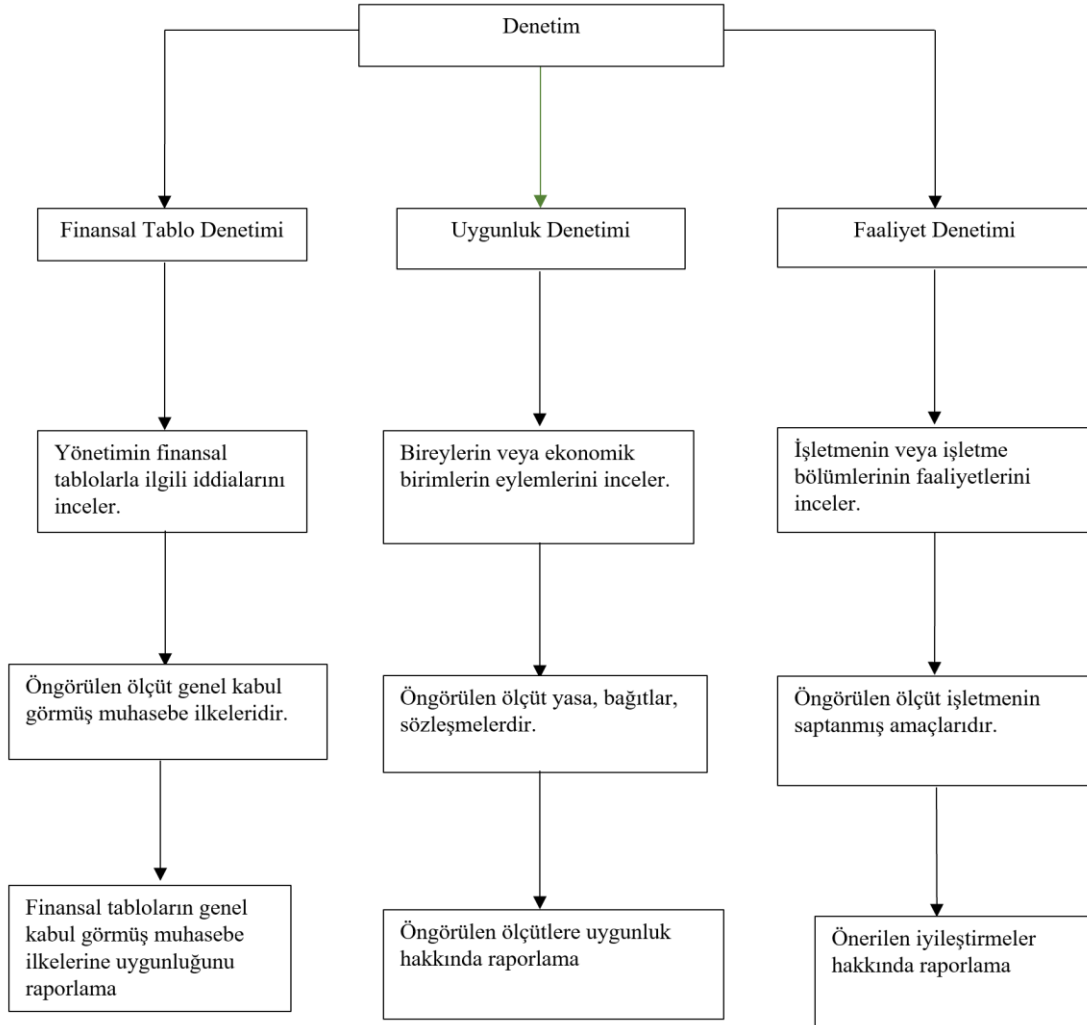
Bağımsız denetim ile yatırımcının korunması, kamunun aydınlatılması, piyasada güven ve istikrarın sağlanması amaçlanmaktadır (Çelik, 2005). Denetimin bir diğer amacı bilgi kullanıcılarının finansal tablolara olan güven seviyesini artırmak şeklinde ifade edilmektedir (Dabbağoglu ve Can, 2018: 35).

Türkiye’de bağımsız denetim konusunda yetkili üst kuruluş olan ve 02.11.2011 tarih ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ise bağımsız denetimi; *“Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması”* olarak tanımlamaktadır (KGK, 2012).

## **1.2. Denetim Türleri**

Birçok denetim türü olmasına rağmen, genel olarak denetimi finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlık altında incelemek mümkündür (Erdoğan, 2006: 3). Finansal tabloların denetimi ile amaç bilgi

kullanıcılarına sunulan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını belirlemektir. Uygunluk denetimi çalışmalarıyla işletmelerin belirlenmiş olan bu politikalara, kurallara ya da yasal düzenlemelere uyup uymadığı belirlenmektedir. Yönetim denetimi ya da performans denetimi olarak da adlandırılan faaliyet denetimiyle ise bir işletmedeki faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliği ile ilgili sonuçların belirlenmesi amaçlanmaktadır (Messier, 1997: 12).



Şekil 1.1. Denetim Türleri Arasındaki İlişki (Güredin, 2014: 18)

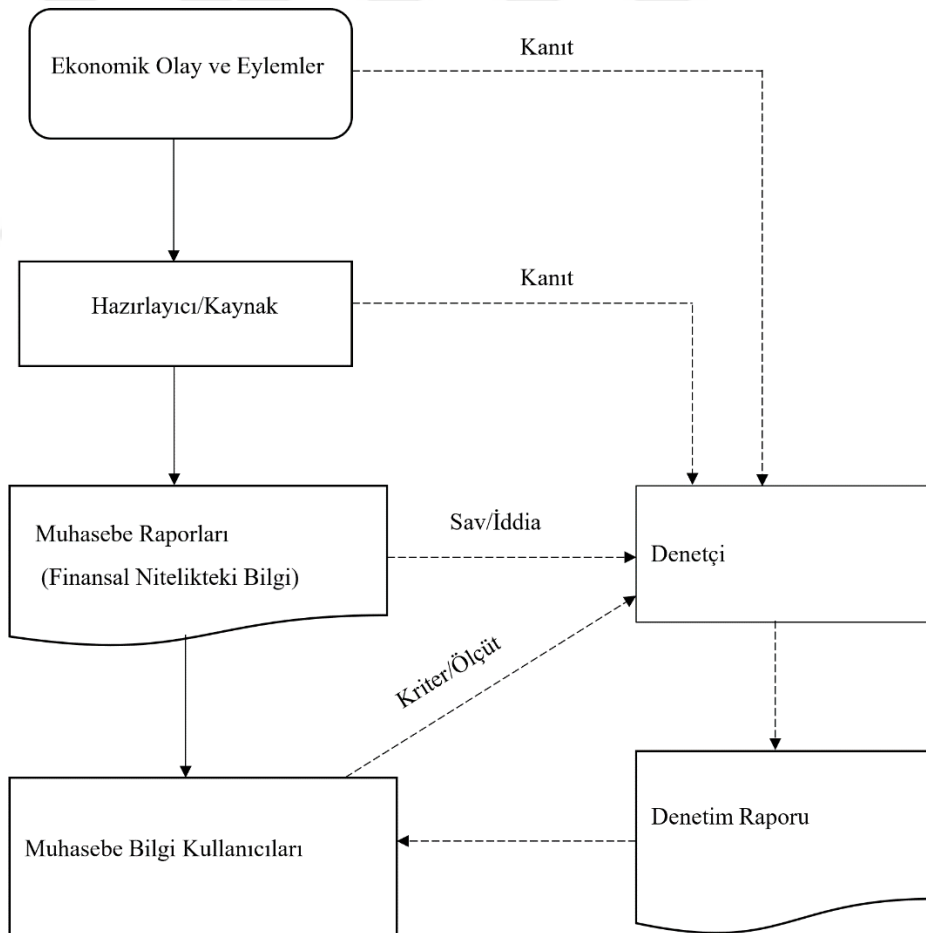
### 1.3. Denetimin Önemi ve Gerekliliği

Bir ekonomik birimin finansal nitelikteki işlemlerinin tanımlanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi muhasebenin birinci işlevini oluşturmaktadır. Bu süreç sonrasında elde edilen çıktılar işletmelerin temel finansal tablolarında (bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz kaynaklarda değişim tablosu) özetlenmektedir. Bu



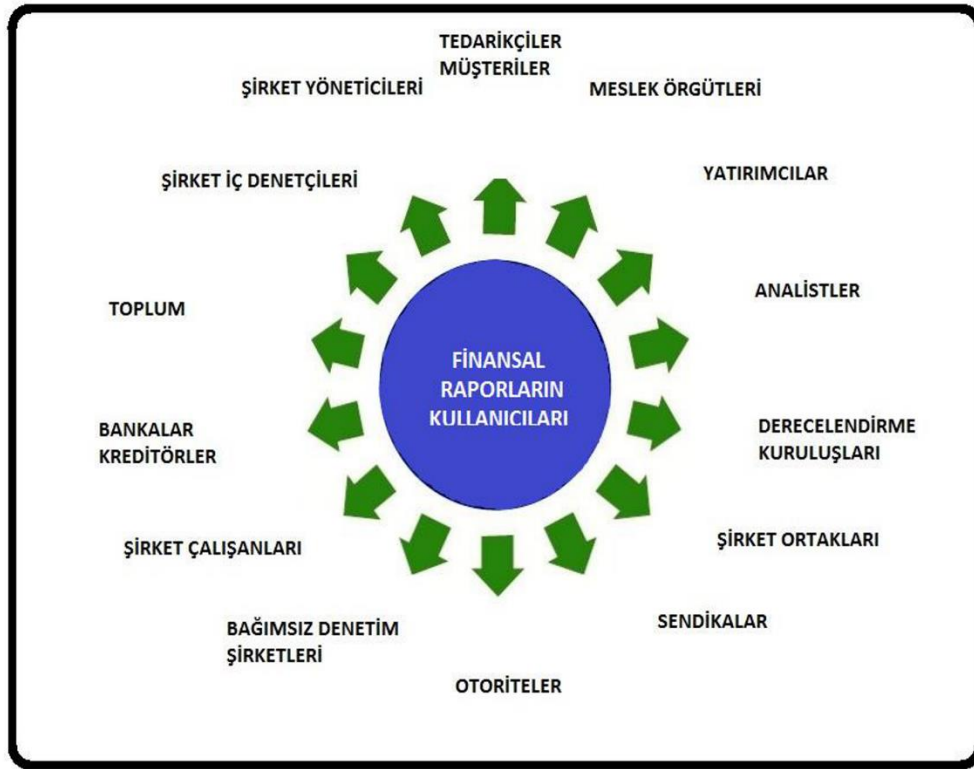
finansal tablolar işletme dışına işletmenin finansal durumunu sunmanın en temel araçlarıdır (Erdoğan, 2006: 3). Bir başka deyişle, işletmelerin faaliyetleri üzerinden çıkarları olan kişiler veya kuruluşların temel bilgi kaynağı işletmelerin finansal tablolarıdır. Bu kişi veya kurumlar, söz konusu finansal tabloları kullanarak çıkarları doğrultusunda kararlar vermektedir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 4).

Finansal tablolarda yayınlanan bilgiler devlet otoritelerinin de ekonominin gidişatı hakkında bilgi sahibi olmalarının aracıdır. Hatalı veya hileli finansal tabloların varlığı karar vericilerin işletmeler hakkında yanlış çıkarımlarda bulunmasına neden olacağı için finansal tablolarda yansıtılan muhasebe bilgisinin doğruluğu ekonomi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, finansal tabloların denetimi bağımsız ve tarafsız bir denetçi tarafından yürütülmelidir (Dabbağolu ve Can, 2018: 35). Silvoso (1972) muhasebe bilgisi ve denetim faaliyetinin ilişkisini Şekil 1.2.'de şu şekilde özetlemektedir:



Şekil 1.2. Muhasebe Bilgisinin Dolaşımı ve Denetim Fonksiyonunun Rolü (Silvoso, 1972)

Küreselleşmenin bir sonucu olarak serbest piyasada rekabetin de artması ile işletmelerin muhasebe-finans ve yönetim bölümlerindeki işlem niceliğinin artması ve karmaşık bir hal alması denetime duyulan ihtiyacın da paralel olarak artmasını teşvik etmiştir (Yüzer, 2020: 7). Bununla birlikte, Enron skandalı başta olmak üzere ortaya çıkan muhasebe ve denetim kaynaklı hilelerin küresel çapta etki yaratması ve yatırımcıların güveninin sarsılması bağımsız denetime olan gerekliliğin artmasına neden olmuştur. Şekil 1.3.'den de görülebileceği gibi işletmelerin finansal bilgileri birçok gruba hitap etmektedir.



Şekil 1.3. Finansal Rapor Kullanıcıları (Deloitte, 2009)

1990'lı yıllarda yaşanan teknolojik gelişmeler ekonomik, sosyal, siyasal ve de kültürel alanlarda gerçekleşen hızlı bir bütünleşme ve çok boyutlu bir dönüşüm sürecini başlatmıştır. Sermayenin serbest dolaşımı, ticarete sınırların ortadan kalkması ile küreselleşme olgusunu gündeme getirmiştir (Güler, 2011: 47). Küreselleşme olgusu ile beraber uluslararası iş birliği ve sermaye akımları ülkelerin ekonomik gelişiminde aktif bir rol üstlenmiştir. Küreselleşme uluslararası şirket birleşmelerini ve uluslararası yatırımların gelişmekte olan ülkelere kaymasını hızlandırırken, ekonominin yapı taşı olan işletmelerin değişen şartlara uyum sağlamasında birtakım zorlukları beraberinde getirmiştir. Bu koşullar altında işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri, rekabet

güçlerini artırabilmeleri ve gelişen sermaye piyasalarına kolaylıkla girebilmeleri için mevcut muhasebe sistemlerini şartlara uygun hale getirip şeffaf, karşılaştırılabilir ve doğru finansal tablolar hazırlamaları ve bu tablolarını bağımsız denetime tabi tutarak güvenilirliklerini artırmaları gerekli hale gelmiştir (Selimoğlu vd., 2015: 2).

İşletmelerin finansal bilgi kullanıcılarının amaçlarına uygun ve tutarlı kararlar verebilmeleri için kararlarını alırken kullandıkları bilginin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek topluma ve karar alıcılara zarar vermektedir (Güredin, 2014: 3). Bu noktada bağımsız ve tarafsız denetim anlayışına olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır.

Küreselleşmenin hızlanması ile birlikte, belirli bir standardizasyona olan ihtiyaç artarken, 2000’li yılların başlarında ABD’de patlak veren Enron skandalı denetimin bağımsızlığının güçlendirilmesi ve güvenilirliği konusunda sağlam adımlar atılmasını teşvik etmiştir. ABD’nin enerji devlerinden biri olan Enron şirketi, 2001 yılına ABD’deki halka açık şirketler arasında yedinci olarak girmiş, ancak yıl sonunda iflas eden en büyük şirket olarak tarihe geçmiştir. Bu iflasın arkasında birçok muhasebe yolsuzluğu ve hisse senedi sahtekarlığı bulunmaktadır. Enron’un iflasından sadece üst düzey yöneticiler değil, şirketin finansal tablolarına ‘olumlu’ denetim görüşü veren Arthur Andersen denetim şirketi de sorumludur (Beasley, Buckless, Glover ve Prawitt, 2015). Enron Skandalı’nın sonuçları dünyada birçok ülkeyi olumsuz etkilemiş ve küreselleşmenin finansal açıdan olumsuz etkilerini ortaya koymuştur. Aynı zamanda Arthur Andersen denetim şirketi, sadece Enron skandalı ile kalmayıp Worldcom, Adelphia Communication, Global Crossing gibi ABD’deki şirketlerin çeşitli muhasebe hileleri ile de gündeme gelmiş, yatırımcıların ve halkın güvenini kaybetmiştir.

2001 yılının üçüncü çeyreğinde toplam 638 milyon dolar zarar açıklayan Enron şirketi, ABD ile sınırlı kalmayan Asya’da, Avrupa’da birçok enerji santrali bulunan küresel ölçekli bir şirket olarak kabul edilmekteydi. Enron kurduğu bir borsa şirketi aracılığıyla enerji ile ilgili türev enstrümanların alım-satımında oldukça önemli bir yere sahipti (Erdoğan, 2006: 302). Sonuç olarak, yapılan usulsüzlükler küresel boyutta mali zararların oluşmasına neden olmuş ve gerek şirketlere gerekse denetim faaliyetini yürüten firmalara olan güveni sarsmıştır.

Enron skandalının büyük ilgi çekmesinin en önemli nedeni, halka açık şirketleri yatırımcılar adına denetleyen bağımsız denetim şirketlerinin görevlerini ihmal etmesi ve bu durum karşısında sistemin düzenleyicisi olan kamu kurumlarına olan güvenin de sarsılması olmuştur. Tüm dünyada etkisi hissedilen muhasebe ve denetim skandalları denetçinin bağımsızlığını güçlendirecek ve denetim kalitesini artıracak biçimde denetim standartlarında yeni düzenlemelere gidilmesine teşvik etmiştir. Sarbanes-Oxley Yasası bu düzenlemelerin en önemlisidir (Ertikin, 2017: 105).

25 Temmuz 2002’de ABD’de yürürlüğe giren SOX yasası ile, muhasebe uygulamalarını ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız dış denetim düzenini önemli biçimde değiştirmek ve daha güvenli bir yatırım ortamı oluşturmak amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, bağımsız bir üst kuruluş olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu’nun (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB) oluşturulması verilen en radikal karar olmuştur (Özkul, 2003: 1).

Yasanın amacı, bağımsız denetime tabi şirketlerin finansal raporlarının kalitesini, şeffaflığını (Özkul, 2003: 1), doğruluk ve güvenilirliğini artırarak yatırımcıyı korumak olarak belirtilmiştir (Sarbanes-Oxley Act, 2002).

SOX yasası ABD merkezli ve küresel çapta sonuçlar ortaya çıkaran denetim skandallarının ardından kamuoyunun güvenini yeniden kazanmak amacıyla yine ABD’de yürürlüğe girmiş ve Türkiye dahil olmak üzere birçok ülke bu düzenlemeler doğrultusunda yeni düzenlemeler yapma yoluna gitmiştir. Denetim sektörü bu düzenlemelerin ve küreselleşmenin etkisiyle hızlı dönüşümler ve değişimler yaşamaya başlamıştır. Yaşanan olumsuzluklar denetim çalışmalarının titizlikle yürütülmesini ve hesap verilebilirlik noktasında daha şeffaf olunmasını gerekli kılmıştır.

Yasa firmaların denetim maliyetlerini artırmakta ve iç kontrol mekanizmalarına yatırım yapılmasını teşvik etmektedir. Bununla birlikte SOX Yasası firmalara uzun vadede çeşitli faydalar sağlamaktadır. Bu faydaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Coates, 2007: 92)

- Yatırımcıların kayıp riskini azaltma,
- Güvenilir finansal raporlama,
- Daha şeffaf ve hesap verilebilir olma,
- Halka açık şirketlerin sermaye maliyetini düşürmesine katkı sağlama,

- Şirketlerin kaynaklarını daha iyi tahsis etmesini sağlayarak ekonomik büyümenin hızlanmasına katkıda bulunma.

SOX Yasası ile birlikte finansal raporların daha hesap verilebilir olması amaçlanmıştır. Yasa ile Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetimi Kurumunun kurulması (PCAOB- Public Company Accounting Oversight Board) denetim mesleğinde meydana gelen en önemli gelişmelerden biri olmuştur. Ayrıca, bağımsız denetim komiteleri aracılığıyla finansal raporlama süreci denetlenerek yatırımcıların ve denetçilerin hedefleri ortak paydada buluşturulmuştur (E&Y, 2017).



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. KRİZ ORTAMINDA DENETİM VE DOĞAÇLAMA

Bu bölümde denetim süreci ve denetim planlaması konuları ele alınacaktır. Ayrıca, kriz ortamında denetim çalışmasının yürütülmesi ve doğaçlama konularına yer verilecektir.

#### 2.1. Denetim Süreci ve Denetim Planlaması

Denetim süreci yalnızca denetim işinin kabul edilmesinden sonraki aşamaları kapsamamaktadır. Denetçinin denetim işini kabul etmeden önce yaptığı incelemeler de denetim sürecinin parçasıdır. O halde denetim faaliyeti, müşteri işletme hakkında yapılan ön incelemeler ve denetim işinin kabul edilmesi ve sonraki aşamaların bütününden oluşmaktadır.

Selimoğlu'na (2015: 166) göre, denetim çalışmasına başlamadan önce denetimden beklentilerin neler olduğu sorusuna yanıt aranmalıdır, daha sonra denetim planlaması yapılmalı, denetim gerçekleştirilmeli ve raporlanmalıdır.

Zaman ve plana bağlı hareket etmek, denetim sürecini yönetmek ve zamanında denetim raporunu oluşturmak için kritik önem arz etmektedir. Denetçinin denetim işini kabulünden önceki süreçte müşteri işletme hakkında yapması gereken önemli incelemeler bulunmaktadır. Denetçi kendisine gelen işi özenle incelemeli ve parasal boyutuna bakmaksızın işin alınması konusunda sağlam bir yargıya varmalı ve yapılan ön incelemenin sonucunda işletmenin denetlenebilirliğini ortaya koymalıdır. Erdoğan'a (2006: 76) göre denetçi denetim işini kabul etmeden önce;

- İşletmenin finansal yapısı hakkında bilgi edinmeli,
- İşletmenin iş yaptığı üçüncü kişilerden, kredi kurumlarından ve bankalardan işletme ve yönetim hakkında bilgi toplamalı,
- Müşteri işletmenin denetim süreci boyunca gerekli bilgi ve desteği vereceğinden emin olmalı,
- İşletmenin daha önce denetim işini yapan denetçisi ile görüşmeli ve muhasebe ilkeleri, denetim yordamları ve önemli konuların uygulanışı ile ilgili bilgi almalı,

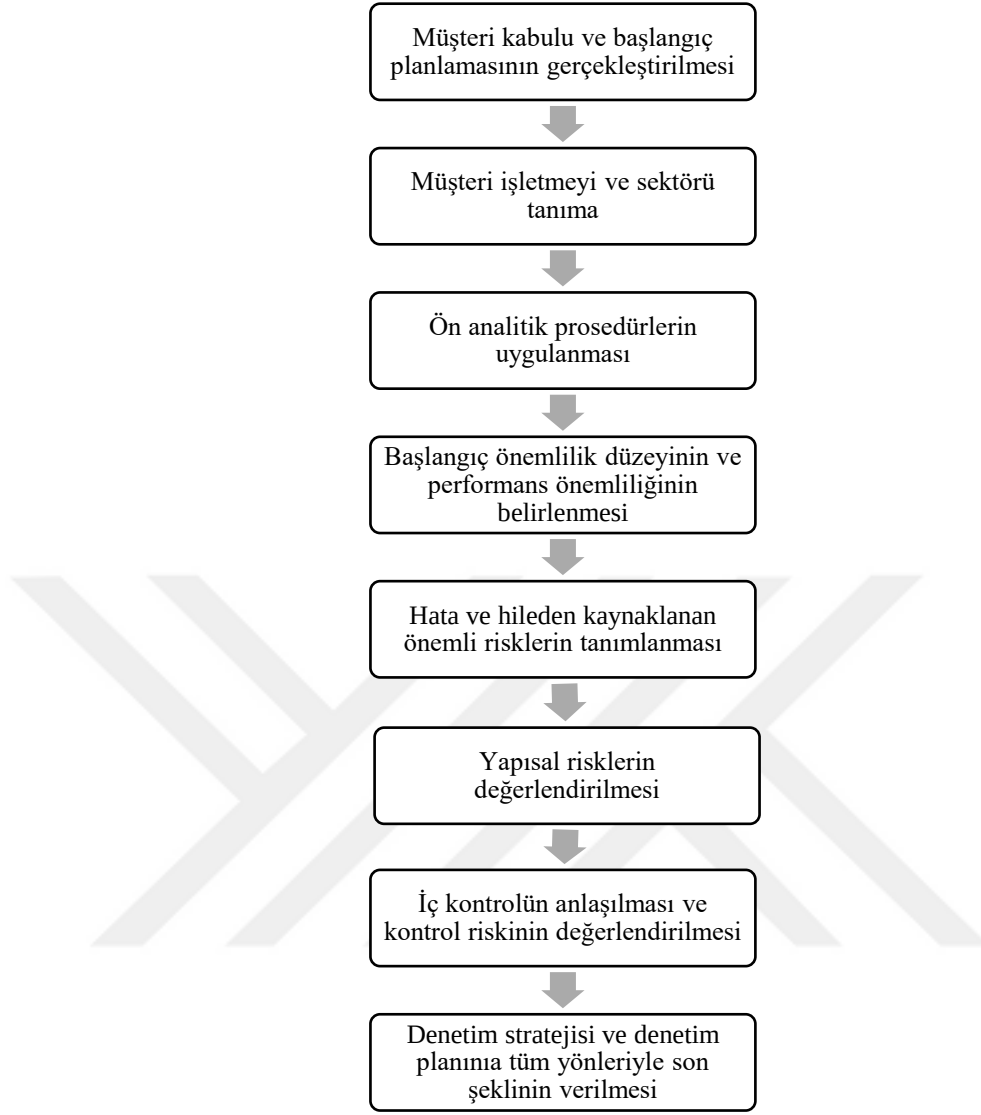
- İşletmenin gelecekte muhtemel sorun yaratabilecek alanlarına dikkat etmeli ve denetim riskini göz önünde bulundurmalı,
- İşletmenin kendisini herhangi bir şekilde kuralları ihlal etmeye veya mesleki normların dışında hareket etmeye zorlamayacağına emin olmalıdır.

Denetçinin işi kabul etmeden önce müşteri işletme ile ilgili denetim sürecinde müşteri işletmeden kaynaklı baskı ya da etik dışı isteklerle karşılaşma riskini azaltmak adına derinlemesine bilgi toplaması gerekir. Bu nedenle denetçinin ön inceleme aşamasında titizlikle denetim işini kabul edip etmeyeceği kararını vermesi gerekmektedir. Bu aşamada verilecek bir ödün denetim sürecini olumsuz etkileyebilmekte ve denetçinin bağımsızlığına zarar verebilmektedir (Erdoğan ve Erturan, 2008: 6).

Denetim işi birbirini izleyen aşamalardan oluşan bir süreç bütünü olarak tanımlanmakta (Yıldız, 2013) ve denetim süreci birbirini izleyen adımlardan oluşmaktadır. Her adımın belirli hedefleri veya amaçları bulunmakta ve bu adımlar uygun denetim prosedürleri kullanılarak gerçekleştirilmektedir (Porter, Simon ve Hatherly, 2014: 262). Bir denetim çalışmasının yürütülmesi için iyi planlanmış bir denetim yaklaşımı ortaya konmalıdır. Ayrıca denetim planı, kanıtların tarafsız bir şekilde toplanmasını ve değerlendirilmesini gerektirmektedir (Messier, 1997: 151).

Denetim planı denetçinin denetim işini yönlendirmesinde ve yönetmesinde izleyeceği stratejiyi kapsamaktadır. Denetimin etkin ve verimli olabilmesinin ön koşulu denetimin iyi planlanmasıdır (Erdoğan, 2006: 79). Denetim planlaması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini kapsar. Bununla birlikte, denetim planlama çalışmalarının niteliği ve kapsamı; işletmenin büyüklüğüne ve karmaşıklığına, denetim ekibinin kilit üyelerinin işletmedeki geçmiş tecrübelerine ve denetim sırasında ortaya çıkan şartlardaki değişikliklere göre farklılık gösterir (KGK, 2017).

Erdoğan ve Erturan'a (2008: 9) göre, denetim planının başarı ile sonuçlanması için adımların iyi belirlenmesi gerekmektedir. Denetim planı ve programı denetçinin işletmeyi tanıyabilmesinin ve olası riskleri belirlemesinin aracıdır. Arens vd. (2017: 263) denetim planlamasının aşamalarını Şekil 1.4'deki gibi ifade etmektedir.



**Şekil 1.4.** Denetim Planlaması ve Bir Denetim Yaklaşımının Oluşturulması (Arens vd., 2017: 263.)

Denetim süreci bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülen uzun bir çalışma dönemi ve sistematik bir süreci kapsamaktadır (Uğurlu ve Sarısoy, 2021: 45). Denetim sürecinin planlanması ve aşamaların her birinin belirli bir periyod içerisinde tamamlanması ve raporlanması önem arz etmektedir. Nitekim, 2019 Aralık ayında görülmeye başlanan ve ortaya çıktığı günden itibaren hayatı birçok yönden olumsuz etkileyen Covid-19 pandemisi denetim mesleği de dahil olmak üzere birçok meslekte faaliyetlere ilişkin planların uygulanamaz hale gelmesine neden olmuştur. Yaşanan bu tür olağanüstü durumların meydana getirdiği değişimlere uyum sağlamak, denetim işinin tamamlanabilmesi ve denetim kalitesinin korunması açısından büyük önem arz etmektedir. Nitekim Bircan (2020) yaptığı çalışmada, Covid-19'un ortaya çıkması ile



meydana gelen kriz ortamında denetim planlamasının kurallara ve zamana sıkı sıkıya bağlı olmak yerine daha esnek bir yapıya dönüştürülmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Covid-19 pandemisinin ne zaman sona ereceği konusundaki belirsizliğin yanı sıra Dünya Sağlık Örgütü gibi kuruluşlar tarafından bundan sonraki dönemlerde küresel sağlık pandemilerinin, afetlerin yaşanması ihtimalinin yüksek olduğu ifade edilmektedir. Bu nedenle, kriz ortamını iyi anlamak, kriz yönetim becerilerini geliştirmek birçok meslek alanında olduğu gibi denetim için de bir gereklilik olmaktadır.

## **2.2. Kriz Ortamında Denetim**

Kriz durumlarında denetim çalışmalarının incelenmesi yeni bir durum değildir. Ancak literatürde, herhangi bir kriz ile karşı karşıya kalındığında, yani denetimin planlanması ve yürütülmesini güçleştirecek bir durum oluştuğunda denetçilerin denetim kalitesini ne şekilde koruduğunu veya koruyabileceğini konu alan teorik ve deneysel çalışmaların sayısı oldukça azdır (Luo ve Malsch, 2020: 2). 2019 yılının sonunda ortaya çıkan ve hızlıca bütün dünyaya yayılmış olan Covid-19 pandemisi birçok insanın ölümüne sebep olurken, ekonomik ve sosyal anlamda yakın zamanda benzerine rastlanmamış bir kriz ortamının oluşmasına neden olmuştur (Verma ve Gustafsson, 2020: 253). Bu kriz denetim mesleğinin ana faaliyetleri dışında gerçekleşmesine rağmen denetim sektörünü, çalışanlarını ve iş yapış biçimlerini etkilemiştir (Luo ve Malsch, 2020: 2). Bu bağlamda, beklenmeyen olaylar, koşullardaki değişiklikler ya da denetim prosedürleri sonucunda elde edilen denetim kanıtları nedeniyle denetçinin, değerlendirilmiş risklerle ilgili revize edilen görüşlere dayanarak, genel denetim stratejisi ve denetim planında ve dolayısıyla, müteakip denetim prosedürlerinin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamında değişiklik yapması beklenmektedir (KGK, 2017).

Bu bölümde kriz kavramı, krizlerin özellikleri ve türleri, kriz ortamında denetim çalışmalarının yürütülmesi başta olmak üzere denetimde doğaçlama konuları ele alınacaktır.

### **2.2.1. Kriz Kavramı**

Yunanca ve Latince ‘karar vermek’ anlamını taşıyan kriz kelimesi köken itibarı ile “krinein-krisis”dan gelmektedir (Önder, 2001). Genel olarak kriz kelimesi bir olumsuzluğu, kötüye gidişi, bozulmayı veya dengesizliği ifade etmektedir (Can, 2017). Fink (1986), krizi daha iyisi veya daha kötüsü için bir dönüm noktası olarak tanımlarken,

Fearn-Banks (1996) bir örgütü, şirketi veya sektörü ayrıca örgütün çevresini, ürünlerini ve hizmetini olumsuz etkileme potansiyeli olan önemli bir olay olarak ifade etmektedir. Barton (1993) ise krizi; öngörülemeyen, olumsuz sonuçlar doğurma potansiyeli yüksek bir fenomen olarak tanımlarken olay anında ve sonrasında örgütün kendisine, çalışanlarına, ürünlerine, finansal durumuna ve itibarına büyük ölçüde zarar verebileceğini ifade etmektedir.

Kriz; bir ülkede veya ülkeler arasında, toplumun veya bir kuruluşun yaşamında görülen güç dönem, bunalım, buhran olarak da ifade edilmektedir (TDK, 2021). 09.01.1997 tarih ve 22872 no’lu Resmî Gazete’ de yayımlanan Başbakanlık Kriz Yönetim Merkezi Yönetmeliği’nin 4. Maddesi b bendine göre ise kriz hali;

*“Devletin ve milletin bölünmez bütünlüğü ile milli hedef ve menfaatlerine yönelik hasmane<sup>2</sup> tutum ve davranışların, Anayasa ile kurulan hür demokrasi düzenini veya hak ve hürriyetlerini ortadan kaldırmaya yönelik şiddet hareketlerinin, tabi afetlerin, tehlikeli ve salgın hastalıkların, büyük yangınların, radyasyon ve hava kirliliği gibi önemli nitelikteki kimyasal ve teknolojik olayların, ağır ekonomik bunalımların ve iltica ve büyük nüfus hareketlerinin ayrı ayrı veya birlikte vuku bulduğu halleri.<sup>3</sup>”* olarak tanımlanmıştır.

Aniden ve beklenmedik bir anda ortaya çıkan krizlerin sonuçları bireyler ve örgütler için her zaman negatif olarak değerlendirilmemektedir. Krizler tehlike ve tehdit unsuru oluşturmalarının yanı sıra kimi zaman yeni fırsatların oluşmasını da teşvik etmektedir (Aktan ve Şen, 2001).

Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ-WHO) başkanı Tedros Adhanom Ghebreyesus 11 Mart 2020’de yaptığı basın açıklamasında Covid-19’un dünya üzerinde hızla yayıldığını ve ilerleyen haftalarda yayılmaya devam edeceğini ifade etmiştir. Ghebreyesus açıklamasında, 2019 Aralık ayında ilk defa Çin’in Vuhan şehrinde ortaya çıkan Covid-19’un daha önce benzeri deneyimlenmemiş bir krizi temsil ettiği ifadelerine yer vermiştir. Ghebreyesus ayrıca, bu pandeminin yalnızca bir sağlık krizi olmadığını, her sektörün bu krizden etkileneceğini de belirtmiştir (WHO, 2020). Bu doğrultuda, denetim sektörünün

---

<sup>2</sup>Düşmanca (TDK, Güncel Türkçe Sözlük).

<sup>3</sup><https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/3.5.968716.pdf>

de bu krizden etkilenen sektörlerden biri olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Nitekim konuyla ilgili birçok çalışmada da denetim sektörünün ve denetçilerin Covid-19'un sebep olduğu krizden etkilenmemesinin mümkün olamayacağı ifade edilmektedir (Financial Reporting Council, 2020; Özbirecikli ve Adana, 2020; Albitar vd., 2020; Selimoğlu vd., 2021).

2019 Aralık ayından beri süregelen ve ne zaman sona ereceği öngörülemeyen korona virüsü pandemisi dünya genelinde sağlıktan ekonomiye ve sosyal yaşama kadar çok boyutlu etkilere yol açan bir kriz ortamı oluşturmuştur (Albitar vd., 2020: 169). Covid-19 pandemisi daha önceki denetim çalışmaları literatüründe ele alınanlardan farklı ve benzersiz bir krizi temsil etmektedir. Söz konusu kriz denetim mesleği, müşteriler ya da sermaye piyasaları kaynaklı bir kriz olmamasının yanı sıra denetçilerin sorumlulukları ve ana faaliyetleri dışında meydana gelmiş olmasına karşın denetim çalışmalarında derin bir etkiye neden olmuştur (Maurer, 2020).

Krizler örgütleri ve yöneticileri sıkıntıya sokan, gerçek, eksiksiz ve güncel olan bilgiye ulaşmada güçlükler yaşanmasına neden olan, sağlıklı iletişimin kurulmasına engel teşkil eden, sorunlu bir haberleşme ortamı yaratan ve sonuç itibarı ile örgütsel ve yönetsel faaliyetlerin gerektiği gibi yerine getirilmemesine sebep olan durumlardır (Tutar, 2000: 17). Krizin bu tanımı incelendiğinde de Covid-19 pandemisinin yalnızca bir sağlık krizi olarak değerlendirilemeyeceği görülmektedir.

Krizlerin tahmin edilemeyen yapıları ve beraberindeki dalgalanma etkilerinden dolayı, herhangi bir örgütün ömrü boyunca krizlerden hiçbir şekilde etkilenmemesi muhtemel bir durum değildir (Klann, 2003: 3). Covid-19'un neden olduğu ve içinde bulunulan kriz sürecinin ilerideki yıllarda devam edeceği ve bundan sonraki yıllarda benzer küresel pandemilerin ortaya çıkacağı yapılan akademik çalışmalarda ifade edilmektedir. Örneğin, Brezilya'da bir hayvan çiftliğinde ortaya çıkan ve insandan insana bulaşıcı özelliği çok yüksek olan bir salgın hastalığın olası etkilerinin modellendiği bir çalışmada, başlangıçta yavaş yavaş yayılan hastalık hızlıca kontrolden çıkmakta ve sonunda hiçbir ülke bu hastalığı kontrol altına alamamaktadır. Geçen 18 ayın sonunda ise 65 milyon kişi hayatını kaybetmekte ve toplumsal ve ekonomik olarak ağır sonuçlarla hastalık sona ermektedir.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup><https://www.centerforhealthsecurity.org/event201/scenario.html> (Erişim Tarihi: 15.04.2021)

2016 yılında Amerikan Ulusal Tıp Akademisi'ne bağlı Gelecek İçin Küresel Sağlık Riski Çerçevesi Komisyonu'nun yayınladığı raporda devletlerin küresel çapta yaşanması beklenen pandemilere karşı hazırlıklı olması gerektiği ve sağlık sisteminin ve alt yapısının geliştirilmesi, uluslararası iş birliği ve koordinasyonun sağlanması ve bulaşıcı hastalıklar konusunda araştırmaların yapılması önerilmiştir. Yine aynı raporda küreselleşen dünyada karantina, seyahat yasakları gibi durumların yaşanmasının ekonomik anlamda felaketlere neden olacağı ifadelerine yer verilmiştir.<sup>5</sup>

Covid-19 pandemisi birçok meslekte bu raporda ifade edilen karantina uygulamaları, seyahat kısıtlamaları, evden çalışma gibi değişikliklerin gerçekleşmesine neden olmuştur. Bu tür kısıtlamalar denetim çalışmalarının da yapılış şeklini etkilemiştir. Bu dönemde geleneksel, yerinde denetim anlayışının yerini alternatif yöntemler almış ve yeni yöntemlerin bulunması üzerine odaklanılmıştır. Ayrıca denetim çalışmaları müşteri işletmeyi ziyaret etme, stok sayımları gibi sahada fiziki olarak bulunulmasını gerektiren temel işlemleri kapsarken denetçilerin hayatına evden çalışma gibi farklı bir çalışma yöntemi girmiştir. Yüz yüze iletişim kurmak daha etkili olurken kriz ortamında denetçilerin gerek müşterilerle gerekse denetim ekibi içerisinde etkili iletişim kurmaları önemli bir problem olarak ortaya çıkmıştır.

### **2.2.2. Kriz Yönetiminin Önemi ve İletişim**

Pearson ve Clair (1998) örgütsel kriz yönetimini; bir krizi önlemek veya halihazırda oluşmuş olan krizi etkin bir biçimde yönetmek için dış paydaşlarla beraber örgüt üyelerinin sistematik bir girişimi olarak tanımlamıştır. Örgütsel kriz yönetiminin etkinliği ise, krizler önlendiğinde ya da paydaşlar krizlerden elde ettikleri başarı oranının başarısızlık oranından daha yüksek olduğuna inandıklarında kanıtlanmaktadır (Pearson ve Clair, 1998: 61).

Krizler her ne kadar tahmin edilemez olsalar da muhtemel bir krize karşı örgütlerin, bireylerin ve devletlerin hazırlıklı olması gerekmektedir. Amerikan Ulusal Tıp Akademisi'ne bağlı olan Küresel Sağlık Riski Sistemi Komisyonu'nun 2016 yılında hazırladığı bir raporda ülkelerin olası bir pandemiye hazırlıklı olmalarının önemi üzerinde

---

<sup>5</sup>The Neglected Dimension of Global Security: A Framework to Counter Infectious Disease Crisis, (The National Academies Press, Washington DC: 2016).

durulmuş ve her ülkenin yıllık yaklaşık olarak 4 milyar dolar civarında bütçe ayırmaları gerektiği vurgulanmıştır.<sup>6</sup>

Yapılan çalışmalar devletlerin küresel krizlerle mücadele kapsamında yatırımlar yapması gerekliliği üzerinde dursa da 2019 Aralık ayından bu yana mücadele edilen Covid-19 pandemisi dünyanın böyle bir pandemi ile mücadeleye hazırlıksız olduğunu göstermektedir. Yakın zamanda Covid-19 pandemisi ölçeğinde bir kriz yaşanmamış olması da devletlerin bu ölçekteki bir krizi yönetmelerinde belirsizlik yaratmıştır.

Özellikle krizler üzerine çalışma yürüten araştırmacılar, etkili kriz yönetiminin tipik olarak doğaçlamayı ve uyum sağlamayı kapsadığını kabul etmektedirler (Pearson ve Clair, 1998). Bu nedenle yeni tip korona virüsün (COVID-19) neden olduğu kriz ortamında denetim çalışmalarında yaşanan değişikliklere karşı denetçilerin doğaçlama davranışlarını keşfetmek önem arz etmektedir.

### **2.3. Denetimde Doğaçlama**

Krizler, acil durumlar beklenmedik zamanlarda ortaya çıkmaktadır ve mevcut planları uygulanamaz hale getirmektedir. Bu tür beklenmedik ve planlanmamış durumlara karşı aksiyon almak, gerçek zamanlı yeni prosedürlerin geliştirilmesini ve uygulanmasını gerektirmektedir. Doğaçlama ise, bu gereksinimi karşılayan bir yaklaşım olarak tanımlanmaktadır. Doğaçlama karar vermek, ortaya çıkan durumun ya da krizin gerekliliklerini karşılamak amacıyla zamanında ve yeni bir eylem üreterek bilgiyi yeniden işlemeyi gerektirmektedir. Doğaçlama kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için karar vericilerin beklenmedik ve planlanmamış durumlarla karşılaştıklarında mevcut bilgileri ile neler yaptıklarını belirlemek önem arz etmektedir (Mendonça ve Wallace, 2004: 9).

Doğaçlamanın literatürde farklı açılardan ve değişik şekillerde tanımlandığı görülmektedir. Moorman (1998), doğaçlamanın disiplinler arası tanımını Tablo 1.1'deki gibi özetlemektedir:

---

<sup>6</sup>The Neglected Dimension of Global Security: A Framework to Counter Infectious Disease Crisis, (The National Academies Press, Washington DC: 2016).

**Tablo 1.1. Farklı Disiplinler için Doğalamının Tanımı**

| Tanım                                                                                                                                       | Yazarlar                               | Alan                    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|-------------------------|
| <b>A. Örgütsel Yönden Doğaçlama</b>                                                                                                         |                                        |                         |
| Eylemin sezginin yönlendirmesi ile oluşması, kendiliğinden olma.                                                                            | Crossan ve Sorrenti (1997)             | Yönetim                 |
| Geçmiş tecrübeye dayanarak eyleme rehberlik eden sezgi.                                                                                     | Hatch (1997b)                          | Yönetim                 |
| Hiçbir hazırlık gerektirmeyen ve hiçbir kurala uymayan faaliyet.                                                                            | Mangham (1986)                         | Yönetim                 |
| Tam zamanında strateji.                                                                                                                     | Weick (1987)                           | Yönetim                 |
| Düşünme ve uygulama eylemlerinin aynı anda ortaya çıkması.                                                                                  | Weick (1996)                           | İtfaiye Yönetimi        |
| <b>B. Müzikal Yönden Doğaçlama</b>                                                                                                          |                                        |                         |
| Eylemin hayal gücü tarafından planlamaksızın yönlendirilmesi,                                                                               | Chase (1988)                           | Music                   |
| Doğaçlama yapan kişi biraz sonra alacağı müziğin planlamasını yapamayacak durumda olabilir ancak biraz önce aldığına göre devam edebilir. | Gioia (1988)                           | Caz/Yönetim             |
| Gerçek zamanlı beste.                                                                                                                       | Pressing (1988)                        | Müzik                   |
| Önceden pratiğı yapılmış olandan ve bestelenmiş olandan farklı.                                                                             | Pressing (1988)                        | Müzik                   |
| <b>C. Tiyatro Yönünden Doğaçlama</b>                                                                                                        |                                        |                         |
| Oyun esnasında karşılaşılan bir sorunu o anda çözme çabası ve sahnedeki ve sahnedeki her şeyi problemi çözme amacıyla kullanma.             | Spolin (1963)                          | Tiyatro                 |
| <b>D. Terapi Yönünden Doğaçlama</b>                                                                                                         |                                        |                         |
| Önceden planlamadan uygulama.                                                                                                               | Embrey, Guthrie, White ve Dietz (1996) | Pediyatrik fizik tedavi |
| Tam özgür olma.                                                                                                                             | Esman (1951)                           | Psikanaliz              |
| Terapistler kendiliğinden olma, yaratıcılık ve sezgi anlarını deneyimler.                                                                   | Forinash (1992)                        | Klinik müzik terapisi   |
| Örneklemelerin tekrar incelenmesine rağmen önceki formu göz ardı etmeme.                                                                    | Lichtenstein (1993)                    | Psikanaliz              |
| <b>E. Eğitim Yönünden Doğaçlama</b>                                                                                                         |                                        |                         |
| Önceden yazılmış olan plandan uzaklaşmak. Doğaçlama yapan kişi şartların gerektirdiğini yapabilmek için yeni bir yönerge oluşturur.         | Borko ve Livingston (1989)             | Öğretme                 |

**Tablo 1.1. Farklı Disiplinler için Doğalamının Tanımı (Devamı)**

|                                                                                       |                       |                |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|----------------|
| Bilgileri sürekli olarak işlemek ve çok sayıda etkileşimli kararlar almak.            | Cleary & Groer (1994) | Sağlık eğitimi |
| <b>F. Bağka Alanlarda Doğaçlama</b>                                                   |                       |                |
| İkili görev. – Eylemi gerçekleştirirken algılama ve eylemi gerçekleştirirken düşünme. | Bjurwill (1993)       | Spor           |
| Hızlı ve planlanmayan değişim.                                                        | Volkman (1994)        | Antropoloji    |

**Kaynak:** (Moorman,1998: 700-702)

1990’lı yılların ortalarından itibaren örgütsel doğaçlama çalışmalarına araştırmacıların ilgisi giderek artmıştır (Vendelo, 2009: 449). Doğaçlama, dinamik ve çalkantılı iş sektörlerinde değişen şartların yönetiminde ve uygulamada faydalı bir yönetim becerisi olarak değerlendirilmektedir (Leybourne, 2006: 4). Doğaçlama, rgtsel bağlamın dışında tiyatro, müzik, eğitim ve psikoloji gibi farklı alanlarda çalışmaların konusu olmuştur. Araştırmacılar özellikle, yeni ürün geliştirme, politik evre gibi hızlı değişen ve rekabetin yüksek olduğu koşullar ile yangın, saldırı gibi beklenmedik anda ortaya çıkan acil durumlarda kurumlar tarafından sergilenen doğaçlama davranışları incelemişlerdir (Miner vd., 2001: 304).

Bazı araştırmacılar doğaçlamayı, zaman baskısı ile yönlendirilen sezginin, yaratıcılığın ve brikolajın (bricolage<sup>7</sup>) bileşimi olarak ifade etmektedir. Doğaçlama, eylemlerin uygulanmasını hızlandırmak amacı ile üzerinde anlaşmaya varılmış olan plandan uzaklaşma olarak da tanımlanmaktadır (Cunha vd., 1999: 302).

Crossan ve Sorrenti (2002: 156), doğaçlamayı davranışların sezgi yoluyla kendiliğinden ortaya çıkması olarak ifade etmiştir. Zaman baskısının olduğu durumlarda, zamanında ve yaratıcı kararların alınmasını sağlayan bilişsel bir araç olarak sezginin gücü hem teorik hem de pratik açıdan doğrulanmıştır.

Tablo 1.2’de örgütsel doğaçlama davranışı planlama ve doğaçlama, belirsizlik ve zaman baskısı ile ilişkilendirilmektedir. Buna göre, zaman baskısının ve belirsizliğin

<sup>7</sup>Bricolage kelimesi Fransızca ‘bricoler’ fiilinden türemiş ve İngilizcede ‘Do It Yourself (DIY)’ sözcük grubu ile aynı anlamda kullanılmakta ve çaba gerektiren durumlarda doğaçlama süreci anlamına gelmektedir.(<https://en.wikipedia.org/wiki/Bricolage#:~:text=Bricolage%20is%20a%20French%20loanword,of%20the%20contemporary%20French%20usage>)

düşük olduğu durumlarda yöneticilerin çevresel koşulları kontrol edebileceği ve planlarında değişiklik yapmaya ihtiyaç duymayacağı ifade edilmektedir. Ancak, zaman baskısı ve belirsizliğin yüksek olduğu durumlarda ise önceden planlanmış olan senaryoya bağlı kalınamayacağı anlaşılmaktadır. Yine Tablo 1.2’de yer alan ‘ornamented doğaçlama’<sup>8</sup> senaryosuna göre ise, herhangi bir kriz ile karşı karşıya kalındığında ve zaman baskısının yüksek ancak belirsizliğin düşük olması durumunda, yeni bir planlama yapılması için yeterli zamanın olmadığı ve karar derhal verilmediği takdirde krizin, sorunun şiddetinin artmasına ya da bir fırsatın kaybolmasına yol açabileceği görülmektedir. Keşif doğaçlama senaryosuna göre ise, bir zaman baskısı durumu olmamasına rağmen doğaçlama yapacak kişiler olayların muhtemel sonuçlarını bilemeyecektir. Bu senaryo genellikle tekrarlanan deneysel çalışmalarda ortaya çıkmaktadır. Son olarak, tam ölçekli doğaçlama senaryosu ise belirsizliğin çok yüksek ve zaman baskısının da fazla olduğu durumları tanımlamaktadır. Bu senaryo, kriz durumunu ve çevresel faktörlerin çok hızlı değiştiği ortamı temsil etmektedir. Ayrıca bu senaryoya göre doğaçlama kendiliğinden olma ve yaratıcılık ile karakterize edilmektedir (Crossan vd., 2005: 134).

**Tablo 1.2.** Örgütsel Doğaçlama Senaryoları

|                    |               | <b>Zaman Baskısı</b> |                       |
|--------------------|---------------|----------------------|-----------------------|
|                    |               | <i>Düşük</i>         | <i>Yüksek</i>         |
| <b>Belirsizlik</b> | <i>Düşük</i>  | Planlama             | Ornamented Doğaçlama  |
|                    | <i>Yüksek</i> | Keşif Doğaçlama      | Tam Ölçekli Doğaçlama |

**Kaynak:** (Crossan vd., 2005: 133)

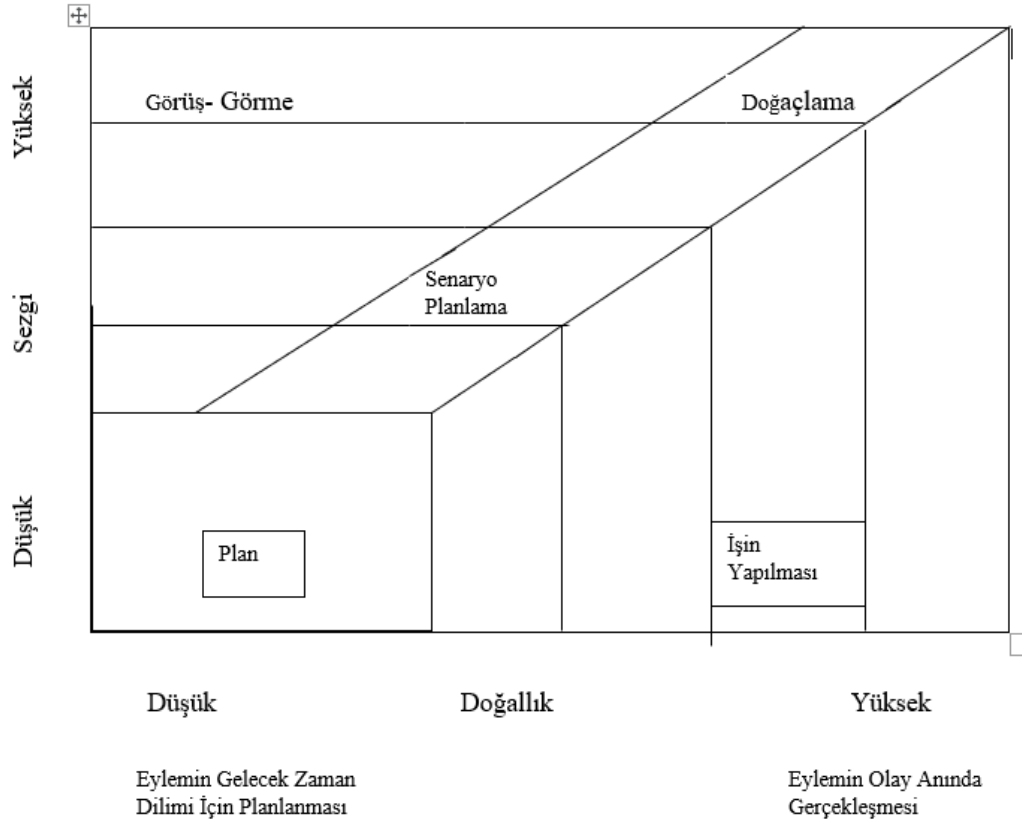
Ryle (1979) ise, bir faaliyet ya da eylem ne kadar iyi planlansa da her zaman başa çıkılması gereken yeni koşulların meydana gelebileceğini ve doğaçlamanın günlük

<sup>8</sup>Orijinali ‘ornamented improvisation’ olarak ifade edilmiştir. ‘Ornamentation’ kelimesi müzisyenlerin müzik esnasında yaptığı küçük değişiklikleri belirtmek için kullanılan ve caz doğaçlamasına ait bir kavramdır. Örgütsel doğaçlama araştırmacıları da benzer mantıkla zamanın olağan akışı sırasında yapılan küçük değişiklikleri tanımlamak için bu kelimeyi kullanmışlardır.



yaşamın, düşüncelerin ve iletişimin bir parçası olduğunu ileri sürmektedir. Ayrıca Ryle (1979), doğaçlamayı beklenmedik olayları çözümlemek için elindeki kaynakları kullanmak olarak ifade etmektedir. Başka bir deyişle doğaçlama zamanın yönleriyle, yani çaba harcamaması gerekliliği ve kısıtlı bir takvime uyma baskısı ile bağlantılı olarak tanımlanmaktadır (Leybourne, 2006: 75).

**Tablo 1.3** *Doğaçlamanın Konumlandırılması*



**Kaynak:** (Crossan ve Sorrenti, 2002: 157)

Crossan ve Sorrenti (2002: 157) Tablo 1.3’de eylemin kendiliğinden doğaçlama olarak ortaya çıkmasını ve sezginin evrelerini betimlemektedir.

Örgütsel doğaçlama özellikle dinamik ve karmaşık iş sektörlerinde giderek önemi artan, faydalı bir yönetim becerisi olarak görülmektedir (Leybourne, 2006: 73). Ayrıca doğaçlama bir başarı aracı olarak örgütler tarafından giderek daha fazla kabul görmekte (Chelariu vd., 2002: 141) ve gelişen literatür bu fenomeni açıklamaya ve bağlamsallaştırmaya çalışmaktadır (Leybourne, 2006: 73). Daha önceleri doğaçlama jaz literatüründe değişen koşullara tepki verebilmek için sadece doğuştan gelen ve yarı içgüdüsel bir beceri olarak tanımlanırken örgütsel araştırmacılar doğaçlamanın liderlik

yeteneğini geliştirebilecek bir metafor olduğunu öne sürmüşlerdir. Buna ek olarak doğaçlamanın öğrenilebilirliğine ve öğretilebilirliğine değinmişlerdir (Newton, 2004).

Denetim literatüründe ise doğaçlama ile ilgili sınırlı sayıda çalışma mevcuttur. Covid-19'dan kaynaklanan, şartlarda meydana gelen sistematik değişiklikler (sokağa çıkma yasakları, evden çalışma uygulamaları, şehirler arası yasaklar vb.) ve artan belirsizlik ortamı bütün dünyayı etkisi altına almıştır. Denetim çalışmaları da birçok sektörün etkilendiği gibi Covid-19'un yol açtığı kısıtlamalardan etkilenmiştir. Denetçilerin denetim prosedürlerini uygularken daha önceden planladıkları senaryolara uymaları neredeyse imkânsız hale gelmiştir. Denetim süreci aktif ve hareketli bir süreçtir. Müşteri işletme ile iletişimin ve etkileşimin yüksek olduğu, aynı zamanda bir ekip çalışması ile koordineli yürütülmesi gereken denetim süreci ve dolayısıyla denetçiler Covid-19 pandemisinin olumsuz etkilerine maruz kalmıştır. Bu süreçte birçok değişiklik ve denetçilerin uyum sağlaması gereken yeni koşullar ortaya çıkmıştır. Zaman baskısının ve stresli bir çalışma ortamının oluşmasına neden olan pandemi, denetim alanında doğaçlama davranışların araştırılması gereğini doğurmuştur (Luo ve Malsch, 2020).

Luo ve Malsch (2020: 30), pandeminin neden olduğu aksaklıklara karşı denetçilerin zamanında denetim çalışmalarını tamamlayabilmek ve denetimin kalitesini koruyabilmek için eş zamanlı olarak yeni eylemler tasarlayıp uygulamak ve doğaçlama yapmak zorunda kaldıklarını ifade etmektedir. Denetçiler denetim sürecini planladıkları gibi uygulayamamış ve işlerin yapılış sırasını, denetim prosedürlerinin uygulanış biçimini değiştirmek zorunda kalmışlardır.

Hem denetim literatürü hem de doğaçlama literatüründen yola çıkarak denetimde doğaçlama kavramını 'kriz ve zaman baskısı altında denetim faaliyetlerini formal ve informal yönleriyle tamamlayabilmek için; denetim kanıtlarının elde edilmesi, denetimde makul güvencenin sağlanabilmesi amacıyla düşünme ve eylemin aynı anda gerçekleştiği, sezgi, yetenek, tasarım ve şans tarafından yönetiliyormuş gibi görünen amaçlı insan davranışı olarak tanımlamak mümkündür.

Denetimde doğaçlama mesleki muhakeme kavramı ile karıştırılmamalıdır. BDS 200'e göre mesleki muhakeme (mesleki yargı); *“denetimin yürütülmesi sırasında mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; mevzuat, BDS'ler, muhasebe standartları ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan*

*eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılmasıdır.” şeklinde tanımlanmaktadır. Mesleki muhakemenin kullanıldığı alanlar ise yine BDS 200’de şu şekilde belirtilmiştir;*

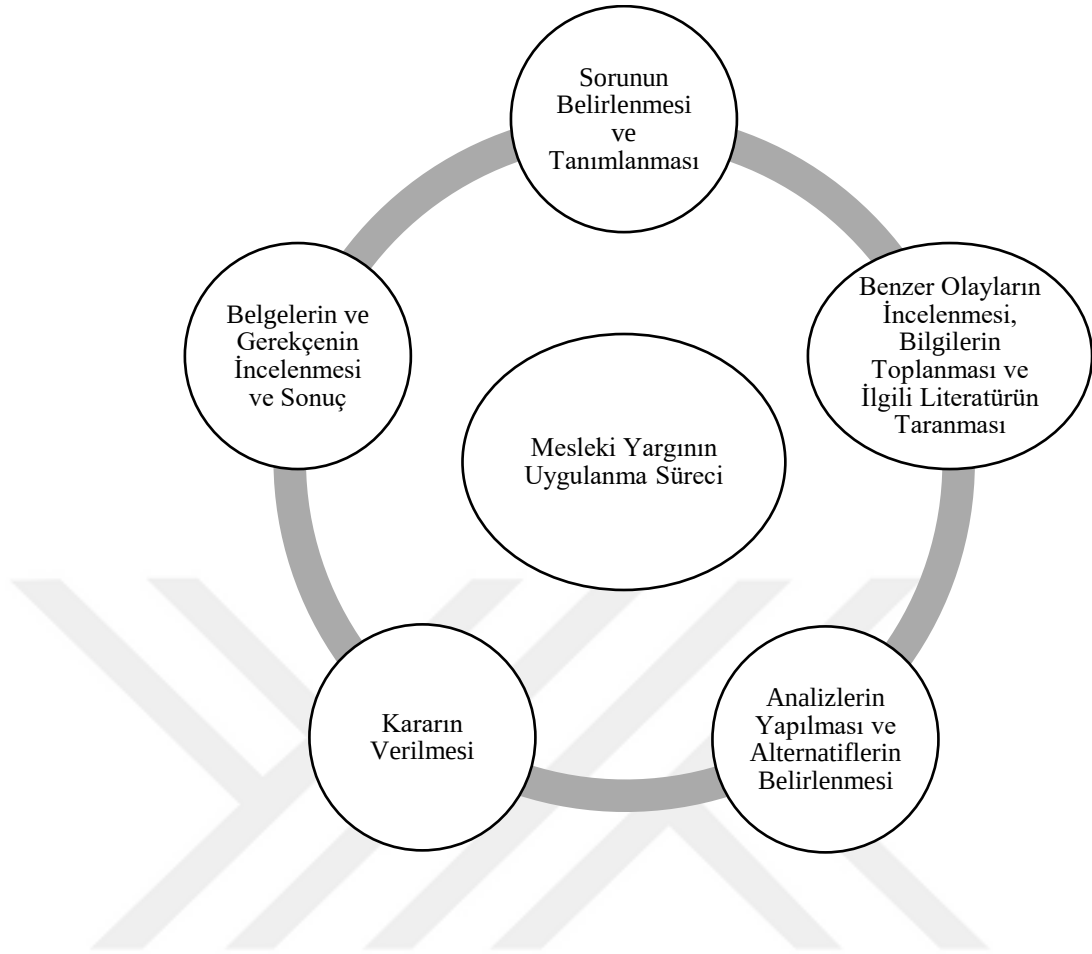
- *Önemlilik ve denetim riski,*
- *BDS hükümlerinin yerine getirilmesi ve denetim kanıtı toplanması için uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,*
- *Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanıp toplanmadığının ve BDS’lerin amaçlarına ve dolayısıyla denetçinin genel amaçlarına ulaşmak için daha fazla denetim kanıtı toplamaya ihtiyaç olup olmadığının değerlendirilmesi,*
- *Finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasında işletme yönetimi tarafından yapılan muhakemelerin değerlendirilmesi,*
- *Elde edilen denetim kanıtına dayanarak sonuçlara ulaşılması (örneğin, finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından yapılan tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesi).<sup>9</sup>*

Mesleki yargının aksine doğaçlama zaman baskısının olduğu kriz ortamlarında ortaya çıkmaktadır. Ayrıca doğaçlama, çevresel faktörlerin hızlı değiştiği belirsiz ve karmaşık ortamlarda geleneksel planlama ve uygulama yöntemlerinden daha etkili olmaktadır (Chelariu vd., 2002: 141). Mesleki yargı denetim standartları, mevzuat çerçevesinde hareket ederken, doğaçlama daha geniş uygulama alanına sahiptir.

Mesleki yargı süreci Şekil 1.5.’deki gösterilmektedir.

---

<sup>9</sup>[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf)



**Şekil 1.5.** Etkili Bir Mesleki Yargının Aşamaları (Arens vd., 2017: 174)

Denetim faaliyetlerinin belirsizlik ve kriz ortamlarında yürütülebilmesi için doğaçlama kadar yeni bir diğer kavram çevik denetim (agile audit) kavramıdır. Çevik denetim anlayışı, iç ve dış çevredeki dinamiklere daha hızlı bir şekilde adapte olabilmeyi ifade etmektedir (Newmark vd., 2018: 18). Literatür incelendiğinde doğaçlama kavramının çevik denetim anlayışını kapsayıcı ve daha yaratıcı olduğu görülmektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Çalışmanın bu bölümünde doğaçlama ile ilgili literatüre yer verilecektir. Denetim alanında doğaçlama ile ilgili sınırlı sayıda çalışma olduğu görülmektedir. Bu bölümde kriz ortamında denetim çalışmasının yürütülmesi, denetim planında yapılan değişiklikler ve kriz ortamlarında örgütlerde (işletmelerde) sergilenen doğaçlama davranışları ele alan çalışmalar incelenecektir. Ayrıca bu bölümde, literatürde yer alan ve Covid-19'un bağımsız denetime etkisini farklı açılardan değerlendirerek, bağımsız denetim çalışmalarında meydana gelen değişiklikleri ele alan çalışmalara da yer verilecektir.

### 3. LİTERATÜR

Denetimde doğaçlama kavramı daha önce denetim araştırmacıları tarafından çok fazla incelenmemiştir (Luo ve Malsch, 2020). Bunun yanı sıra doğaçlamanın, çevresel faktörlerin hızlı değiştiği, kriz gibi karmaşık ve belirsiz ortamlarda geleneksel planlama yöntemlerinden daha etkili sonuçlar ortaya koyduğu araştırmacılar tarafından ifade edilmektedir (Chelariu vd., 2002; Miner vd., 2001; Bircan, 2020).

Doğaçlama konusu denetim alanında ilk defa 2020 yılında çalışılmıştır. Kanada Queen's University araştırmacıları Yi Luo ve Bertrand Malsch 2019 yılında Çin'de ortaya çıkan korona virüsünün denetim çalışmalarına olan etkisini ve denetçilerin doğaçlama davranışlarını keşfetmeyi amaçlayan "Exploring Improvisation in Audit Work through Auditors' Responses to COVID-19" adlı çalışmaları ile denetim literatürüne katkı sağlamışlardır. Luo ve Malsch (2020) çalışmalarında Covid-19'un küresel çapta neden olduğu krizin denetim çalışmalarını hangi yönleri ile kesintiye uğrattığını ve denetçilerin bu süreç içerisinde sergiledikleri doğaçlama davranışları araştırmışlardır. Bu doğrultuda, yirmi dört denetçi ile derinlemesine görüşme tekniği yöntemini kullanarak yarı-yapılandırılmış sorular aracılığı ile görüşmeler yürütmüşlerdir. Luo ve Malsch çalışmalarının sonucunda, Covid-19'un denetim çalışmalarında aksaklıkların yaşanmasına neden olduğu ve denetçilerin zamanında ve kaliteli denetim yapabilmek için eş zamanlı olarak yeni eylemler tasarlayıp uyguladıkları ve doğaçlama yapmak zorunda kaldıkları sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca, Covid-19'un neden olduğu krizin doğrudan denetim çalışmaları, sermaye piyasaları ya da muhasebe kaynaklı olmamasına karşın denetim çalışmalarının yapılış şeklini değiştirdiğini, yeni davranış biçimlerinin ortaya

çıkmasına neden olduğunu ve denetimin planlarında revizyonların yapılması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Bağımsız Denetim Standardı 300'ün (BDS 300) A.15 maddesine göre; *“Beklenmeyen olaylar, şartlardaki değişiklikler veya denetim prosedürleri sonucunda elde edilen denetim kanıtları sebebiyle denetçinin, değerlendirilmiş riskler hakkında revize edilen görüşlere dayanarak, genel denetim stratejisi ve denetim planında ve dolayısıyla, müteakip denetim prosedürlerinin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamında değişiklik yapması gerekebilir. Böyle bir durum, denetçinin denetim prosedürlerini planlarken elinde bulunan bilgilerden ciddi ölçüde farklılık gösteren yeni bilgiler edinmesi hâlinde ortaya çıkabilir.”* Covid-19 ile ortaya çıkan sokağa çıkma kısıtlamaları, evden çalışma uygulamaları, şehirlerarası seyahat kısıtlamaları vb. denetçilerin çalışmalarında aksaklıklara ve değişikliklere neden olmuştur. Beklenmedik bir anda ortaya çıkan Covid-19 pandemisinin neden olduğu kriz ortamında denetçilerin denetim faaliyetlerini nasıl yürüttüğü ve hangi değişiklikleri yaptığını araştırmak, gelecek yıllarda ortaya çıkması muhtemel olarak değerlendirilen pandemilere ve benzeri krizlere karşı hazırlıklı olabilmek açısından önem arz etmektedir.

Doğaçlama, 1990'lı yıllardan itibaren örgütlerin krizler gibi beklenmedik olaylara karşı sergiledikleri bir yönetim becerisi ve kullanabilecekleri bir davranış biçimi olarak yönetim literatüründe yerini almıştır. Örgütsel doğaçlama örgüt kültürü (Leybourne, 2009), liderlik (Cunha, Kamoche ve Cunha, 2003), örgütsel öğrenme ve bilgi akışı (Chelariu, Johnston ve Young, 2002), örgütsel öğrenme (Cunha & Clegg, 2019), örgütsel hafıza (Moorman ve Miner, 1998), değişim yönetimi (Leybourne, 2006) gibi değişkenlerle birleştirilerek yönetim literatüründeki kuramsal temeli oluşturulmuştur.

Küreselleşmenin hız kazanmasıyla birlikte, birçok iş alanı ortaya çıkan bir krizden ya da ekonomik hareketlilikten kolaylıkla etkilenebilir hale gelmiştir. Denetim sektörü de Covid-19 kaynaklı belirsizlikler ve değişikliklerden etkilenmiştir.

Selimoğlu vd. (2021), yaptıkları “Pandemi Krizi Döneminde Bağımsız Denetim İçin Yeni Bir Anlayış” adlı çalışmalarında hala devam eden ve sona erip ermeyeceği belli olmayan Covid-19 pandemisi döneminde denetim sürecinde göz önünde bulundurulması gereken hususlara, BDS'ler kapsamında yapılan değişikliklere ve düzenlemelere, teknolojik fırsatlara değinmişlerdir. Yazarlar çalışmalarında, BDS 315- 330- 540- 560-

570- 600- 700- 720 kapsamında düzenlemeler yapıldığı ve teknoloji sayesinde sayım, kanıt toplama, görüşmelerin yürütülmesi gibi konularda değişikliklerin meydana geldiğini ifade etmişlerdir. Ek olarak çalışmanın sonucunda denetim planlaması kapsamında meydana gelen zorluklar tespit edilmiş ve bunlarla bağlantılı önerilere yer verilmiştir. Bu çalışma, doğrudan doğaçlama ile ilişkili olmasa da Covid-19'un yarattığı kriz ortamında zamanında denetim yapabilmek ve denetim kalitesini pandemi öncesindeki düzeyde tutabilmek için, zaman baskısı altında ve kriz ortamında denetçilerin hızlı kararlar vermesi gerekliliğine değinmektedir.

Uğurlu ve Sarısoy (2021), çalışmalarında Covid-19 pandemisinin denetim çalışmalarına muhtemel etkilerini araştırmak amacıyla denetçilerin görüşlerine başvurmuşlardır. Görüşmelerin sonucunda elde ettikleri verilerini faktör ve korelasyon analiz yöntemleri ile incelemiş ve pandeminin bağımsız denetim çalışmaları üzerinde olumsuz etkileri olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Çalışmaya göre ayrıca denetçiler denetim kanıtlarını elde etmede sıkıntılar yaşamışlardır.

Adana ve Özbirecikli (2020) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Covid-19'un halihazırdaki etkileri ve gelecekte olması muhtemel etkileri gözden geçirildiğinde, pandeminin denetim planlaması ve denetçi raporu üzerindeki etkilerinin önemli ve dikkate alınması gereken konular olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yazarlar, [www.kap.org.tr](http://www.kap.org.tr) ve [www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr) sitelerinde yayımlanan bağımsız denetçi raporlarını inceleyerek, Covid-19 pandemisinin etkilerinin raporlarda nasıl yer aldığını dokümantasyon tarama tekniğini kullanarak araştırmışlardır. Araştırmanın sonucunda yazarlar, Covid-19'un bağımsız denetim sürecine önemli etkilerinin bulunduğunu ve gerek denetim sürecini planlarken gerekse denetim raporunu hazırlarken bu etkilerin göz önünde bulundurulması gerektiğini vurgulamışlardır.

Bircan (2020) çalışmasında, dünyada yaşanan krizlerin yol açtığı belirsizlik ortamının denetim mesleğini etkilediğini ve denetim mesleğinin bir dönüşüm sürecinde olduğunu ifade etmiştir. Çalışmasında çevik denetim anlayışı üzerinde duran Bircan krizlerin denetim mesleği üzerindeki yansımalarını değerlendirmiştir. Çeviklik kavramı örgütler açısından koşullarda meydana gelen beklenmedik değişikliklere hızlıca adapte olabilme, aksiyon alabilme ve söz konusu kriz durumunun dinamiklerini olabildiğince hızlı kavrayıp yönetebilme becerisi olarak ifade edilmiştir. Dolayısıyla, kriz

dönemlerinde ortaya çıkan doğaçlama davranışın çeviklik kavramı ile paralel bir anlam taşıdığı görülmektedir.

Karataş çalışmasında<sup>10</sup>, denetçilerin denetim çalışmalarını yürütürken karşılaşılabileceği muhtemel zorlukları değerlendirmiştir. Bunların arasında seyahat kısıtları nedeniyle fiziki incelemelerin zorlaşması, yeterli denetim kanıtlarına ulaşamaması, denetim ekibi arasında yaşanacak muhtemel iletişim problemleri gibi başlıca konulara değinmiştir.

Tabesh ve Vera (2020) araştırmalarında, üst yönetimin kriz dönemlerinde kapsamlı ve sezgisel karar verme konusundaki becerisinin etkili doğaçlama karar verme üzerindeki katkısını keşfetmeyi hedeflemişleridir. Araştırmanın sonucuna göre, kapsamlı ve sezgisel karar verme süreçlerinin bilgiyi işleme yaklaşımlarının farklı olmasına rağmen üst düzey yöneticilerin kriz anında bu iki süreci birleştirebileceği sonucuna varmışlardır. Çalışma ayrıca kriz anında doğaçlama karar verme ve verilen kararın kalitesi arasında kavramsal bir model sunmaktadır.

O'Toole vd. (2020), örgütsel doğaçlama ve beklenmedik olaylarla ilgili literatürü iletmeyi amaçlamışlardır. Bu amaç doğrultusunda, yeni bir girişimin (startup) karşılaşıacağı beklenmedik olaylar karşısında sergileyeceği doğaçlama davranışın bu girişimin değerini etkileyip etkilemeyeceği sorusunu ele almışlardır. Araştırmacılar tarafından belirlenen 141 tane krize tepki olarak yeni girişimlerin (start-up) eylem akışlarına göre teori geliştirmişlerdir. Hipotez testlerinden elde edilen sonuçlar, doğaçlama davranışın karşılaşılan beklenmedik sorunun/olayın çözümünde ya da yönetiminde pozitif bir etkiye sahip olacağı yönündeki görüşleri desteklemiştir.

Albitar vd. (2020), denetim çalışmasının sosyal mesafenin olduğu bir ortamda yürütülmesi sonucunda Covid-19'un denetim kalitesine teorik etkisini tartışmışlardır. Araştırmacılar, Covid-19 krizinin denetim kalitesine ilişkin muhtemel etkilerini denetim ücreti, işletme sürekliliğinin değerlendirilmesi, denetim insan sermayesi, denetim prosedürleri, denetim personeli maaşları ve denetim çalışmalarının yürütülmesi için gerekli çabanın sergilenememesi açısından değerlendirmişler ve krizin denetim kalitesi üzerinde ciddi olumsuz etkileri olacağı sonucuna ulaşmışlardır. Yazarlar ayrıca, denetim firmalarının evden çalışma stratejisine paralel olarak dijital programlar, yapay zekâ, blok

---

<sup>10</sup><https://kovid19.turmob.org.tr/covid-19un-denetim-calismalari-uzerine-etkileri>



zinciri, ağ güvenliği gibi teknolojik altyapılara daha fazla yatırım yapmalarını önermişlerdir.

Baskan (2020) çalışmasında, Covid-19'dan kaynaklanan sorunların işletmenin sürekliliğini nasıl etkileyeceğini ve denetçilerin bunu denetim raporuna nasıl yansıtacağını araştırmıştır. Yazar, BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı'nı inceleyerek olağanüstü durumların denetim raporuna nasıl yansıtılması gerektiğini incelemiştir. Çalışmasının sonucunda bağımsız denetimin amacına uygun olarak işletme bilgi kullanıcılarına makul güvenceyi sağlamak için detaylı açıklamalar yapılması gerektiğini tespit etmiştir.

Sakin (2018) çalışmasında bağımsız denetimin makroekonomik sonuçlarını ve kaliteli denetimin önemini vurgulamıştır. Araştırmacı bağımsız denetimin ekonomik etkilerini üç başlıkta incelemiştir. Bunlar: finansal piyasaların etkinliği, sermaye ve kredi maliyetlerinin azalması ve suiistimallerin azaltılmasıdır. Enron skandalının neden olduğu krizin sadece şirketin kendisini etkilemediğini vurgulayan araştırmacı kaliteli bir bağımsız denetimin ekonomik kalkınmaya katkısını vurgulamıştır.

Vendelo (2009) yürütmüş olduğu çalışmada, örgütsel öğrenme ve örgütsel doğaçlama arasındaki bağlantıyı ele almıştır. Bunu yaparken daha önceki yapılmış çalışmaları sistematik bir şekilde aktarmıştır. Araştırmacı öğrenme ve doğaçlama arasındaki ilişkiyi tanımlamış ve bu alanda çalışan araştırmacıların karşılaştıkları zorlukları ortaya koymuştur. Araştırmacı örgütlerdeki öğrenme ve doğaçlama arasındaki ilişkiyi inceleyen deneysel araştırmaların sayısının artırılmasının önemini vurgulamıştır.

Leybourne (2006) çalışmasında değişimin işletmeler için sürekli olduğunu vurgulamış ve bunun sistemde, süreçlerde, ürünlerde ya da öngörülemeyen herhangi bir alanda gerçekleşebileceğini ifade etmiştir. Sezgi, yaratıcılık ve brikolaj kombinasyonunu zaman baskısının yönlendirmesiyle doğaçlamanın ortaya çıktığını öne sürmüştür. Çalışmada Birleşik Krallık finansal hizmetler sektöründeki stratejik değişimlerin yönetilmesi hakkındaki veriler incelemiştir. Çalışmaya göre örgüt kültürü ve değerleri doğaçlama uygulamaları üzerinde suiistimal edilebilir bir etkiye sahiptir. Doğaçlamanın anlaşılması, kontrolü ve yönetilmesi belli düzeyde olgunluk, gelişmişlik ve etkinlik gerektirmektedir.

Chelariu vd. (2002) çalışmaları ile değişken ve karmaşık bir çevreye sahip ya da bir kriz ile karşı karşıya kalan örgütlerin bilgi akışının rolüne ve eylem-öğrenme etkileşimine odaklanarak doğaçlama literatürüne katkı sağlamışlardır. Araştırmada yenilik, hız, tutarlılık doğaçlamanın üç boyutu olarak değerlendirilmiştir. Çevresel faktörlerin doğaçlamanın üç boyutunun etkinliğini nasıl etkilediğini göstermişlerdir.

Literatürdeki çalışmalardan da görüleceği üzere, 2019 Aralık ayında ilk defa Çin’de ortaya çıktığı belirtilen yeni tip korona virüsün yol açtığı pandemi, denetim çalışmalarında aksaklıklara neden olmuş ve denetim çalışmalarının yapılış şeklini etkilemiştir. Denetçiler bu süreçte zaman baskısı altında ve stres ortamında karar almak durumunda kalmışlardır. Yaşanan bu durum bir kriz niteliği taşıdığından, denetçilerin karşı karşıya kaldığı sorunların tespiti ve olası çözümlerin ortaya konulması açısından, kriz ortamında denetim çalışmalarının yürütülmesi ve doğaçlama konularının araştırılması bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Doğaçlama konusu literatürde her ne kadar ağırlıklı olarak farklı örgütler ve meslek grupları üzerinde çalışılmış olsa da bu çalışmada doğaçlamanın zaman baskısı, stres veya kriz ortamında karar verme, belirsizlik gibi koşullarda ortaya çıkmasından yola çıkarak Covid-19’un neden olduğu kriz ortamında denetçilerin doğaçlama davranışları üzerine odaklanmıştır. Ayrıca, her ne kadar Covid-19’un denetim çalışmalarına etkisi farkı boyutlarıyla incelenirse de kriz anında eş zamanlı olarak denetçilerin doğaçlama eylemlerini araştıran akademik çalışmalara ulusal literatürde rastlanmamış olması da bu çalışmanın gerçekleştirilmesinin altında yatan etkenlerden bir diğeridir. Ayrıca, zaman baskısı, belirsizlik ortamı ve stresli çalışma koşulları altında denetçilerin sergiledikleri davranışları tespit etmenin gelecekteki olası krizlerle baş çıkma konusunda gerek meslek mensupları gerekse işletmeler açısından yol gösterici olacağına inanılmaktadır.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **4. KRİZ ORTAMINDA DENETİM ÇALIŞMALARININ YÜRÜTÜLMESİ VE DENETİMDE DOĞAÇLAMA ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle araştırmanın amacı, önemi, yöntemi açıklanacaktır. Daha sonra verilerin toplanması, analizi, araştırmanın kısıtları ve güvenilirliği üzerinde durulacaktır. Son olarak, araştırmada elde edilen bulgular ortaya konulacaktır.

#### **4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

2019 Aralık ayında ilk defa Çin tarafından Dünya Sağlık Örgütü'ne bildirilen yeni tip korona virüs Covid-19'un yol açtığı pandemi dünya genelinde bireysel yaşamdan işletme faaliyetlerine kadar birçok yerde çok hızlı değişikliklerin yaşanmasına neden olmuştur. Bir çeşit solunum yolu hastalığı olan Covid-19'un insandan insana bulaşmasının kolay olması ve birçok insanın ölümüne neden olması hastalığın yayılmasını engellemek için birtakım tedbirlerin alınmasını zorunlu kılmıştır. Yaşanan pandeminedeniyle, çalışma ve yaşam koşullarını derinden etkileyen, ülkeler ve şehirlerarası seyahat ve sokağa çıkma kısıtlamaları gibi değişiklikler meydana gelmiştir. Bu kısıtlamalar işletmeler açısından kontrol edilemeyen iş çevresinin oluşmasına yol açmıştır. Pandemi artık bir sağlık krizini temsil etmekten ziyade ekonomik anlamda da hala süregelen, belirsizliğin yüksek olduğu bir kriz ortamını oluşturmuştur. Denetim firmaları ve denetçiler de yaşanan krizden birçok yönden etkilenmiştir.

Bu çalışma, kriz ortamında denetim çalışmalarının nasıl yürütüldüğünü araştırmayı hedeflerken denetçilerin kriz esnasında sergiledikleri doğaçlama davranışları keşfederek denetim literatürüne katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Ayrıca araştırmalar küreselleşme ve teknolojik gelişmelerle birlikte insanlar ve kurumlar arası etkileşimin artması sonucu, bundan sonra küresel çapta etki yaratacak pandemilerin, doğal afetlerin daha sık görüleceğini ifade etmektedir. Bu nedenle çalışma, kriz ortamında denetçiler tarafından sergilenen doğaçlama davranışları ve alınan önlemleri ortaya koyarak, gelecekte yaşanması muhtemel benzer krizlerin yönetilmesinde bir rehber olma amacı taşımaktadır. Yapılan literatür incelemesinde uluslararası literatürde denetim ve doğaçlama kavramını ilişkilendiren çok az sayıda çalışmaya rastlanmış, ulusal literatürde ise herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır.

## 4.2. Araştırmanın Yöntemi ve Deseni

Covid-19'un meydana getirdiği kriz ortamında denetim çalışmalarını ve denetçilerin doğaçlama davranışlarını keşfetmeyi amaçlayan bu çalışmada nitel araştırma yöntemi uygulanmıştır. Nitel araştırma; “gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama tekniklerini kullanarak, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma” olarak tanımlanmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2008). Nitel araştırma keşfedilmeyen olgunun detaylı bir şekilde ortaya çıkarılmasına olanak sağlamaktadır. Nitel bir araştırmanın doğası gereği az sayıda katılımcı görüşüne başvurulması ve bu görüşlerin derinlemesine incelenmesi önem arz etmektedir (Creswell, 2020).

Çalışma nitel araştırma desenlerinden biri olan fenomenolojik desene göre yürütülmüştür. Fenomenolojik yaklaşıma göre katılımcıların gerçekleşen fenomen ile ilgili deneyimlerinin özüne ulaşılması hedeflenmektedir. Nitel yaklaşımlar arasından fenomenolojik yaklaşımın katılımcıların algılarının ve deneyimlerinin çalışılmasına odaklanması bu yaklaşımın seçilmesine neden olmuştur (Özdemir, 2010). Bu çalışma ile hedeflenen de denetçilerin kriz ortamında denetim çalışmalarını nasıl yürüttüklerini ve doğaçlama davranışlarını derinlemesine analiz etmektir.

## 4.3. Veri Toplama ve Verilerin Analizi

Fenomenolojik çalışmalarda gerçekleşen fenomeni/olayı deneyimlemiş kişilerden araştırmanın verileri elde edilmektedir.<sup>11</sup> Araştırma kapsamında veriler yarı yapılandırılmış görüşme formu<sup>12</sup> aracılığıyla elde edilmiştir. Görüşmeler Covid-19 pandemisi nedeniyle Zoom, Google Meet, Teams gibi online görüşme platformlarından yürütülmüş ve görüşmelerin ses kayıtları, katılımcıların rızaları alınarak, etik kurallara uygun bir biçimde kayıt altına alınmıştır. Katılımcılar verdikleri bilgilerin gizli kalacağı konusunda bilgilendirilmiştir. Katılımcılara ilk önce mesleki deneyimleri, eğitim durumları gibi genel sorular sorulmuş ve katılımcıların tanınması amaçlanmıştır. Daha sonra katılımcılara Covid-19 sürecinde neleri deneyimlediklerine ve karşılaştıkları zorlukların neler olduğuna dair sorular sorulmuştur. Görüşmeler ortalama 36.39 dakika

---

<sup>11</sup><https://methods.sagepub.com/base/download/DatasetStudentGuide/phenomenological-study-cultural-immersion-graduate-counselling-students>

<sup>12</sup>Verilerin toplanmasında kullanılan görüşme formu, Luo ve Malsch (2020) tarafından geliştirilmiş olan yarı-yapılandırılmış görüşme formu temel alınarak hazırlanmıştır. Formun kullanımı için yazarlardan gerekli izinler alınmıştır.

sürmüştür (15,24 en kısa-61,12 en uzun). Görüşmelerde ‘Evet/Hayır’, ‘Bilmem ki’ gibi kısa soru-cevap akışının önüne geçmek ve katılımcıyı anlamak/detaylandırmak için takip soruları kullanılmıştır (Erdoğan ve Semerci, 2021: 165). Görüşme süresince katılımcıların yönlendirilmemesi ve araştırmacının tarafsız olması verilerin nesnelliğini desteklemiştir (Çekmez vd., 2012).

Nitel bir araştırmanın doğası gereği az sayıda katılımcı görüşüne başvurulması ve bu görüşlerin derinlemesine incelenmesi önem arz etmektedir (Creswell, 2020: 270). Örnekleme dahil edilecek katılımcıların sayısını belirlemenin birtakım yöntemleri bulunmaktadır. Bunlara yayımlanmış nitel çalışmaların incelenmesiyle örneklemin belirlenmesi (Creswell, 2020: 271) ve verilerin doygunluk noktasına ulaştığının farkına varılması (Baltacı, 219: 373) örnek olarak verilebilir. Bu çalışmada 16 ayrı katılımcıya açık uçlu sorular sorularak araştırmanın veri seti oluşturulmuştur. Katılımcıların görüşlerinin birbirini tekrarlamaya başladığı zaman veri sayısı artırmak yerine veriler detaylandırılmasına öncelik verilmiştir (Baltacı, 219: 373). Aynı zamanda Luo ve Malsch (2020: 17)’de yaptıkları çalışmada 24 katılımcı ile görüşmeler yaparak veri setini oluşturmuşlardır. Araştırmacılar verilerin doygunluk noktasına ulaştıklarında görüşmeleri sonlandırmışlardır.

Veriler analiz edilmeden önce görüşmecilerden elde edilen ses kayıtları araştırmacı tarafından transkripsiyon/deşifrasyon sürecine tabi tutularak metne dönüştürülmüştür. Araştırmacı veri setlerine hâkim olabilmek ve bakış açısı kazanabilmek amacıyla metinleri birçok defa tarafsız bir şekilde okumuştur. Veriler deşifre edildikten sonra Nvivo 12 paket programına aktarılmış ve bu program aracılığıyla verilerin sınıflandırılması, kodlanması ve görsel şemaların elde edilmesi aşamaları gerçekleştirilmiştir. Nvivo paket programı verilerin birbiriyle ilişkisini belirlemede sistematik bir destek sunmaktadır. Program nitel analizlerde veri sayısı fazla olduğu durumlarda verilerin incelenmesi sürecine kolaylık sağlamaktadır.

Nvivo paket programına aktarılan veriler içerik analizine tabi tutulmuştur. İçerik analizi ile, elde edilen veriler daha detaylı incelenerek ilgili kavram ve temalara ulaşılmıştır (Yıldırım ve Şimşek, 2008: 89). İlk önce yarı yapılandırılmış görüşme formu aracılığıyla elde edilmiş veriler kodlanmış, temalar oluşturulmuş ve bulgular elde edilerek yorumlanmıştır. Araştırma sorularından yola çıkarak oluşturulan üç ana temaya bağlı alt temalara ulaşılmıştır. ‘Karşılaşılan zorluklar’, ‘Geliştirilen davranışlar’ ve ‘Gelecekteki

denetim çalışmaları üzerindeki beklentiler’ üç ana temayı oluşturmaktadır. Bu temalara bağlı oluşturulan alt temalar ve doğrudan alıntılar çalışmanın bulgular başlığı altında yer almaktadır.

#### **4.4. Araştırmanın Kısıtları**

Araştırma verilerinin elde edilmesi için denetçilerle uygun oldukları gün ve saat diliminde randevular oluşturulmuştur. Bu randevuların oluşturulmasında ve görüşmelerin yürütülmesinde denetçilerin artan iş yükü ve uzun çalışma saatlerine maruz kalmalarından dolayı aksaklıklar ortaya çıkmıştır. Covid-19 pandemisi sürecinin başından beri iş yükleri artan, çalışma saatleri uzayan, iş yapış şekilleri değişen denetçilerin görüşme yapmak için vakitlerinin kısıtlı olması çalışmanın uygulama kısmının yürütülmesinde zamansal aksaklıkların yaşanmasına ve sürecin uzamasına neden olmuştur. Ayrıca pandemi sürecinin getirdiği kısıtlamalar nedeniyle yerinde ziyaretler yapılamaması ve yaşanan aksaklıklar nedeniyle denetçilerin iş yoğunluğındaki artış örneklem büyüklüğünün sınırlı kalmasına yol açmıştır.

#### **4.5. Araştırmanın Geçerliği ve Güvenilirliği**

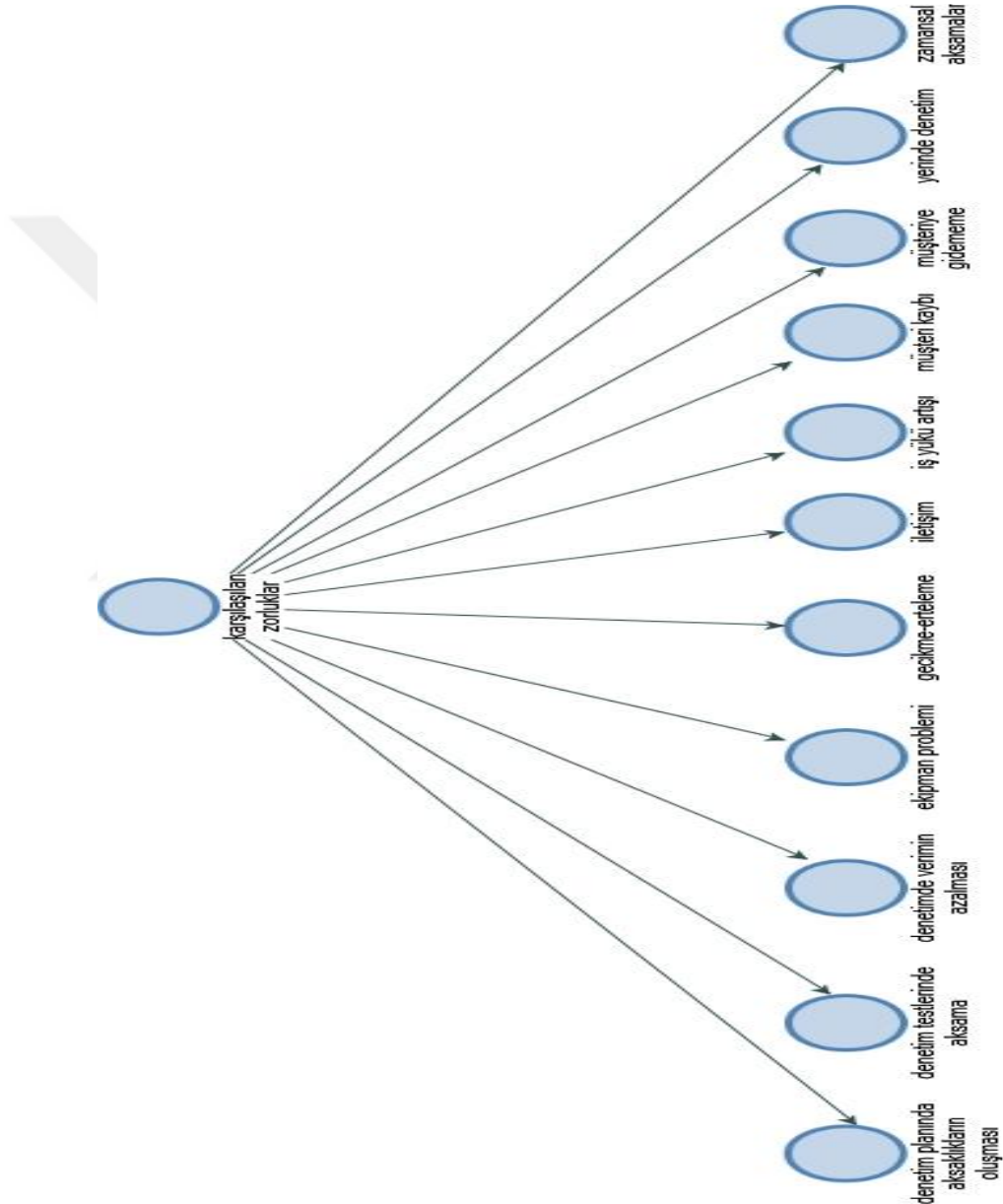
Nitel araştırmada geçerlik çalışılan konunun araştırmacı tarafından olabildiğince tarafsız ele almasıdır (Yıldırım ve şimşek, 2008: 256). Ek olarak nitel araştırmalarda bulguların doğruluğunu test etmek için katılımcı teyidi, veri çeşitlemesi, kontrol gibi geçerlilik yöntemleri kullanılmaktadır. (Creswell, 2020:337). Bu çalışmada katılımcı teyidi alınmış ve uzman görüşü alınarak sağlama yapılmıştır. Aynı zamanda uluslararası literatürde Luo ve Malsch (2020) tarafından yürütülmüş olan çalışmanın bulguları ile bu çalışmada elde edilen bulguların paralel olması dış geçerliliği artırmaktadır (Yıldırım ve şimşek, 2008: 258).

#### **4.6. Bulgular**

Çalışmanın bu kısmında Nvivo 12 paket programında analizi yapılan verilerden elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Ana temalar oluşturulurken çalışmanın amacı göz önünde bulundurulmuştur. Yarı yapılandırılmış görüşme formunu oluşturan sorulardan yola çıkılarak ana temalar oluşturulmuştur. Bu temalar; ‘karşılaşılan zorluklar’, ‘geleitirilen davranışlar’ ve ‘gelecekteki denetim çalışmaları üzerindeki beklentiler’dir. Daha sonra ana temalara bağlı alt temalar oluşturulmuş ve buradan elde edilen bulgular metinlerden yapılan doğrudan aktarmalarla desteklenmiştir.

#### 4.6.1. Denetçilerin Pandemi Döneminde Karşılaştıkları Zorluklar

‘Denetçilerin Karşılaştıkları Zorluklar’ ana temasına bağlı on bir adet alt temaya ulaşılmıştır (Şekil 1.6). Bu temalar; denetim planında aksaklıkların oluşması, denetim testlerinde aksama, denetimde verimin azalması, ekipman problemi, gecikme-erteleme, iletişim, iş yükü artışı, müşteri kaybı, müşteriye gidememe, yerinde denetim, zamansal aksamalar’dır.



Şekil 1.6. Denetçilerin Denetim Çalışmaları Esnasında Karşılaştıkları Zorluklar

Katılımcılar tarafından en çok referans gösterilen alt tema ‘**gecikme-erteleme**’ teması olmuştur. Bu alt temaya bağlı bazı katılımcı görüşleri şu şekildedir:

*“Bu seneki bağımsız denetim kapsamında raporların verilmesi pandemi nedeniyle ertelendi. Dolayısıyla bu süreç içerisinde bizim yapacağımız denetim süreçleri de özellikle pandeminin yoğun olarak arttığı dönemlerde; sokağa çıkma yasakları, kapatılmalar. Bu dönemler nedeniyle sürekli ertelendi. Neredeyse anca sonbaharda bu dediğiniz denetimler, doğrulama testleri, uygunluk raporları, karşıt incelemeler bunların hepsini ancak sonbahar zamanında tamamlayacağız. Dolayısıyla bu süreç içerisinde biz de sıkıntı yaşadık. Normalde 2019 raporu Haziran-Temmuz aylarında en geç vermiş olmamız gerekiyordu. Fakat bu raporlar bayağı bi gecikti yani. 2020’de verdiğimiz 2019 raporları gecikti. 2021 için şu anda işte onlar da tamamlanmak üzere bazı firmalarda.” (Katılımcı 10).*

*“İşlerin deadline’ları Covid-19 salgını sebebiyle sarkmak zorunda kaldı.” (Katılımcı 14).*

*“Denetim işi saha işidir. Elbette masa başında yaptığımız birtakım çalışmalar var ama bu işlere kabulden başlayıp denetimin yürütülmesi ta ki raporlama aşamasına gelene kadar yapılan işin yüzde 80’i sahada geçiyor. Şimdi koronadan dolayı zaten iş yerlerinin bir kısmı kapandı. Kısmi çalışmaya geçenler oldu. Kapananlar oldu. Bizim saha çalışmamızı zaten şehirlerarası yasaklar vardı. Gerçi meslek mensuplarına bu yasaklar kısıtlıydı ama bizim çalışıyor olmamız yeterli değil ki, denetlediğimiz firma çalışmadığı için ya müthiş gecikmeler yaşandı. Özellikle mutabakatlarda, karşı tarafa gönderdiğimiz doğrulamalar gelmediği için raporların yapısı çok etkilendi. Bu sene genellikle sınırlı görüş vermek durumunda kalıcaz çünkü hala gelmiyor. Bir de takvim de çok değişti. Mart ya da Nisan ayında verdiğimiz raporları hala teslim edemedik. Çünkü yeterli kanıt yok elimizde. Bu yüzden bizi çok olumsuz etkiledi. Saha çalışması çok olan bir meslek bu bağımsız denetim.” (Katılımcı 2).*



*“Mutabakatların ve almamız gereken evrakların gecikmesine sebep oldu. Yani şöyle arıyorsunuz müşterinin mali işlerine bakan kişi koronadan yattıyor. Size hiçbir şey verecek durumda değil. Şirketle bağlantıyı koparıyorsunuz. Bazen bütün muhasebe ekiplerinin korona olduğu oldu. Diyorlar ki biz toptan korona olduk. E tabii onun iyileşmesi tekrar işe başlamaları. Bir de grup grup olanlar oldu yani çok sıkıntılıydı. Belge, bilgi toplamakta çok zorlandık. Ya bir de adam canıyla uğraşıyor. Siz ondan belge istediğinizde yani hani zor bir hastalık. Anlayışlı olmak durumundayız. Belge isteriz diyemiyorsunuz.”* (Katılımcı 2).

*“Geçen sene ilk mart ayında bu patlak verdiğinde korona bizim daha yoğun dönemimiz bitmemişti. Onlar da Nisan sonu mayıs ayına kadar sürdü. Bazı işler müşteri ofise gitmediği için ertelendi mesela. Ama nereye kadar ertelenecek tabii. Temmuz sarktı mesela ben geçen sene temmuz ayında yıl sonu denetimi yapıyordum. Normalde hani bu olacak bir şey değil.”* (Katılımcı 3).

Görüşmelerde elde edilen bulgulardan, denetçilerin Covid-19’dan kaynaklı denetim planlarında aksaklıklarla karşı karşıya kaldıkları görülmektedir. Katılımcılar denetim görüşünü bildirebilmek için gerekli kanıt toplama işlemlerini zamanında gerçekleştirememiş ve raporların teslimleri için KGK tarafından ek süreler tanınmıştır.

‘Denetçilerin karşılaştıkları zorluklar’ ana temasına bağlı katılımcıların çoğunluğu tarafından referans gösterilen bir diğer alt tema ise pandemiden dolayı meydana gelen ‘iş yükü artışı’ olmuştur: Bu alt temaya bağlı bazı görüşler şu şekildedir:

*“Normalde fatura bakma, fatura testlerimiz oluyor bizim. O tarz testlerde bizi arşiv odasına götürüyorlardı önceden. Biz orada birini görevlendiriyorduk faturalara bakması için. Böyle olunca online olunca 60 faturaya bakarken 120’ye çıkıyor. Müşterinin bize onca faturayı taratıp göndermesi zor oluyor. Onların da işi var sonuçta. Göndermek istemiyorlar açıkçası. Onları ikna etmeye çalışıyoruz. İş yükü çok arttı gerçekten bu dönemde. Çalışma saatleri uzadı. Çünkü*

*nasılsa evde olduğumuz için hadi şimdi bakalım, zaten bir yere çıkmıyoruz diye. Özellikle kapanma dönemlerinde gece gündüz ayrımı olmadı hiç. Ofiste olsak mesela gece 12 olsa yarın devam ederiz der çıkardık. Evde olunca saatin farkına varmıyorsun. Yemeğini yanına alıp devam ediyorsun. Böyle sıkıntılarımız oldu online a geçince.”* (Katılımcı 12).

*“Evden çalışmak daha fazla yorucu oldu, daha fazla çalıştık yani. Diğer arkadaşlarım da öyle söylüyor. Ofiste en azından bir molaya çıkıyor, aşağıya iniliyor. Evde hiç öyle bir ortam yok. Sürekli bilgisayar, yemekte bilgisayarın başında, sabah uyanıp bilgisayar açılıyor gece yatarken bilgisayar kapanıyor.”* (Katılımcı 7).

*“Evet evet oluştu iki ortağımızı yakın zamanda covid den kaybettik. Hele bir ortağımız Ebubekir A\*\*\* Eskişehir'de şirketimizin gemi direği idi. Çok önemli ve bilgili biriydi. Maalesef 5 gün içerisinde Coviden rahmetli oldu. Dolayısıyla onun üzerindeki işlerin tamamı benim üzerime kaldı.”* (Katılımcı 8).

*“İş yükümüz arttı demek bile bence kelime itibariyle az kalıyor. Çok ciddi oranda arttı. Sorumluluklarımız çok fazla arttı.”* (Katılımcı 10).

*“Zaman faktörünün getirdiği sıkıntıdan kaynaklanan kısa zamanda yetiştirilmesi gereken işlemler söz konusuydu ve bu anlamda ekip içerisindeki bazı arkadaşlarımıza daha fazla iş yükü bindi.”* (Katılımcı 10).

*“Başımızda çok tecrübeli denetçiler var bağımsız denetim boyutunda çok önemli isimler. Ancak buna rağmen iş yetiştirme konusunda sıkıntılar yaşıyoruz.”* (Katılımcı 10).

Denetim mesleği pandemi öncesinde de yoğun mesailerin olduğu bir çalışma alanıyken pandemiyle birlikte denetçilerin iş yükü daha da artmıştır. Özellikle evden

Çalışma yaklaşımını benimseyen denetim firmalarında çalışma saatleri sabahın erken saatlerine kadar uzamıştır. Katılımcılar bunun verimlerini azalttığı ve aile hayatlarını da olumsuz etkilediğini ifade etmişlerdir.

‘Denetçilerin karşılaştıkları zorluklar’ ana temasına bağlı en çok görüş bildirilen bir diğer alt tema ise ‘iletişim’ alt teması olmuştur. Bu temaya ilişkin görüşlerin genel erevesi aşağıdaki gibidir:

*“Normalde denetim sektöründe biliyorsunuzdur seviyeler var junior senior şeklinde. Terfisini alan yeni gelene öğrendiklerini aktarmak zorundadır. Bunu da en iyi yan yana yapabiliyorsunuz. Bir sorun olduğunda en basitinden excel kullanmasında yan yana olunca desteklerimiz çok daha verimli oluyordu. Uzaktan olunca çok yavaşladı. ğrenme zamanları, bizim öğretmek için ayırdığımız vakit çok arttı. Yan yana olunca 5 dakikada olan şey uzaktan olunca zoom üzerinden, ekran paylaşarak vs. Çok uzun saatler aldı. Gerçekten çok yorucu olmaya başladı. Eğitimler de online oldu.” (Katılımcı 12).*

*“Bir de müşteri tarağı var tabi işin. Müşteri tarafında da daha müşteriyle tanışmadan direkt telefonda tanışmak tabii ki o samimiyeti biraz kırıyor yani. Ne bileyim güven bağını da kurmak zorlaşıyor. Bir de hani denetimde yerinde gidip denetim yaptığımız için bir şey olduğunda yetkili kişinin odasına gidip sorma şansımız oluyordu. Telefon üzerinden olunca sürekli aramak zorunda kalıyorsunuz. E onların da işleri yoğun oluyor. Biraz tahammül sınırı azalıyor yani müşterinin. Sürekli aranmak istemiyor. Onlar için de zor oluyor sürekli zoomdan toplantı ayarlamak. Ekiple ayrı toplantı müdürle ayrı toplantılar yapmak işi gerçekten zorlaştırıyor.” (Katılımcı 12).*

*“şimdi denetimde bi yıl sonu denetimi var bi de yıl içinde müşterinin yanına gidiyorsun onu tanımaya çalışıyorsun. Hasılat süreci nasıl, finans süreci nasıl vesaire normalde şirkete gidip müşterinin bize anlatması gerekiyor. Her bölümden kişilerle konuşuyoruz ve yıl sonunda buna göre aksiyon alıyoruz. Kontrol noktalarını belirliyoruz.*

*Nerede kontrol mekanizması zayıf bunları belirliyoruz. Önemlilik seviyesini belirliyoruz. Ama şu anda müşterinin yanına gidemiyoruz ve telefonda süreci dinliyoruz. İşte biri başka bölüme aktarıyor. İnsanlara derdini anlatmak zor oluyor gerçekten. Bütün işleyişi yerinde görmek var. Örnek veriyorum X sektöründesin. Fabrikayı gezeceksin süreci öğrenmek için. Onu yapamıyorsun. Uzaktan hayal etmesi de zor onu. Bu açıdan iletişim kurmak da zor oluyor. Süreçleri anlama konusunda böyle bir sıkıntımız vardı. Özellikle yeni müşteri de sıkıntı vardı. Maddi doğrulama açısından stok sayımları oluyor mesela. Normalde gidip stokları orada saymamız gerekiyor. Covidde böyle korkarak gittik. Gitmek istemeyen kimseyi de zorlayamıyorsunuz ama stokları da saymak gerekiyor. Bu çok zordu. Müşteriden bir risk olup olmadığı konusunda teyit almamız gerekiyordu.” (Katılımcı 12).*

*“Tabii biliyorsunuz denetim işinde insanlarla bir arada olmak önemli.” (Katılımcı 16).*

*“Tabii bu şeyi de zorlaştırıyor ekip içerisindeki koordinasyonu, iş birliğini, birbirini bilgilendirme kollarını zorlaştıran bir durum bu.” (Katılımcı 16).*

Katılımcılar gerek müşteri tarafında gerekse ekip içerisinde iletişim, gözetim anlamında zorluklarla karşı karşıya kaldıkları yönünde görüş bildirmişlerdir.

‘Zamansal aksamalar’ alt teması da katılımcının karşılaştığı dikkate değer bir başka zorluk olarak analiz sonucunda karşımıza çıkmaktadır.

*“Bu yıl tekstil sektöründe bir firmamız benimle iletişime geçti. Bağımsız denetim raporları normalde temmuz sonu verilecekti. Nisan ayında benimle iletişime geçti. Raporu sormaya başladılar. Bu aceleniz ne dediğimde bankadan kredi kullanacağız ve bankalar bağımsız denetim raporunu istiyor denildi. Belki biliyorsunuzdur geçen yıl BDDK bir şey yayınladı. Belli bir aktifin üzerindeki firmalar işte kurumlar beyanı veya geçici beyan haricinde bağımsız denetim raporuyla kredi için*

*bankalarca değerlendirilecektir. Bu tarz sıkıntılar oldu ve bu tarz sıkıntılar için bir örnek yazı hazırladık firmalara verdik. Bankalara bunları verin diye. İşte yazılı olarak şu şu firmanın bağımsız denetim süreci devam ediyor olup şu tarihte biteceği öngörülmektedir diye.”* (Katılımcı 6).

*“Şimdi müşteriye işte fiili ziyaret yaptığımızda o günü daha önceden randevulaştığınız için size ayırıyor ve istediğiniz belgeleri o anda orada hazırlıyor. Olmadı birkaç tanesini en fazla ertesi hafta tamamlayıp gönderiyor. Ama tabii böyle uzaktan olunca işte birini yolluyor ikisi kalıyor, sonra o gelmediği için biz başka bir dosyaya geçiyoruz. Başka bir dosyaya geçince öbür dosyayı hatırlamak için tekrar döndüğümüzde bir zaman kaybı.”* (Katılımcı 13).

*“Firmaların kapalı zamanları çok oluyor. Açık olan zamanlarda siz bu işi yetiştirmek zorunda kalıyorsunuz. Yani e hadi ben size geldim şu evrakı ver diyemiyorsunuz. Dolayısıyla karşı tarafın da bir program çerçevesinde gitmesi gerekiyor. Onlar da kapalı olduğu zaman çalışamayıp ne zaman çalışacaklar açık olunca. O dönemde bir de denetim işine girdiğinizde zaman sıkışıklığı çok fazla oldu.”* (Katılımcı 10).

*“İşlerin deadline’ları Covid-19 salgını sebebiyle sarkmak zorunda kaldı.”* (Katılımcı 14).

Belli bir zaman dilimi içerisinde tamamlanması planlanan denetim çalışmalarında gecikmelerin yaşanması müşteri tarafında olumsuzluklara neden olurken denetçilerin müşteri kaybetmesi ile de sonuçlandığı görülmektedir.

‘Denetçilerin karşılaştığı zorluklar’ ana temasına bağlı bir diğer alt tema ‘müşteriye gidememe’ olmuştur.

*“Şimdi denetimde bi yıl sonu denetimi var bi de yıl içinde müşterinin yanına gidiyorsun onu tanımaya çalışıyorsun. Hasılat süreci nasıl,*

*finans süreci nasıl vesaire normalde şirkete gidip müşterinin bize anlatması gerekiyor. Her bölümden kişilerle konuşuyoruz ve yıl sonunda buna göre aksiyon alıyoruz. Kontrol noktalarını belirliyoruz. Nerede kontrol mekanizması zayıf bunları belirliyoruz. Önemlilik seviyesini belirliyoruz. Ama şu anda müşterinin yanına gidemiyoruz ve telefonda süreci dinliyoruz. İşte biri başka bölüme aktarıyor. İnsanlara derdini anlatmak zor oluyor gerçekten. Bütün işleyişi yerinde görmek var. Örnek veriyorum X sektöründesin. Fabrikayı gezeceksin süreci öğrenmek için. Onu yapamıyorsun. Uzaktan hayal etmesi de zor onu.”* (Katılımcı 12).

*“Yıl sonu denetimlerimizde de gidebildiğimiz kadar stok sayımlarına katılmaya çalıştık ama gidemediğimiz yerlerde sınırlı görüş vermek zorunda kalacağız. Yani şu an uğraşıyoruz hala.”* (Katılımcı 2).

*“E şimdi gelicez diyorsunuz gelmeyin diyorlar. Rapor diyorlar veremeyiz diyoruz. Yani mesela eskiden ayda bir bir araya gelir konuşurduk; müşteri size gelirdi ya da siz müşteriye giderdiniz. Bu süreçte hiçbiri olmadı.”* (Katılımcı 2).

*“Müşteriye gidemediğimiz için hani ben müşterinin yanında olsam bir sorun olduğunda direkt yanına gidip oturup çözüyorduk. Bazen anlaşmazlıklar oluyor sözlü iletişime geçemediğimiz için vesaire. O yüzden de süreç uzadıkça işte uzuyor. Bir de bazı mailler görünmüyor vesaire gibi. Unutuluyordu atlanabiliyordu çok fazla mail trafiği olduğu için.”* (Katılımcı 3).

*“Müşterilerden veri alamıyoruz. Müşterinin yanına gidip iletişimde kalmak daha mantıklı ve hızlı. Bir flash bellekle her şeyi alabiliyoruz. Maille istediğimiz de ya geç oluyor ya dönüş olmuyor. Bazen alamıyoruz hatta. Bizden çok firmaları da etkiliyor bu. Firmalar evden çalışınca hata miktarları artıyor ve bizim de bunu bulup düzeltmemiz zor oluyor. Gidip düzeltmek saymak sorun oluyor. Gidebilsek işimiz*

*daha rahat oluyor ancak evden çalışma zorluyor. Bizim için covid dönemi zorlu oldu bu anlamda.” (Katılımcı 6).*

Bu görüşlerden anlaşılacağı üzere, müşteriye gidilememesi durumu katılımcıların karşılaştığı önemli zorluklardan biri olmuştur. Covid-19’dan kaynaklanan kısıtlamalar, şehirlerarası yasaklar, devlet tarafından alınan zorunlu önlemler denetçilerin müşteri tarafında yürütmesi gereken işlerde aksaklıkların yaşanmasına sebep olmuştur. Katılımcılar karşılaştıkları bu zorluğa karşı çalışmalarını yürütebilmek için online iletişim kanallarını aktif olarak kullanmıştır.

Analizler sonucu ulaşılan alt temalardan ‘yerinde denetim’ temasına ilişkin doğrudan alıntılar ise şu şekildedir:

*“Şöyle açıkçası biz denetimleri genellikle sahada yapıyoruz şirketlerde. Şimdi teması azaltmak amacıyla bu çalışanları bazen ofiste çalıştırdık bazen evden çalıştırdık. Bu çalışma modeli çalışanlar üzerinde pek motivasyon sağlamadı. Bizim mesleğimiz aslında şirketlerde bir fiil operasyon içerisinde oradaki muhasebe olsun insan kaynakları olsun satın alma departmanı olsun diğer departmanlar olsun birebir sorgulama ve yüz yüze şekilde geçen bir denetim aslında. En sağlam denetim bu şekilde ama şu anda çalışanları şirketlere göndermekte biraz açıkçası ne derler ona tedbirli mi derler...Bazen mecbur gönderiyoruz ama göndermek istemeye istemeye yaptığımız bir durum söz konusu.” (Katılımcı 11).*

*“Bunların en önemlilerinden bir tanesi de belge inceleme. Bilgiyi inceleme, onun doğruluğu ile alakalı testleri yapma gibi denetim prosedürlerimiz var haliyle. Bunları yaparken biz bunu fiziken gittiğimiz, beraber olduğumuz yerlerde çok daha kolay yapabiliyoruz. Şu dokümana ihtiyacımız var deyince fiziki bir doküman ise bu bir dijital doküman değilse o dosyayı getirip verdiklerinde çok daha rahat bir şekilde inceleme fırsatınız olabiliyor haliyle. Hani bunu uzaktan yaptığımız dönemde eğer o dijital bir doküman değilse işte bunun taranması, size yollanması e-posta ortamında gönderilmesi vs. çeşitli gizlilik prosedürleri olan şeylerin belki taranamaması ve bir şekilde*

*paylaşılması durumunda işte bunları ekran üzerinden göstermekle bize onların doğruluğunu anlayabilmek anlamında testlerimizi yapabilmemiz şeklinde biraz zorlandığımız durumlar oldu.” (Katılımcı 16).*

*“Yani aslında tamamlamadığımız değil ama biraz daha kendimizi zorlayarak çeşitli şekilde farklı önlemleri alarak yapmaya çalıştığımız ya da daha önceden yaptığımız yöntemleri uygulamaya çalıştığımız kendimizi zorlandığımız bazı şeyler oldu tabii ki. Denetimlerimiz sadece bizim kâğıt üzerinde yapılan denetimler değil. Bazı yapmamız gereken işte ne bileyim bir depo denetimi, bir üretim denetimi, bir işte lojistik denetimi, ambarda bir şeyi gözden geçirmek ya da bir sayım yapmak gibi konular bunlar. Tabii ki fiziken oralarda yerinde olmanız gereken denetimler bunlar. Bunları uzaktan yapmanın imkânı yok haliyle siz de hak verirsiniz.” (Katılımcı 16).*

*“Üretimle alakalı denetimi uzaktan yapmak çok mümkün olmadığı için yerinde olmak gerekti.” (Katılımcı 16).*

*“Yüz yüze ve müşteride yapacağınız iş daha kısa sürede bitecekken uzaktan daha zor tabii daha uzun zaman alıyor. Siz gönderiyorsunuz hemen dönmüyor. Halbuki sahada olduğunuzda o günü size ayıracağı için isteklerinize çok daha hızlı döner. Dolayısıyla şey yani denetim sürecinin uzattı diyelim. Covidin etkilerinden dolayı süreç uzadı. Dolayısıyla raporlar zamanında yetiştirme konusunda büyük sıkıntılar var.” (Katılımcı 13).*

Katılımcılar denetim çalışmalarını mümkün olduğu kadar uzaktan yürütmeye çalışsa da müşteri işletmede bulunamamanın bazı denetim prosedürlerinin uygulanamamasına neden olduğunu ifade etmektedirler.

Bazı katılımcıların denetim prosedürlerini uygulayamadıkları ve yeterli denetim kanıtını toplayamadıkları için müşterilerini kaybettikleri görülmüştür. Bazı denetçilerse



yürütemeyeceklerini düşündükleri denetim işini üstlenmemeyi tercih etmişlerdir. ‘Müşteri kaybı’ alt temasına bağlı bildirilen görüş şu şekildedir:

*“Ben bu yüzden bi müşterimi kaybettim mesela; raporun zamanında yetişmemesi sebebiyle. Ama yani yapacağım bir şey yoktu. Firma kapalıydı. O da uluslararası bir şirketti. İşte dediğim gibi iş rapora gelince şöyle bir sıkıntı oluyor; firma sizden raporu her ne olursa olsun istiyor. Ama yaşadığımız süreçten dolayı biz kanıt toplayamadık. Kanıt elde edemeyince rapor vermememiz gerekiyor. Yani bu yüzden beklettik. Çünkü yeterli kanıt toplayamamıştık raporu yazacak kadar. Ama firma şunu söyledi: siz raporu verin biz sonra size kanıtları sağlayalım. E ama bizde öyle olmuyor. Sonra kanıtı alamazsak ee biz de biliyorsunuz sürekli denetimdeyiz.” (Katılımcı 2).*

‘Ekipman problemi’ denetçilerin karşılaştıkları zorluklar altında oluşan bir diğer alt tema olarak karşımıza çıkmaktadır.

*“İşimizin doğası itibariyle aynı ortamda ekip olarak çalışmamız gereken ortamlar oluştuğunda bunu haliyle daha zor şartlar altında sağladık.” (Katılımcı 14).*

*“Evrakların basılması gereken işlemler ya da imza gerektiren işlerde daha bir zorlanıldı.” (Katılımcı 14).*

*“Normalde mutabakat sürecinde biz iletiyoruz karşı tarafa. Karşı taraf çıktısını alıp kaşeleyip imzalayıp işte gerekli yerleri doldurup bize iletiyordu. Fakat bu süreçte karşı tarafta evde olduğu için, ekipmanı olmadığı için herhangi bir çıktı alıp onu imzalayıp gönderme gibi bir şeyleri olmadı.” (Katılımcı 3).*

*“Açıkçası ben bir yazıcıya ihtiyaç duydum. Hazırladığımız raporları biz bir dipnot kontrolü yapıyoruz. İşte raporların dipnot toplamları doğru mu, finansal tablolarla doğru eşleşiyor mu ya da öz kaynak değişim tablosu bilançoyla doğru geliyor mu bunların kontrolünü*

*yapıyoruz. Bu tarz kontrolleri yapıyoruz. Bunları bir pdf ya da word üzerinden yapmak çok zor. Hani önünde hardcopy olunca daha kolay oluyor. Bir yazıcıya ihtiyaç duydum diyebilirim. Hani iş yeri bir yazıcı sağlasaydı çok güzel olurdu herkese.” (Katılımcı 6).*

Denetçilerin bir ofis ortamında çalışamıyor oluşunun günlük işlerini yürütürken sarkmaların yaşanmasına neden olduğu söylenebilir. Bunun iş yükünü, stresi artırdığı gözlemlenmiştir.

‘Denetimde verimin azalması’ alt temasına ilişkin doğrudan alıntılar şu şekildedir:

*“Covid-19’ dan dolayı çok verimli denetim yaptığımızı söyleyemem sebebi şöyle; biliyorsunuz birçok aylar kapanmaya gidildi. Seyahatler kısıtlandı efendime söyleyeyim ee seyahatler kısıtlandığı için bizim denetim yaptığımızı firmalar çok değişik illerde örneğin Konya’da 4-5 şirketimiz var, İzmir’de var 4 şirketimiz ve Manisa’da var. Eee dolayısıyla bizim şirketlere gidip şirketlerin muhasebesinin içine girip, altına üstüne bakmamız gerekiyor. Ama bu kısıtlamalardan dolayı eee seyahat yasakları da geldiği için maalesef gidip aktif olarak denetim yaptığımızı söyleyemem. Uzaktan bilgi alarak, firmalara mail üzerinden yazarak istediğimiz bilgi ve belgeyi ve belgeleri raporumuza dayanak olacak evrakları temin etmeye çalıştık.” (Katılımcı 8).*

*“Ee tabi ki etkiledi tabi ki etkiledi. Çünkü biz covid öncesi bir firmaya gittiğimizde en az 4-5 gün o ilde kalır sabah 8 akşam muhasebenin tamamen içine girerek, bilgilerini tamamen özümseyerek-denetim yapardık. Denetimin kalitesi yönünden bu çok önemli. Çünkü bu firmaya gidip de muhasebe kayıtlarını iyice incelemeye başlayınca farklı farklı şeylerde bulunabiliyorsunuz. Olumlu şeyler olabiliyor olumsuz şeyler de olabiliyor yeni denetimlerimiz kalite yönünden de maalesef etkilendi.” (Katılımcı 8).*

*“Denetim kalitesi şöyle bir değişiklik oldu. Şimdi denetim yapılırken yüz yüze konuştuğun zaman daha inandırıcı olabiliyorsun ama kâğıt*

*üzerinde olduğu zaman çok fazla mail gidip geliyor, her mail farklılaşıyor. Yani bağımsız denetçileri biliyorsunuz bir geçici mizan alır üzerinde değişiklikleri yapa yapa kolon ekleye ekleye son duruma gelir. İşte buralarda sürekli git gel yapılması, uzaktan olması oradaki data kalitesini biraz aşağıya çekti. Çekmedi dersek yalan olur.”* (Katılımcı 9).

Müşteri ziyaretlerinin yapılamamış veya kısıtlı yapılmış olması, yeterli zamanın ayrılamaması, iletişim açısından ortaya çıkan sorunlar katılımcılarda denetim faaliyetlerinde verimliliğin azaldığı yönünde endişeye neden olduğu gözlemlenmektedir.

Gerçekleştirilen görüşmeler ayrıca, denetim planı ve denetim testlerinin uygulanması sürecinde aksamalar yaşandığına dair bulgular ortaya koymuştur. ‘Denetim planında aksaklıkların oluşması’ alt temasına bağlı görüşlerden yapılan doğrudan alıntılar şu şekildedir:

*“Şöyle bir sıkıntımız oldu bizim. Bazı firmalarımız inşaat sektöründe ve avm yatırımları var ve pandemi dolayısıyla bir yıldır hiçbir hasılatı olmamış. Firma aktif ama aslında hiçbir faaliyeti yok bir yıldır zarar ediyor. Durmadan çalışanların ücretini, vergilerini ödüyor. İşte genel yönetim giderleri var sabit giderleri var katlandığı. Hiç fatura bile kesememiş dönem içerisinde. Hasılat sıfır. Bu tarz durumlar oldu. Geçmiş yıllarda firma olağan faaliyetlerine devam ederken hesaplamış olduğumuz bir önemlilik var. Bu tarz firmalarımızda önemlilik düzeyi değiştiği için kurguladığımız denetim baştan sona değişti aslında. Bu tarz problemlerimiz oldu. Pandemi dolayısıyla tamamen kapanan ama faal olan firmalar var biliyorsunuz özellikle avmler.”* (Katılımcı 6).

*“Normalde önemlilik düzeyini hesaplarken esas aldığımız dört kıstas var. Biri de net satışlar. Firma geçen yıl net satışları kıstas almış önemlilik düzeyini hesaplarken. Bu yıl net satışları kıstas alamıyoruz çünkü net satışlar sıfır. Mecburen hesaplama yöntemini değiştiriyoruz mesela öz kaynaklar olabilir. Ki bu firmaların öz kaynağı da bir yıl içinde eridi. Hiçbir geliri yok durmadan zarar ediyor. İşte kimisinden*

*aktif büyüklüğü esas aldık. İşimizi bayağı zorlaştırdı diyebilirim çünkü denetimi baştan kurguladık.” (Katılımcı 6).*

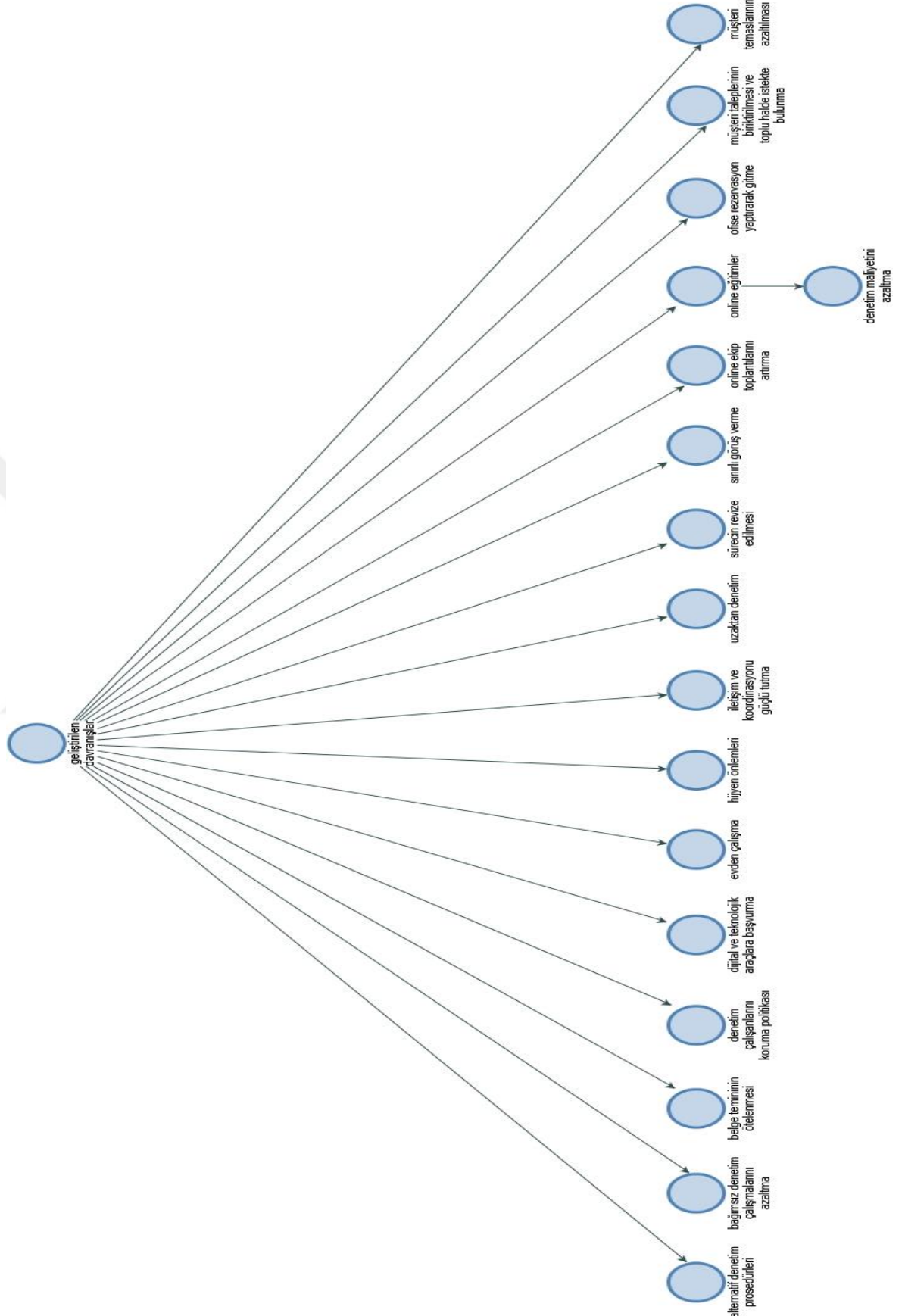
‘Denetim testlerinde aksama’ alt temasına bağlı bildirilen görüş ise şu şekildedir:

*“Covid döneminde bazı sıkıntılar yaşadık. Kasa sayımı olmuyordu, stok sayımı falan olmuyordu. Normalde maddi doğrulukta ilk akla gelen nedir? O işte beyanın doğruluğunu test ederiz. Çoğu testi covid dönemiyle yapamadık. Normalde hatırlıyorum yıl sonu geldiğinde 4-5 yere stok sayımına giderdik. Bu yıl sonu stok sayımına gidemedik. Güvendiğimiz firma diye biraz stokların doğruluğuna güvendik.”*  
(Katılımcı 6).

Katılımcıların denetim prosedürlerini uygularken zamansal aksaklıklarla karşılaştıkları ve öngörülen rapor tarihlerinde denetim raporlarını teslim edemediklerini söylemek mümkündür. Denetim kurgusunu/planını revize ederek, karşılıklı güven ilişkisine dayanarak denetim sürecinin tamamlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

#### **4.6.2. Denetçilerin Pandemi Döneminde Geliştirdikleri Doğaçlama Davranışlar**

‘Denetçilerin geliştirdikleri doğaçlama davranışlar’ ana temasına bağlı on altı alt tema oluşmuştur (Şekil 1.7). Bu temalar şu şekildedir; alternatif denetim prosedürleri, bağımsız denetim çalışmalarını azaltma, belge temininin ötelenmesi, denetim çalışanlarını koruma politikası, dijital ve teknolojik araçlara başvurma, evden çalışma, hijyen önlemleri, iletişim ve koordinasyonu güçlü tutma, uzaktan denetim, sürecin revize edilmesi, sınırlı görüş verme, çevrimiçi (online) ekip toplantılarının artırma, online eğitimler, ofise rezervasyon yaptırarak gitme, müşteri taleplerinin biriktirilmesi ve toplu halde istekte bulunma, müşteri temaslarını azaltma. Online eğitimler alt temasına bağlı oluşan bir diğer tema da denetim maliyetini azaltma’dır.



Şekil 1.7. Denetçilerin Geliştirdikleri Doğaçlama Davranışlar

En çok referans gösterilen alt tema ‘dijital ve teknolojik araçlara başvurma’ olmuştur. Bu alt temaya bağlı doğrudan alıntılar şu şekildedir:

*“Şimdi maddi doğruluk testlerinde zaten hani şimdi firmada yaparken şöyle yapıyorduk. Soruları çıkartıyorduk şunları şunları şu faturaları getirin şeklinde istiyorduk. Firma yetkilisi getiriyor bize ibraz ediyordu. Biz onlardan örnek alıyorduk. Bu aynısını istedik hani şu şu şu faturaları tarayın gönderin yine biz bakacağız. Dediğim gibi o taranmış halleri de bizim için çalışma kâğıdı eki oldu. Çünkü KGK buna izin verdi. Pandemiden yani 2019’ u 2020 şu anda 2 yılın dosyaları için çalışma kağıtlarını böyle tamamlamamıza izin verdi.” (Katılımcı 1).*

*“Fiilen gitmedik ama teknoloji ile istediğimizi aldık. WhatsApptan e-maile öyle böyle hepsine çok kolay ulaşabildik.” (Katılımcı 1).*

*“Olası eve kapanmaya karşı herkesin laptoplarla çalışabilir aşamaya getirilmesi bu da çok önemli.” (Katılımcı 9).*

*“Birçok arkadaşımızın laptopu yoktu, desktoptan çalışıyordu ve laptopa geçilmesi inanılmaz faydalı oldu mesela otomatikman herkes bir kriz anında evden çalışabilir işin devamını sağlar duruma getirmek suretiyle bir şekilde yönetmeye çalıştık bu süreci.” (Katılımcı 9).*

*“Maddi doğruluk testleri daha çok firmalar üzerinden elektronik ortamda yapmaya çalıştık. Delilleri olan firmalarla yapılacak mutabakatlar örneğin bunları çok titiz davrandık bu mutabakatları elektronik ortamda firmalardan, bankalardan, finans kuruluşlarından yani bizim denetim yaptığımız firmalarla ilişkili olan her kuruluştan aldık.” (Katılımcı 8).*

*“Toplantılarımız daha fazla arttı. Yani Teams’den ya da Zoom’dan müşteri ile sürekli toplantılar yaptık. Çünkü maillerden çözilemeyen konular olduğu için.” (Katılımcı 3).*

*“Biz artık toplantıları hep online yapmaya çalışıyoruz. Şehirlerarası müşteriyle toplantımızı online yapıyoruz. Aynı ortama girmemiz beklenmiyor. İş yemekleri yememiz beklenmiyor. Artık sadece online görüşme bize yeterli gelmeye başladı.” (Katılımcı 2).*

*“Diğer taraftan tabii görüşmelerle yaptığımız çeşitli testlerimiz var. Sadece döküman incelemiyoruz denetimlerde biliyorsunuz. Görüşmeleri online ortamda yapabilecek altyapılarımız mevcut. Şu anda sizinle görüştüğümüz gibi Zoom ortamı gibi, Teams ortamı gibi çeşitli ortamları da kullandık haliyle ama bir kişiyle karşı karşıya olmak ve ona soruyu yönettiğinizde onun tepkisini net olarak fiziki olarak beraber bulunduğunuz ortamda test etmekle uzaktan yapılması kısmı birbirinden ayrışıyor tabii. O aralarda zorluklar yaşandı.” (Katılımcı 16).*

*“Müşteri ile yüz yüze konuşulması gereken hususları video konferans toplantıları ile yürüttük.” (Katılımcı14).*

*“Herkesin teknolojik altyapısı mevcut olduğu için sizinle evden görüştüğüm gibi diğer görüşmelerimi de yaptım. Evde de bilgisayarım, laptopum işte buna ilişkin evraklarım mevcut. Bunun yanı sıra ofisimizde şirketimizin merkezinde bilgisayar, yazıcı mevcut. İhtiyacımızı görecektir her türlü teknik altyapı kendimiz açısından mevcut.” (Katılımcı 10).*

Katılımcıların sunduğu görüşler, denetim faaliyetlerini tamamlayabilmek için denetçilerin telefon, bilgisayar, Zoom, Teams, Google Meet, WhatsApp gibi teknolojik imkanlardan faydalandığını göstermektedir. Bu süreçte bilişim ve teknolojik altyapısı olan denetim firmalarının sürece daha kolay ve hızlı adapte olduğu görülmektedir. Denetçiler bu süreçte hem müşterileriyle hem de denetim ekipleriyle iletişimlerini teknolojik kanallar vasıtasıyla sağlamışlardır.

Denetçilerin geliştirdiği davranışlara göre oluşan bir başka alt tema ise ‘müşteri temaslarını azaltma’ olmuştur.

*“Bazen mecbur gönderiyoruz ama göndermek istemeye istemeye yaptığımız bir durum söz konusu. Az temas olmasını istedik. Ancak bu da çalışanların motivasyonunu etkiledi. O bakımdan Covid-19 şu an için benim çalışanlarımın üzerindeki etkisinden ben çok memnun değilim açıkçası.” (Katılımcı 11).*

*“Şu anda denetimin online olması nispeten çok fazla temas olmaması ve denetimlerde çok fazla şirketlerde zaman geçirmemeye gayret ediyoruz elimizden geldiğince. Yapmamız gereken çalışmaları yapıyoruz, sorgulamalarımızı yapıyoruz ama olabildiğince böyle minimum düzeyde tutmaya çalışıyoruz ki çalışanların sağlıklarını riske atmamak adına.” (Katılımcı 11).*

*“Tabii ki fiziken oralarda yerinde olmanız gereken denetimler bunlar. Bunları uzaktan yapmanın imkânı yok haliyle siz de hak verirsiniz. Bu kısımlarda birazcık daha müşterilerimizle konuşarak ve onların gerekli önlemleri aldığına ikna olduktan sonra gidip sadece bu tarz denetimler için fiziken sahada olmaya çalıştık. Biz ancak böyle yapılabileceğini düşünerekten müşterilerimizi de buna ikna ederekten bu yolu seçtik. Yoksa bu tarz prosedürleri tamamlamanın imkânı yok tabii ki uzaktan yapılan denetimlerde.” (Katılımcı 16).*

*“Biz birazcık daha böyle iletişimi sıcak iletişimi seven ve bir toplumun aslına bakarsanız. Müşterilerimizle şöyle oldu. Biz önlemleri aldık gelin burada bir arada yapalım bu işi vesaire gibi durumlar oldu. Eğer orada gerçekten işin beraber ve yerinde yapılması gerekirse biz de gerekli önlemleri de aldıklarına ikna olduktan sonra gittik. Ama gerekmediği durumlarda, bizim gerçekten uzaktan uygulayabileceğimiz denetim prosedürlerinin olması durumunda biz bu sefer müşterileri ikna ettik. Bakın bu işi bu şekilde de yapabiliriz. Bize eksi bir durum yaratmayacak. Yani çalışmada gözden kaçmış veya yapılmamış herhangi bir şey olmayacak.” (Katılımcı 16).*



*“Benim birçok firmam var şehir dışında. Belki süreyi azalttım yani 5 gün değil 3 gün kaldım ama kaldım gittim. Gitmemiz gereken zorunluları yaptık. Hani biraz da mecbursunuz. Ne kadar devam edeceğini bilmediğiniz bir şey var pandemi var ve devam eden işlerimiz var. Maskeydi işte hijyendi onlara dikkat ederek zorunlu olduklarımızı yaptık.” (Katılımcı 2).*

*“Mesela birebir olmamız gereken durumlarda sayım zamanı kasa sayımları ve stok sayımları gibi zamanlarda genellikle atıyorum stok sayımına 3 kişilik bir ekip gidecekse, hani işte bir günde sayımları planlanıyorsa bu sene örneğin bir kişiyi gönderdiler ve dediler ki 2 günde say. Hani kişi sayısını minimumda tutup atıyorum 3 kişilik bir ekip oraya gittiğinde bir insan 7-8 sayıma gidiyorsa hani o sayı azalsın herkes tek tek bi yerlere gitsin daha az yere gidilsin.” (Katılımcı 3).*

*“Bu salgın çıktığında direkt bizi müşterilerden çekip evde çalışmamıza izin verdiler. Hala çünkü ofise giden müşterilerimiz vardı. Çağırdıklarında biz de gidebilirdik ama kesinlikle çağırılmadık. Hatta şirkette bazı müşteriler kendileri talep ediyor gelsinler burada birlikte çalışalım diye. Şirket dedi ki hani kesinlikle gidilmeyecek herkes evinde olsun.” (Katılımcı 3).*

*“Müşteri ile temastan olabildiğince kaçındık biz. Mesela mutabakatları kesinlikle elden almadık. Avukat beyanlarını keza aynı şekilde. Bağımsız denetimin birtakım süreçleri var. Yönetim beyanı yönetim onaylı finansal tablolar alınıyor. Bu tarz yönetim onaylı işleri elektronik ortamda aldık mecburen.” (Katılımcı 6).*

*“Mecbur olmadıkça müşteriye dahi gidilmedi. Kimse zorlanmadı. Gidilmesi elbette gerekti müşteriye ama daha anlayışlı davranıldı. 7/24 orada olmanız istenmedi. Çok makul tutuldu bunlar.” (Katılımcı 12).*

*“Şimdi tabii seyahati bire düşürdük İzmir’deki firmamızda. Bir kere gittik ama yine de bire düşürdük. Bir önceki sene iki kere gitmiştik.”* (Katılımcı 1).

*“Müşterilerden dolaşıp evrak topluyorduk, bunları mümkün olduğu kadar azaltıp mümkün olduğu kadar müşterilerin kendisinin evrakı bize ulaştırmasını sağlamaya çalıştık.”* (Katılımcı 10).

*“Ancak bu seneki 2020 stok sayımlarının bir kısmına katılabildik.”* (Katılımcı 10).

Katılımcılar tarafından beyan edilen görüşler, denetçilerin teknolojik kanallar vasıtasıyla ihtiyaç duydukları belgelere erişim sağlayabildiklerini ve müşteri temaslarını minimum düzeyde tutmayı tercih ettiklerini göstermektedir. Bu durum iletişim ve gerekli belgelere erişim sağlamada zorluklar yaratsa da denetçiler yükümlü oldukları işleri yerine getirmek için online görüşmeleri artırma, toplantı sayısını artırma, stok sayımlarını uzaktan yürütme gibi alternatif yolları denemişlerdir.

‘İletişim ve koordinasyonu güçlü tutma’ ‘denetçilerin geliştirdikleri doğaçlama davranışlar’ ana temasına bağlı en çok atıfta bulunulan bir diğer alt temadır. Bu alt tema ile ilgili doğrudan aktarmalar şu şekildedir:

*“Düzenli toplantılar yaparak, iletişim kanallarını açık tutarak ve iş planlaması ve bu planlamanın uygulanmasını net ve ayrıntılı gerçekleştirerek.”* (Katılımcı 14).

*“Diğer taraftan tabii normalde sahada birlikteyken gününbirlik bunları konuşuyorken, herhangi bir konuyu birbirimize aktarıyorken uzaktan olunca pek mümkün olmadı. Biz de daha düzgün bir hale getirme açısından pandemi döneminde dedik ki haftada bir en azından ekipler bir araya gelsin ve bunu yapısal bir hale sokalım. Herkesin takvimlerinde de yer alsın. Bunun ayarlamasını yaptık. Ekipler birbirinden haberdar olsun istedik. Herhangi bir aksi bir durum olması halinde o toplantıya katılamayacak, bir problemi olacak ya da işte*

*farklı bir toplantı çıktı vesaire gibi durumlarda da ekip şefinin bilgilendirmesi şeklinde de bir yaklaşımla gittik aslına bakarsanız. Burada da ekip içerisinde bu tarz bilgilendirme yaptık ve uyulmasını da çok yakından takip ettik. E ben müdür olduğum dönemde de pandemi döneminde doğrudan sahadaki arkadaşları yöneten taraftaydım. Bir departmanda yöneticilikten daha çok sahada görevlerini yürüten taraftaydım. Bunları da çok yakından takip ettim. Buralara katılımı zaten şart koştuk ve bununla alakalı durumu da her zaman takip ederek arkadaşları hem çalışmadan uzaklaştırmak hem de birbirleri ile olan iletişimi kestirmemek anlamında bu takibi sağlamaya çalıştık.”* (Katılımcı 16).

*“Bizim müşterilerimizin hepsi İstanbul’da değil tabii. Ama müşterilerimizde Covid-19 vakası yaşandığı durumlarla da karşılaştık. Tabii ki haberdar da olduk aslına bakarsanız. Yani biz onlara karşı kartlarımızı hep açık oynadık zaten. Bizde bir vaka olması durumunda biz sizi bilgilendireceğiz lütfen siz de bizi bilgilendirin şeklinde. Bu anlamda bize bir iki tane teyit geldi aslında. Şu anda şu kadar vaka var. Bununla alakalı biz şu önlemleri aldık ama sizin yaptığınız çalışma ile alakalı ya da burada olduğunuz dönemde işte o arkadaşlar zaten olmayacak. Temaslı olan arkadaşları da zaten evden çalıştırıyoruz gibi. Ofise gelmelerini istemiyoruz ya da karantinaya aldık gibi bilgilendirmelerde yapmalarını istedik aslına bakarsanız.”* (Katılımcı 16).

*“Bizim şirketimiz çok açık iletişimde olan ve çok da genç bir şirket aslına bakarsanız yönetiminden Junior arkadaşımıza kadar. Bu anlamda hep açık iletişimle yürütüldü zaten. Herhangi bir vaka gibi bir problem ya da bir sorun olması durumunda bunlar çok açık bir şekilde konuşuldu görüşüldü.”* (Katılımcı 16).

*“Aynı zamanda bir kriz komitesi de oluşturuldu zaten bu şeyin pandeminin başında hemen. Bu kriz komitesi çeşitli kararlar da aldı. Uzaktan da olsa bir araya gelebileceğimiz, herkesin fikirlerini beyan*

*edebileceği ortamlar oluşturduk. Herkes bir araya geliyor tüm şirketteki herkes diyeyim online olarak bağlanıyorlar ve bizim şirket yönetimimiz işte bu komitemiz yaptıkları ile ilgili açık bir şekilde iletişim kuruyor ve orada herkese soru sorma imkânı da yaratılıyor. Akıllarında bir soru varsa eğer çalışanlarımızın onları aktarabilecekleri bir ortam, soru sorabilecekleri bir ortam yaratılıyor.” (Katılımcı 16).*

*“İletişim dediğimiz şey çok kritik. Özellikle yeni neslin işin içine girdiği bu dönemde iletişimi çok önünde tutmak lazım çünkü kendini değerli hissetmediği ya da kendine ihtiyaç olmadığını düşündüğü yerde yeni nesil çalışanların o şirketlerden uzaklaştığını görüyorum. Ben bir fayda sağlamıyorum burada kendime ya da benimle kimse konuşmuyor burada. Bunları hissettiklerinde uzaklaşıyorlar şirketlerden. Bence burada ekiplerle iletişimi çok sağlam tutmak lazım. Bunu özellikle iki haftada bir ya da haftada bir yapılan toplantılarla bir sorunları var mı dertleri var mı, ne gibi yerlerde desteğe ihtiyaç duyuyorlar, kendilerinin nerede yalnız hissediyor onlar gibi. Bunları hep sorgulamak lazım. Yani bunları yaptıkça yapan şirketler de daha da etkin bir denetim ortamı sağlanacaktır diye düşünüyorum.” (Katılımcı 16).*

*“Ben kendi adıma konuşayım: yazmak yerine günlük mesela her sabah toplantı yaptık teamsten görüntülü veya sesli olarak. İnsanlar gerçekten bence çalışmaya daha istekli oluyorlar. Karşında birini hissetmek, hani orada bilgisayar ortamında mailleşmek yerine bence daha iyi geldi. Hatta bu yoğun dönemden sonra biraz ben ofise de gitmeye başladım haftada bir gün. Çünkü artık evde de gerçekten çok sıkılmışım. Ekip arkadaşlarıma da dedim işte atıyorum ben ofise gidicem, hiçbir baskı olmadan tabii ki, gelmek isteyenler gelebilir. Çünkü hani bizim de birbirimizi görmemiz, tanımamız gerçekten iyi oluyor. Bu konuda da şanslıydım. Ekip arkadaşlarımla hep en azından bir gün ofiste de birlikte olabildik. Bence daha etkili oluyor. Geri aldığım dönüşler de*

*bu şekilde. O yüzden bu şekilde devam etmeye çalışıyorum.” (Katılımcı 3).*

Beyan edilen görüşler incelendiğinde, denetçilerin ekip üyeleri arasında iletişimi ve koordinasyonu güçlü tutmanın önemini vurguladıkları görülmektedir. Ekip üyeleri sosyal anlamda ve öğrenme konusunda (özellikle işe yeni başlayan denetim asistanı statüsünde çalışan ekip üyeleri) birtakım iletişim problemleri ile karşılaşmıştır. Bunu yönetebilmek için denetçiler toplantı sıklıklarını artırmış, sesli görüşme yerine videolu görüşmeyi tercih etmiş, imkân varsa haftada bir gün de olsa ofiste bir araya gelip ekip kültürünü, işleyişi ve kurumu tanıtmaya gibi faaliyetlerde bulunmuşlardır.

‘Denetçilerin geliştirdikleri doğaçlama davranışlar’ ana temasına bağlı görüş bildirilen bir diğer tema ise ‘evden çalışma’ alt teması olmuştur. Buna bağlı bildirilen görüşler şu şekildedir:

*“Evden çalışma yapıldı tabii. Yani evden çalışmaya geçtik bi kısım. Eğitimlerimiz de evden oldu bu süreçte.” (Katılımcı 1).*

*“Ne zaman pandemi başladı direkt homeoffice çalışmaya geçti firmamız.” (Katılımcı 12).*

*“Öncelikle iş yapış şeklimizin daha farklı bir pencereden ele alınabileceğini gördük. Evden çalışabilmenin mümkün olabildiğini ve uzaktan da işlerin gayet güzel yürüyebileceğini görmüş olduk. Evden çalışmanın daha verimli çalışabilmek gibi artılarını da deneyimlemiş olduk.” (Katılımcı 14).*

*“Pandeminin en yoğun olduğu zamanlarda ise evden çalışma sistemini getirdi ve böylelikle sağlık sorunları nedeni ile işlerin aksamasının önüne geçilmesine yardımcı oldu. Bu çalışma sistemine geçilmeyi sağlayan alt yapıyı çalışanlarına sağladı.” (Katılımcı 15).*

*“Ya bu süreçte biz daha çok şunu deneyimledik. Bir ofise çok gerek olmadığını anladık. Tabii ki ofislerimiz olacak ama ofissiz de olabiliyormuş. Hepimiz onlineda çalıştık başarılı da olduk. Evden çalışma diye bir kavram hayatımıza girdi. Eskiden mesela 10 yıl önce hiç böyle bir kavramdan bahsetmezdik yani illaki herkesin ofiste*

*görünmesi lazımdı ofiste. Ama şimdi öyle değil. Evden çalışmayı çok çok daha destekliyoruz.” (Katılımcı 2).*

*“Bir partnerimizin bir planı vardı orda Eskişehir'de büro açmayı planlıyordu. Bu açacağı büroda herkes uzaktan çalışacaktı. Böyle bir planı vardı. Bu pandemi döneminde ortaya çıktı bu fikir. Kafasında kurduğu şey de şuydu: İşte İstanbul'da çok yüksek kiralar ödiyoruz. Eskişehir'de yaşam bir nebze daha basit niye böyle bir şey yapmayayım. O yönden bakınca çok mantıklıydı. Ve yani şunu farkettim pandemi döneminde, gayet evden de çalışabilirdi.” (Katılımcı 6).*

Bulgular, pandemi sürecinde birçok denetim ofisinin evden çalışma yöntemini tercih ettiğini ortaya koymaktadır. Katılımcılar, bu yöntemi kullanabilmenin yolunun teknolojik ve bilişimsel altyapıya sahip olmaktan geçtiğini vurgulamışlardır. Altyapısı olmayan denetim firmaları ise bunu temin etmeye çalışmış ya da ofis içi önlemleri artırarak ofise gitmeyi tercih etmiştir. Bu noktada uzaktan çalışma kapasitesi olmayan denetim firmalarının müşterileri ile de ilişkilerini yürütmesi ve denetim kanıtlarını toplamaları zorlaşmıştır.

‘Hijyen önlemleri’ bu grupta görüş bildirilen bir diğer alt temadır ve bildirilen görüşler şu şekildedir:

*“Bizim özellikle 50 tane yerden gelen evraktan bu mikrobu alma riskimiz vardı. Buna bağlı olarak çok ciddi tedbirler almak zorunda kaldık, sıkıntılar yaşadık. Evrakların bir kısmını belli bir dönem bekletmek zorunda kaldık. Müşterilerden dolaşıp evrak topluyorduk, bunları mümkün olduğu kadar azaltıp mümkün olduğu kadar müşterilerin kendisinin evrakı bize ulaştırmasını sağlamaya çalıştık.” (Katılımcı 10).*

*“Eğer bir görüşme yapılacaksa birileriyle aynı ortamda bulunmamızı gerektiren bu ortamda sosyal mesafeyi sağlayabilecek şekilde minimum şartların olduğu her türlü hijyenin sağlandığı bir ortamı sağlamaları gerektiği ile ilgili teminat aldık.” (Katılımcı 16).*

*“Herkesin odası da ayrı. Masasından kalkan maskesini takıyor. Herkes kendi masasında yemeğini yiyor, daha önce toplu yerken toplu yemekten vazgeçtik. Dolayısıyla hani biri kapıda belirdiğinde maskeyi takmadan kimse kimseye yaklaşıyor.”* (Katılımcı 13).

*“İşte gerekli önlemleri alarak çift maskeyle eeee siperlikle yine stok sayımlarına eşlik ettik.”* (Katılımcı 1).

Yapılan görüşmeler, çoğunlukla evden çalışma uygulamasına geçildiğini ortaya koymakla birlikte kısıtlı da olsa zaman zaman ofis çalışması ve müşteri ziyaretleri gerçekleştirildiğini göstermektedir. Ofise veya müşteriye gidip denetim çalışmalarını yürüten denetçiler kendilerini koruyarak, daha bireysel yaşayarak, ofis içindeki iletişimi ve teması azaltarak hastalık stresi altında çalışmalarını yürütmüşlerdir.

‘Uzaktan denetim’ alt teması da denetçilerin görüş bildirdiği başka bir başlıktır ve görüşler şu şekildedir:

*“Sektör olarak aslında yerinde denetim en güzeli. Ama sağlık problemlerinden dolayı daha çok uzaktan denetimi tercih ediyoruz. Çünkü riskli. Yani evrakları uzaktan alıp firmalarla uzaktan görüşerek açığımızı kapatmaya çalışıyoruz.”* (Katılımcı 13).

*“Örneğin doğrulamalar, tarafımızca seçilen doğrulamaların firmalara iletilmesi ve tarafımıza ulaşması çoğunlukla elektronik ortamla mümkün olmuştur. Çalışma sistemimizin uzaktan işlerimizi yürütmeye elverişli olması nedeni ile mutabakat takipleri de uzaktan yürütülmüştür.”* (Katılımcı 15).

*“...Stok sayımlarına uzaktan katıldık...Olağan veya düzenli prosedürlerin hepsi uzaktan çalışmaya uygun hale getirildi.”* (Katılımcı 14).

Doğrudan alıntılar, denetçilerin müşterilerinden ihtiyaç duydukları belgeleri ekran paylaşımı, kargo gibi yöntemlerle temin etmeye çalıştıklarını göstermektedir. Ağdaki bir

sorun ya da kargonun gecikmesi gibi aksaklıklar denetim çalışmalarının tamamlanma süresinin uzamasına neden olmuştur.

‘Alternatif denetim prosedürleri’ alt teması ‘denetçilerin geliştirdikleri doğaçlama davranışlar’ ana teması altında ortaya çıkan bir başka temadır. Bu temaya ilişkin görüşler şu şekildedir:

*“Açıkçası stok sayımları, demirbaş sayımları yani yerinde yapmak zorunda olduğunuz konular var. Onları tamamen uzaktan yapmak zor. Bu noktada alternatif prosedürlere yönelme gibi ihtiyaç doğuyor.”* (Katılımcı 13).

*“Bu koşullardan müşteriler de etkilenmiş olduğundan doğruluğunu teyit edebileceğimiz alternatif yöntemleri kabul ettik. (Mutabakatlarda kurumsal e-mail cevabı ya da elektronik imza gibi).”* (Katılımcı 14).

*“Yıl sonu denetimlerimizde de gidebildiğimiz kadar stok sayımlarına katılmaya çalıştık ama gidemediğimiz yerlerde sınırlı görüş vermek zorunda kalacağız. Yani şu an uğraşıyoruz hala. Alternatif denetim prosedürleri geliştirebilir miyiz diye düşündük. Yapabildiklerimiz var yapamadıklarımız var.”* (Katılımcı 2).

*“Faaliyetlerine ara veren, doğrulama temini yapılamayan firmalardan ise alternatif doğrulama yöntemleri uygulanmıştır.”* (Katılımcı 15).

Katılımcıların ifadeleri, denetçilerin alışık olmadıkları maddi doğruluk prosedürleri uygulamalarına yöneldiklerini göstermektedir. Kamera aracılığıyla stok sayımlarına eşlik etmek, kurumsal e-posta yanıtlarıyla mutabakatları gerçekleştirmek, alternatif doğrulama yöntemleri kullanmak bu uygulamalara örnektir.

‘Denetim çalışanlarını koruma politikası’ alt teması ile ilgili olarak Katılımcı 16 şu şekilde bir görüş beyan etmiştir:

*“Ekip arkadaşlarımızla hiçbir şekilde riske atmamak gibi bir politikamızda vardı. Bununla ilgili bir prosedürümüz de oluştu ilk bu vaka çıktıktan sonra. Eğer bir müşteride bir çalışma yapılacaksa onların her türlü önlemi aldıklarından emin olduk. Bizim temaslı*



*olabilecek ya da potansiyel bu riski taşıyan kişilerle aynı ortamda bulunmayacağımız şeklinde bir yaklaşım sergilemelerini istedik. O yüzden müşteride olduğumuz dönemlerde de bize sadece bizim kullanımımızda olacak odaların ayarlanması gerektiğini, işte havalandırma sistemlerinin olması konusunda, camı açılır bir oda olması en azından minimumda, kapalı bir ortamda bizim tutulmamamız gibi önlemlerin alınmasını istedik.” (Katılımcı 16).*

*“Aynı zamanda çeşitli böyle motive edici işte evlere hediye paketleri yollamak gibi. Bu tarz şeylerle de motivasyonu artırmaya çalıştık. Spor faaliyetleri yapıldı uzaktan. Zoom üzerinden fitness yoga gibi o tarz şeyler yapıldı. Aynı zamanda çalışanların bu mental sağlığını koruyabilmeleri anlamında destekleyici çeşitli psikologların katıldığı ya da bu yönde işte arkadaşlarımıza yön verebilecek, yaşadıkları sıkıntıları aktarabilecekleri çeşitli toplantılar ayarlandı. Oralarda bu tarz aktarımlar da yapıldı. Hepimiz Kötü bir dönem içerisinde geçiyoruz birbirimize destek olmamız gerekiyor vesaire gibi bu tarz mesajlarında verildiği, onların da çeşitli sorunları varsa aktarabileceği yine psikologlara bu anlamda destek olabilecek psikolojik danışmanlara aktarabilecekleri ortamlar da yarattık.” (Katılımcı 16).*

*“Yıl içerisinde 6 kez bir psikolojik danışman ile görüşebiliyorsunuz. Buna çocuğu olan ailelerin çocukları da dahil. Yani onlar da çocuğu ile ilgili bir problem yaşıyor. Onu anlatabileceği, çocuğun doğrudan psikolojik destek alabileceği anlamda bir imkân da var. Bu dönemde de oldukça faydasını gördük diyebilirim. Çok da buralara görüşüldüğü, danışıldığı konusunda dönüşler aldık.” (Katılımcı 16).*

Çalışanları koruma politikası çok fazla katılımcı tarafından görüş bildirilen bir alt tema olmamıştır. Katılımcının görüşlerine göre, burada atılan adımlar denetim çalışanlarının bu stresli dönemde moral ve motivasyonunu olumlu yönde etkilemiştir. Hatta psikolojik destek verilmesi bu dönemde çalışanların mental sağlığı içinde pozitif bir davranış olarak karşımıza çıkmaktadır.

‘Müşteri taleplerinin biriktirilmesi ve toplu halde istekte bulunma’ alt temasına bağlı doğrudan alıntılar şu şekildedir:

*“Mesela soruları biriktiriyoruz aynı seninle yaptığımız gibi (Araştırmacı evet şeklinde onaylar.). Karşılıklı işte soracağımız soruların muhatabı kimse bazen mali işler müdürü oluyor, bazen muhasebeci oluyor, bazen işte iç kontrol müdürü oluyor.” (Katılımcı 1).*

*“Hani biz çalışmalarımızın hepsini şeyden yaptık dijital ortamdan yaptık ama dosya tamamlandığında raporu teslim etmeye gittiğimizde onlar bazı şeyleri imzaladılar zaten hani bazı evraklar zaten o şekilde imzalı olması gerekiyor.” (Katılımcı 1).*

*“Herkes online görüşüyor birbiriyle. Müdürler de herkese yetismeye çalışıyor. Öyle olunca sorularını biriktirmek zorunda kalıyorsun haliyle. En büyük sıkıntı işte bu müşteriye gidememek. Yanındayken çok kısa sürecektir bir şeyi telefonda uzadıkça uzuyor.” (Katılımcı 12).*

*“O dönemde biz de şöyle bir şey yapmaya çalıştık. Bir talebimiz varsa toplu iletelim, bir iki gün biraz şey yapalım elimizdeki verilerle ilerleyelim falan gibi.” (Katılımcı 3).*

Katılımcılarla yapılan görüşmeler, denetim çalışmalarını önceki yıllarda adım adım sistematik olarak yürüten denetçilerin bu süreçte davranış sıralarını değiştirdiklerini ortaya koymuştur. Daha açık bir ifadeyle, örneğin a işleminin x gününde yapılması planlanmışken şartlar değiştiğinden dolayı bu işlem ötelenmiş ya da farklı kanallarla yürütülmesi kararlaştırılmıştır.

‘Online ekip toplantılarının artırılması’ alt temasına ait söylemler şu şekildedir:

*“Pandeminin en yoğun olduğu durumlarda evden çalışmalarımızı gerçekleştirdik. Her pazartesi şirketlerde karşılaştığımız konuları değerlendirebileceğimiz toplantılar gerçekleştirdik. Gerçekleştirdiğimiz bu toplantılar online olarak devam etmektedir ve*

*şirketimizde kalıcı hale gelmiştir. Toplantılar aynı zamanda eğitim niteliğinde gerçekleşmektedir.” (Katılımcı 15).*

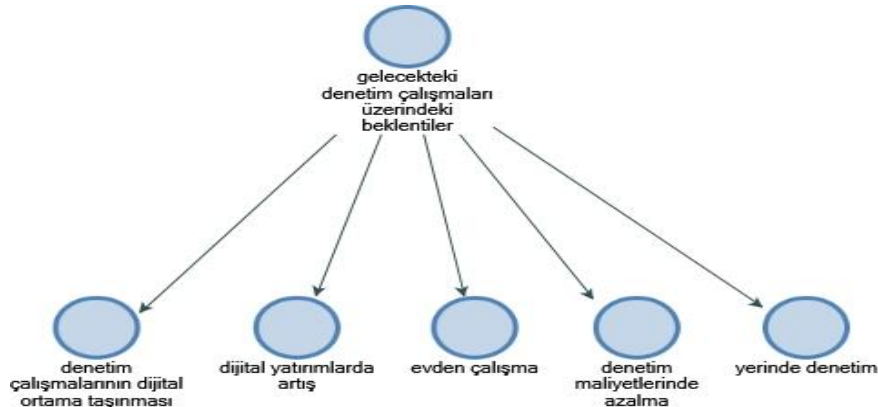
*“Aylık olarak yapmış olduğunuz ekip toplantılarını 2 haftada bire çevirdik. İki haftada bir, bir araya gelmeye çalıştık ekiple. Hem genel olarak yaşadıkları problemler neler hem işte bu dönemde ne gibi zorluklarla karşılaştılar, nasıl sorunlar yaşıyorlar. Diğer ekiplerin de bilmesi gereken ya da onların da belki onlardan öğrenebileceği konular varsa bu tarz bilgi paylaşımları yapabileceği ortamı sağlamaya çalıştık.” (Katılımcı 16).*

Katılımcıların çoğunluğu iletişimin her kademedeki denetim çalışanı için önemini vurgulamıştır. Bu nedenle denetim işlerinin yürütülebilmesi ve çalışanların veriminin düşmemesi için online kanallardan ekip toplantıları yapılmış ve yüz yüze çalışma ile kıyaslandığında toplantı sayısı artırılmıştır.

En çok görüş bildirilen 10 alt tema dışında denetçiler tarafından bildirilen diğer görüşler şu şekildedir: ‘bağımsız denetim çalışmalarını azaltma’, ‘belge temininin ötelenmesi’, ‘sürecin revize edilmesi’, ‘sınırlı görüş verme’, ‘online eğitimler’ ve ‘ofise rezervasyon yaparak gitme’.

#### 4.6.3. Gelecekteki Denetim Çalışmaları Üzerindeki Beklentiler

‘Gelecekteki denetim çalışmaları üzerindeki beklentiler’ ana temasına bağlı olarak ortaya çıkan alt tema sayısı beştir. (Şekil 1.8). Söz konusu temalar; denetim çalışmalarının dijital ortama taşınması, dijital yatırımlarda artış, evden çalışma, denetim maliyetlerinde azalma ve yerinde denetim’dir.



**Şekil 1.8. Gelecekteki Denetim Çalışmaları Üzerindeki Beklentiler**

Bu alt temalar içerisinde en çok referans alan ‘denetim çalışmalarının dijital ortama taşınması’ alt temasıdır. Bu yönde belirtilen görüşler şu şekildedir:

*“Teknoloji şöyle de girdi mesela seninle bağlandığımız gibi bağlanıp bu face time denen şeyle görüntülü görüşmeyle. Hani mesela sayımları bize KGK bu konuda da olanak verdi. Sayımları gitmeden ama böyle face time’la sayarakta filme kayda alarakta ve bunları da çalışma dosyasına eki olarak cd’ye yükleyerekten yapmamıza izin verdi mesela. Fiziken görmemiz gereken şeyler bunlar aslında. Bunları da böyle görüntülü görüp arşivlememize ama görüntüyü çekerekten arşivlememize izin verdi. Bu da belki kalıcı olabilir de yani fiziken gidilmesi başka ülkelerde başka şehirlerde yapılan denetimlerde bu da kalıcı olabilir. Getirdiği bir yenilik olarak kalıcı olabilir.”* (Katılımcı 1).

*“Yani denetimin belki fiziksel ortamdan çıkıp daha ziyade bilişim ortamına kayacağı bir yapı olacağını düşünüyorum. Yani işte fiili stok sayımları, karşıt inceleme doğrulamaları iç kontrol denetimleri veya işte sizin fiziki evrak üzerinde yapacağınız denetimlerin bütün bu şeylerden çıkacağınız, otomasyona yönelik işlemlerin firmalarda daha çok artacağını, dolayısıyla burada size tanımlanacak olan yetkilerle buradan veri alabileceğiz.”* (Katılımcı 10).

*“Herkes ilk denetimi geçirdikten sonra müşterinin yanına gitmenin bir zorunluluk olmadığını yani üç haftanın üçünün de müşterinin yanına gidilerek geçirilmesine gerek olmadığını, sadece sorularımız olduğunda müşteriye gitmenin yeterli olduğunu bize öğretti pandemi. Teams, zoom denetimde hayatımızın parçası oldu artık”.* (Katılımcı 12).

*“Şöyle tabii başta da söyledim biz daha alışkınız uzaktan çalışma yaklaşımı hibrit çalışmaya yakın bir çalışma yaklaşımı biz de zaten mevcutta da vardı. Arkadaşlarımızdan zaten haftanın belli günlerinde*

*ekip m¼d¼rleri ile de ekip y¼neticileriyle de anlaştıktan sonra uzaktan çalışmaya da izin veriyorduk zaten. Buradaki adaptasyonumuz o bakımdan da çok daha rahat oldu aslına bakarsanız.” (Katılımcı 16).*

*“Bazı şeyleri illa yerinden yapmanın da gerekli olmadığına herkes ikna oldu diyebilirim. Birçok çalışmamızın başında şeyi de konuştuk biz m¼řterilerimizle b¼yle olmaz yani buraya gelmeniz gerekir, denetime buradan yapmanız gerekir vesaire gibi. Biz de dedik ki bakın biz bunu tecr¼be ettik bununla alakalı bir problem yaşamadık. Hatta etkinlik çok daha fazla arttı aslına bakarsanız gibi bunları b¼yle s¼yledik. S¼ylemekle de kalmadık yerine de getirdik. Eninde sonunda evet o işleri başarılı bir şekilde de tamamladık, m¼řterilerimize hizmetlerini vermiş olduk aslında. Burada bu problemleri yaşamadığımız için bununla alakalı da bir olumsuz bir geri d¼n¼ř de almadığımız için, bu şekilde de bu çalışmaları tamamlayabildiğimiz için biz ¼n¼m¼zdeki d¼nemlerde de zannederim ki birçok çalışmanın yerinde denetim olmadan uzaktan da yapılabileceği ile ilgili yaklaşımınızı koruyacağız diye d¼ř¼n¼yorum.” (Katılımcı 16).*

*“ok daha online çalışacağımızı d¼ř¼n¼yorum. Hani daha az y¼z y¼ze daha çok online. Umarım hani herkes b¼t¼n f¼rmalarımız da buna adapte olur. Bizim için iyi bir şey bu yani çok. Gitmektense birtakım şeyleri online olarak çözebilmek denetim için bir artı bence.” (Katılımcı 2).*

*“Evet direkt birebir m¼řteri bazlı bir iş en nihayetinde ama işte faturanın somut halini g¼rmenin artık hani temel seviyede gerek kalmadığı bir d¼neme giriliyor. Artık bilgi teknolojileri kısmına y¼neldiėini d¼ř¼n¼yorum. Daha iyi testleri uygulayabilmek için bu biraz daha bilgi teknolojilerinin gelişmesi ile beraber denetimde artık bu y¼nde kayacak gibi. Denetimi bu şekilde etkiler. Hani o m¼řterinin birebir tepkilerini g¼rmek yerine hesaplarda neler olmuşun daha farklı kodlamalarla daha farklı tekniklerle teknikler bu y¼nde gelişecek diye*

*düşünüyorum. Daha fazla test yapılıyordur muhtemelen geçmiş yıllara göre. Hani önceden bi 50 tane faturayı görmek 150 tane faturayı görmek gibi.” (Katılımcı 7).*

Denetçilerin en çok görüş bildirdiği bir diğer alt tema ise ‘evden çalışma’ olmuştur ve belirtilen bazı görüşler şu şekildedir:

*“Örneğin evden çalışma kavramı, benim şahsi kanaatim evden çalışma diye bir şey olmayacak, yani olmaz. Her insanın bir çalışma ortamı olur ve o çalışma ortamında bizim gibi denetçi olan veya serbest meslek sahibi olan bir kişinin bir iş yerinin olması gerektiği ve o iş yerinde de belli bilişim sistemlerinin, otomasyonların olması gerekir. Siz akşam gecenin bir yarısı hala iş yapmak ile uğraşıyorsanız olmaz. Herkesin bir aile hayatı, çocuğuna çocuğuna ayıracağı, eşine ayıracağı bir vakit kalmayacaktır. Dolayısıyla bu kadar acımasız bir denetim çalışmasını yani evde çalışacaksınız saatler boyu. Bu uygun ve doğru değil. Biz de çok çalıştık ancak bir insanın evine taşıdığı işinin belli bir ölçüde olması gerekiyor. Bütün iş hayatının komple evin içinde olması doğru değil.” (Katılımcı 10).*

*“Evden çalışma bir norm halini aldı. Çoğu firma ya tam ya hibrid olarak uzaktan/evden çalışmayı sürdürüyor. Uzaktan çalışmanın hayatımızın bir parçası haline gelmesinin hem iş yapış şekillerine hem de prosedürlere etkisi oldu ve olacaktır.” (Katılımcı 14).*

*“Şöyle bizim birkaç hafta önce şirketten bir mail geldi ve evden çalışma ile ilgiliydi. Yani evden çalışarak da bu süreci yürütebiliyoruz dendi, denetimi evden yürütebiliyoruz diye bundan sonra artık. Biz normalde yüzde yüz müşteriye giderdik asla homeoffice ya da kendi ofisimizde çalışma gibi bir şey yoktu. Fazla mesaileri ofiste yapabiliyorduk müşteriden çıkıp. Ama onun dışında biz sürekli müşteriye gidebiliyorduk şehir dışı da olsa şehir içi de olsa. Bu süreçte hani evden yürütebildiğimizi gördükleri için artık esnek bi hale getirdiler bunu. Gerekli görüldüğünde ekip olarak müşteriyle de konuşup okeylenirse*

*müşteriye gidilmesi anca o zaman gidilecek. Ya işte atıyorum haftanın belli günleri ya da çok gerekliyse her gün de olabilir tabi. Onun dışında ister ofiste ister evde çalışabileceğimizi söylediler mesela. Ki bu durum bence devam eder haftada bi gün müşteriye gidilse de 4 gün yine home office olarak devam edebiliriz.” (Katılımcı 3).*

*“Ben bizim şirket özelinde evden çalışmaya devam edileceğini düşünüyorum. En azından hibrit olacağı yönünde bir mail gelmişti. Tamamen ekiplerin inisiyatifine kalan bir durum.” (Katılımcı 7).*

*“Bunu kendi şirketim için değil de genel olarak söylemek gerekirse, homeoffice çalışmada bir şekilde artış sağlanacak.” (Katılımcı 9).*

Denetçilerin gelecekteki denetim çalışmalarının tamamen evden ya da hibrit olarak yürütülebileceğine dair beklentilerinin oldukça kuvvetli olduğu söylenebilir. Ayrıca, Covid-19 pandemisinin başlamasıyla denetçilerin evden çalışma yöntemini ilk defa uygulamaya başladıkları ve teknolojik altyapı ile bunun kolaylaştığı daha önceki ana temalarda ortaya koyulmuştur. Evden çalışma kavramının Covid-19’un denetim çalışmalarında meydana getirdiği ve kalıcı olabileceği öngörülmektedir.

‘Yerinde denetim’ alt temasına ilişkin görüşler şu şekildedir:

*“Denetim tamamen online ortamda olmaz. Fiziken görmemiz gereken şeyler de var büyüklükler var işte stokların bir kısmı var.” (Katılımcı 1).*

*“Uzaktan çalışma denetim sektörünün ruhuna aykırı. Denetçilerin şirketlere gitmesi gerekir. Şu anda birçok denetim firması 4 büyükler uzaktan çalışıyor. Bazıları hibrit yönteme geçmiş bir müddet uzaktan çalışıyor bir müddet şirketten çalışıyor. Denetim şirkette yapılır müşteride yapılır. O yüzden şu anda uzaktan çalışma şeklinde çalışan denetim şirketleri muhtemelen yine eski formata dönecekler.” (Katılımcı 11).*

*“Şartlar uygun olduğunda ben yerinde denetimi tercih ederim. Zaten sadece uzaktan sorduğunuzda sorularla bir firmayı tanımak zor. Ama fiilen gördüğünüzde gözünüzde şekilleniyor. Fabrikanın büyüklüğü, çalışanlar, oradaki yapı, işte insanların ve ekibin hepsini tanımış oluyorsunuz. Dolayısıyla denetim için sahada olmayı her zaman tercih sebebi.” (Katılımcı 13).*

*“Hani bazı gereken şeyler olabilir tabii ki bahsettiğim gibi üretim, depo yönetimi ile alakalı, ambar yönetimi veya lojistik yönetimi ile alakalı. Bunları dışında bırakarak söylüyorum onlar da tabii ki yerinde olmak gerekiyor. Bazı şeyleri fiziki olarak yapmak gerekir. Bir depo sayımını uzaktan yapamazsınız.” (Katılımcı 16).*

Katılımcıların bir kısmı uzaktan denetim anlayışına olumlu bakarken denetim çalışmalarının sahada, yerinde yürütülmesi gerektiğini savunmaktadır. Denetim faaliyetlerinin önemli bir kısmının bugüne kadar sahada yürütülmüş olması, denetçilerin birçoğunun uzaktan denetim kavramına aşina olmaması denetim çalışmalarının yapılış şekli ile ilgili farklı görüşleri ortaya koymaktadır.

‘Dijital yatırımlarda artış’ alt temasına bağlı olarak bildirilen görüşler şu şekildedir:

*“Aslında biz bu süreçte kullandığımız programı değiştirmeyi düşündük. Her yerden rahat ulaşabileceğimiz bir program X hocamın reklamı olacak ama onların programına geçtik. Her yerde çalışabiliyoruz. Cep telefonunun internetini takıyorum bilgisayarıma kafede her yerde çalışabiliyorum. Dolayısıyla bu tür uygulamalar tercih ediliyor. Bir önceki kullandığım bağımsız denetim programı daha çok ofisteki survera ihtiyaç duyuyordu. Uzaktan erişim çok sağlıklıydı. Dolayısıyla tabii ki bunlar önemli hale geldi. Her yerden çalışabilme imkânı mecburen bu ortamda sağlanmak zorunda kaldı. Sadece ofis ve ofis saatleri ile sınırlı değil. Şu anda 7/24 evimizde istediğimiz gibi programda işimize devam ediyoruz.” (Katılımcı 13).*



*“Teknolojinin uzaktan çalışmaya imkân verdiği ve pandemi döneminde de online olarak çalışmaların yürütülebildiği açıkça görülmüştür. Bu nedenle teknoloji ağırlıklı çalışma sisteminin devamı denetimde etkili olacaktır. Örneğin stok sayımlarına uzaktan erişimin sağlanabildiği sistemlerin geliştirilip denetim sektörüne entegre edilmesi gibi çeşitli gelişmeleri de beraberinde getireceğine ve kalıcı hale gelebileceğine inanıyorum.” (Katılımcı 15).*

*“Bu maddi testler, uygulamalar bunların hepsi e-mail ortamında bir şekilde güncellenecek ve öyle devam edecek gibi. Bu ister istemez tabii ki dijital yatırımların maliyeti artarken diğer masrafların azalmasına yol açacak.” (Katılımcı 9).*

Denetim çalışmalarının daha çok müşteriye gitmeden ve uzaktan yürütüleceği konusundaki görüşler denetçilerde dijital yatırımlarda artış olacağı beklentisini artırdığı söylenebilir.

‘Denetim maliyetlerinde azalma’ alt temasına ilişkin doğrudan alıntılar şu şekildedir:

*“Bu herkes için hem zaman kaybı hem efor kaybı hem bir şekilde para kaybı. Bunlar ayrıca maliyet de yaratıyor herkese. Oraya gitmek için kullandığımız aracın doğaya saldığı karbonu bile düşünseniz oradan bile bir tasarruf var aslında çevre ile alakalı.” (Katılımcı 16).*

*“Kendi odamızda çalışma odamızda yapılan eğitimlere döndü. Böyle bir yenilik geldi. He bunun verimliliği daha çok ölçülmedi ama zaman ve maliyet açısından kesinlikle verimli tabii ki yani. Çünkü tam gerekli zamanı ayırıyorsun ve de maliyet çok daha düşük oluyor. Örneğin 3 günlük Ankara’ya eğitime gittiğimde bi yol paran oluyor, otel konaklaman oluyor, eğitim masrafın oluyor, yediğin içtiğin oluyor falan gibi birtakım maliyet. Ama bunu zoom üzerinden ya da dijital ortamda yaptığında bu maliyetlere katlanmıyorsun. Evindesin. Çalışma odandasın. Şu anda gördüğün benim evdeki çalışma odam. Burada bir*

*ofis düzeni var. Dolayısıyla hani bu zaman ve maliyet açısından çok verimli oluyor.” (Katılımcı 1).*

Katılımcıların bir kısmı özellikle şehir dışındaki müşterilere gidilmeyecek olmasının denetim maliyetlerinde ciddi azalışlar yaratacağı görüşündedir. Konaklama ve yol gibi büyük kalem masraflarda düşüş olacağı denetçiler tarafından öngörülmektedir.



## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Küreselleşmenin hızlanması, toplumlararası etkileşimin artması krizlerin etkilerinin çok daha geniş kitlelere ulaşmasına neden olmaktadır. Aniden ve beklenmedik bir anda ortaya çıkan krizler öngörülemeyen sonuçlar doğurmaktadır. Yakın tarihte tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 pandemisi yaşama ve çalışma koşullarında ve biçimlerinde dramatik değişimlere yol açmıştır. Denetim çalışmaları bu belirsizlik ve kriz ortamında birçok açıdan etkilenmiş ve değişikliğe uğramıştır. Denetçiler pandemi sürecinde faaliyetlerini yürütürken kriz ortamında ve zaman baskısı altında karar vermek zorunda kalmıştır.

Literatürdeki çalışmalar planların yürütülemediği kriz ortamlarında ve zaman baskısı altında örgütlerin genellikle doğaçlama davranışlar sergilediklerini göstermektedir. Uluslararası yazında örgütsel doğaçlama örgütsel öğrenme (Cunha ve Clegg, 2019), ürün geliştirme (Miner vd., 2001) örgüt kültürü (Leybourne, 2009), değişim yönetimi (Leybourne, 2006), liderlik (Cunha, Kamoche ve Cunha, 2003), örgütsel öğrenme ve bilgi akışı (Chelariu vd., 2002), örgütsel hafıza (Moorman ve Miner, 1998) gibi konularla ilişkilendirilerek örgüt araştırmacıları tarafından çalışılmıştır. Bununla birlikte, denetçilerin denetim çalışmalarını yaparken şartlarda meydana gelen sistematik değişikliklere karşı nasıl davranışlar geliştirdiğini ve bunlarla nasıl başa çıktığını araştıran çok az sayıda ampirik çalışma bulunmaktadır (Luo ve Malsch, 2020).

Denetim alanında doğaçlama kavramı uluslararası yazında ilk defa Luo ve Malsch tarafından ele alınmıştır. Çalışmalarında Covid-19 pandemisinin etkilerini ve denetçilerin kriz ve zaman baskısı altında denetim çalışmalarını yürütürken sergiledikleri doğaçlama davranışları keşfetmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda denetim faaliyetlerinde formal (denetim standartları, denetim prosedürleri vb.) ve informal açıdan (iletişim, gözetim vb.) aksaklıklar yaşandığı sonucuna ulaşılmıştır. Denetçilerin kanıt toplama tekniklerinde, iletişim kurma kanallarında, denetim prosedürlerini uygulama sıralamasında doğaçlama davranışlar sergiledikleri görülmüştür.

Bu çalışmada denetimde doğaçlama kavramı, ‘kriz ve zaman baskısı altında denetim faaliyetlerini formal ve informal yönleriyle tamamlayabilmek için; denetim kanıtlarının elde edilmesi, denetimde makul güvencenin sağlanabilmesi amacıyla

düşünme ve eylemin aynı anda gerçekleştiği, sezgi, yetenek, tasarım ve şans tarafından yönetiliyormuş gibi görünen amaçlı insan davranışı olarak tanımlanmıştır.

Ulusal literatür kapsamında Bircan (2020) çalışmasında, dünyada yaşanan krizlerin, belirsizlik ortamının denetim mesleğini etkilediğini ve denetim mesleğinin bir dönüşüm sürecinde olduğunu ifade etmiştir. Çalışmasında, çevik denetim anlayışı üzerinde duran araştırmacı krizlerin denetim mesleği üzerindeki yansımalarını değerlendirmiştir. Çeviklik kavramı örgütler açısından değerlendirildiğinde koşullarda meydana gelen beklenmedik değişikliklere hızlıca adapte olabilme, harekete geçebilme ve söz konusu kriz durumunun dinamiklerini olabildiğince hızlı kavrayıp yönetebilme becerisi olarak ifade etmiştir. Çevik denetim anlayışı denetimde doğaçlama kavramı ile kıyaslandığında doğaçlama kavramının tasarım ve sezgi yönleriyle kriz ortamını yaratıcı bir biçimde ele alması açısından farklılıklar göstermektedir.

Bu çalışma ile kriz ortamında denetim çalışmalarının nasıl yürütüldüğünün belirlenmesi ve Covid-19 pandemisi sürecinde denetim faaliyetlerini yürütürken denetçilerin sergiledikleri doğaçlama davranışların keşfedilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda 16 denetçinin katıldığı 2 yazılı görüşme ve 14 adet yarı yapılandırılmış görüşmeler yürütülmüştür. Görüşme süreci ucu açık sorularla ve katılımcıyı yönlendirmeksizin sürdürülmüştür. Yürütülen görüşmelerde şu sorulara cevap aranmıştır.

Araştırma Sorusu 1: Covid-19 krizi, denetim çalışmalarının hangi yönünü/yönlerini kesintiye uğratmıştır?

Çalışmadan elde edilen bulgular denetçilerin neredeyse çoğunun bu denli derin etkileri olan bir kriz ortamı ile karşılaşmadıklarını göstermektedir (Katılımcı 10, Katılımcı 5, Katılımcı 2, Katılımcı 14 ve Katılımcı 12). 1994, 1999, 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizleri bu kapsamda değerlendiren katılımcılar da mevcuttur (Katılımcı 2, Katılımcı 1, Katılımcı 11 ve Katılımcı 9). Yaşanan kriz nedeniyle denetçiler denetim planlarında aksaklıklarla karşı karşıya kalmışlardır. Katılımcılar denetim görüşünü bildirebilmek için gerekli kanıt toplama işlemlerini zamanında gerçekleştirememiş ve raporların teslimleri için KGK tarafından ek süreler tanınmıştır. Denetim mesleği pandemisi öncesinde de yoğun mesailerin olduğu bir çalışma alanıyken pandemiyle birlikte denetçilerin iş yükü daha da artmıştır. Gerek müşterilerle gerekse ekip içinde iletişimde zorluklar yaşanmış, müşteri işletme ziyaretlerinde güçlüklerle

karşılaşılmıştır. Bazı katılımcılar denetim prosedürlerini uygulayamadıkları ve yeterli denetim kanıtını toplayamadıkları için müşterilerini kaybetmişlerdir. Denetim planında ve denetim testlerinin uygulanmasında aksamalar yaşanmıştır.

Araştırma Sorusu 2: Denetçiler, Covid-19 krizi nedeniyle işlerinde yaşanan aksaklıklara karşı ne tür tepkiler (doğaçlama davranışlar) geliştirmişlerdir?

Çalışmanın sonucunda denetçilerin karşılaştıkları zorlukları yönetirken zamanında ve kaliteli denetim raporu sunabilmek için yer yer doğaçlama davranışlar sergiledikleri görülmektedir. Denetim çalışmalarını önceki yıllarda adım adım sistematik olarak yürüten denetçiler bu süreçte denetim planlarında revizyonlar yapmış ve denetim kurgusunu baştan sona değiştirmek zorunda kalmışlardır. Katılımcılardan elde edilen görüşlere göre denetçiler denetim faaliyetlerini yürütebilmek için davranış sıralarını değiştirmişlerdir. Denetim faaliyeti yürütüldüğü esnada müşteriye gitmek ve çalışmayı bizzat yerinde gerçekleştirmek gerekirken pandemi döneminde denetçilerin denetim prosedürlerinin bir kısmının çevrimiçi olarak yürütülmeye başladığı görülmektedir. Denetim mesleği müşteri ile temasın hat safhada olduğu, iletişimin ve koordinasyonun aktif olduğu bir meslek iken müşteri temaslarının minimum düzeyde tutularak denetim çalışmalarının yürütülmeye çalışıldığı yönünde katılımcı görüşleri mevcuttur. Denetçilerin ofislerine rezervasyon yöntemi ile gitmeye başlaması, çalışma belgelerinin temininin ötelenmesi gibi birçok uygulama denetçiler tarafından çalışmalarını zamanında tamamlayabilmek için geliştirilen yeni davranışlardır.

Araştırma Sorusu 3: Covid-19 krizi denetçilerin gelecekteki denetim çalışmaları üzerine beklentilerini nasıl etkilemiştir?

Denetçilerin gelecekteki denetim çalışmalarının yürütülmesi konusundaki beklentilerinin de pandemi sürecinde büyük değişikliklere uğradığı görülmektedir. Katılımcılar arasında farklı görüşler sunanlar olsa da denetim çalışmalarının uzaktan yürütülmesi konusundaki beklentilerin yüksek olduğu görülmüştür. Bu doğrultuda denetim yapmak için katlanılan maliyetlerin azalacağı yönünde de görüşler mevcuttur. Yarı yapılandırılmış görüşme formundaki sorular doğrultusunda denetçiler gelecekte denetim çalışmalarını değişen koşullarda yürütülebilmek, zamanında ve makul güvenceyi temin edebilmek için dijital yatırımlarda artış görüleceği beklentisi içindedir.

Çalışma kapsamında ulaşılan sonuçlar denetçilerin Covid-19 döneminde karşı karşıya kaldıkları zorluklar, bu zorlukları yönetirken sergiledikleri doğaçlama davranışlar ve gelecek yıllardaki denetim çalışmalarıyla ilgili beklentilerine yönelik olmuştur.

İki yıldır süregelen Covid-19 pandemisi çoğu meslek grubunda olduğu gibi denetim mesleğini de hazırlıksız ve beklenmedik bir şekilde etkilemiştir. Denetçiler denetim prosedürlerini uygularken önceki planları uygulayamaz hale gelmişler ve mevcut planlarından uzaklaşmışlardır. Denetim sürecini bir kriz ortamında yürütmek zorunda kalan denetçiler zaman baskısı altında kararlarını vermişlerdir. Gelecekte yaşanması muhtemel pandemi ve benzeri kriz durumlarında denetim çalışmalarında aksaklıkların yaşanmaması için meslek mensuplarının ve sektörün değişen şartlara hızlıca uyum sağlaması önemlidir. Görüşmelerden elde edilen bulgular ve literatürdeki çalışmalara dayanarak, denetçilerin doğaçlama kabiliyetini geliştirmelerinin gelecekte yaşanması muhtemel kriz ortamlarında çalışmalarını yürütebilmelerine katkı sağlayacağı ifade edilebilir. Bu nedenle denetimde doğaçlama konusunda meslek mensuplarının farkındalığının artırılması önem arz etmektedir.

Katılımcılar arasında özellikle denetim çalışmalarının uzaktan yürütülmesi konusunda olumsuz görüşler de mevcuttur. Denetçiler pandemi döneminde yeni müşteri anlaşmaları yapmaya mesafeli durduklarını ya da anlaşma yapıldığı takdirde denetim testlerini arttırdıklarını, ön değerlendirme aşamasında daha titiz davrandıklarını ifade etmişlerdir. Sonuç olarak, denetim faaliyetlerinin uzaktan yürütülmesi denetçilerin mesleki şüpheciliğini artırmış, mevcut iş yüklerini iki katladığı görülmüştür. Çalışma, gelecekteki denetim araştırmaları için uzaktan denetimin denetim kalitesine etkisini araştırmayı teşvik etmektedir.

Ayrıca özellikle yaşanması muhtemel kriz ve belirsizlik ortamlarında denetim faaliyetlerinin aksamaması için geleneksel denetim yöntemlerinin yerini daha esnek ve değişime açık denetim anlayışının almasını destekliyoruz. Bu yüzden gelecekteki araştırmaların denetim planlaması, esnek denetim faaliyetleri, doğaçlamanın kriz yönetimindeki rolü gibi konulara odaklanmasının denetim literatürünün gelişimine katkısı olacağını düşünüyoruz.

Yapılan literatür taramasına göre bu çalışma, ulusal denetim literatüründe doğaçlama konusunu ele alan ilk çalışma niteliğindedir. Dolayısıyla, bu çalışmayla

denetim literatürünün genişlemesine katkıda bulunulduğu düşünülmektedir. Ayrıca gerek ulusal gerekse uluslararası literatürde denetimde doğaçlama kavramına ilişkin olarak yapılmış herhangi bir tanıma rastlanmamıştır. Bu nedenle, çalışma kapsamında yapılan denetimde doğaçlama tanımının konuya ilişkin kavramsal alt yapının gelişmesine katkı sağlayacağına inanılmaktadır. Doğaçlamanın kriz ortamında etkili bir yönetim kabiliyeti olduğu örgüt araştırmacıları tarafından savunulmaktadır. Bu nedenle gelecekte karşılaşılabilecek muhtemel kriz ortamlarında denetim faaliyetlerinin nasıl sürdürülebileceği, nelere dikkat edilmesi gerektiği hakkında kanıtlar sunan bu çalışmanın gelecekteki araştırmalara yol gösterici nitelikte olacağına inanılmaktadır.



## KAYNAKÇA

- Adana, B. A. ve Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. 12(2): 2080-2093.
- Aktan, C. C. ve Şen, H. (2001). Ekonomik Kriz: Nedenler ve Önerileri. *Yeni Türkiye, Ekonomik Kriz Özel Sayısı*. (42)2: 1225-1230.
- Albitar, K., Gerged, A. M., Kikhia, H. ve Hussainey, K. (2020). Auditing in Times of Social Distancing: The Effect of COVID-19 on Auditing Quality. *International Journal of Accounting & Information Management*. 29(1): 169-178.
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., Hogan, C. E., (2017). *Auditing and Assurance Services* (16. Baskı). England: Pearson.
- Auditing Concepts Committee, Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, *Accounting Review*. 1972: 47.
- Bamber, E. M. (1983). Expert Judgment in the Audit Team: A Source Reliability Approach. *Journal of Accounting Research*. (21)2: 396-411.
- Barton, L. (1993). *Crisis In Organizations: Managing And Communicating In The Heat of Chaos*. Cincinnati, OH: Collage Divisions South-Western.
- Beasley, M. S., Buckless, F. A., Glover, S. M. ve Prawitt, D. F. (2015). *Auditing Cases An Interactive Learning Approach* (6.Baskı). Pearson Education.
- Bircan, N. G. (2020). Belirsizlik ve Kriz Durumlarında Çevik Denetim Anlayışı ve Denetim Mesleği Üzerine Etkileri: Covid-19 Vakası Üzerinden Bir Değerlendirme. *Mali Çözüm Dergisi*. (30)161: 245-258.
- Can, A.V. (2017). Finansal Krizlerde Muhasebe ve Denetimin Rolü: Ülke Örnekleri. *Muhasebe ve Denetim Sempozyumu*. Ankara: Önka Baskı.
- Chelariu, C., Johnston, W.J. and Young, L. (2002) Learning to Improvise, Improvising to Learn: A Process of Responding to Complex Environments. *Journal of Business Research*. (55)2002: 141–7.
- Christianson, M. K., Farkas, M. T. Sutcliffe, K. M. ve Weick, K. E. 2009. Learning Through Rare Events: Significant interruptions at the Baltimore & Ohio Railroad Museum.



- Organization Science* (20)5: 846–860.
- Coates, J. C. (2007). The Goals and Promise of The Sarbanes-Oxley Act. *Journal of Economic Perspectives*. (21)1: 91–116.
- Coombs, W. T. (2007). Protecting Organization Reputations During a Crisis: The Development and Application of Situational Crisis Communication Theory. *Corporate Reputation Review*. (10)3: 163-176.
- Creswell, J. W. (2020). *Eğitim Araştırmaları: Nicel ve Nitel Araştırmanın Planlanması, Yürütülmesi ve Değerlendirilmesi*. (Çev. Avcu A. vd.). İstanbul: Edam.
- Crossan, M. M. & Sorrenti, M. (2002). Making sense of improvisation. In Organizational improvisation (Eds. Ken N. Kamoche, Miguel Pina e Cunha & João Vieira da Cunha), London: Routledge, 27-48.
- Crossan, M. M, Cunha, M. P. E., Vera, D. M. ve Cunha, J. (2005). Time and Organizational Improvisation. *Academy of Management Review*. (30)1: 129-145.
- Cunha, M.P., Cunha, J.V. ve Kamoche, K. (1999). Organizational Improvisation: What, When, How and Why, *International Journal of Management Reviews*. 1: 299–341.
- Cunha, M. P. E., Kamoche, K. ve Cunha, R. C. E. (2003). Organizational Improvisation and Leadership: A Field Study In Two Computer-mediated Settings. *International Studies of Management Organization*, 33(1): 34-57.
- Cunha, M. P. E. ve Clegg, S. (2019). Improvisation In The Learning Organization: A Defense of The Infraordinary. *The Learning Organization*, 26(3): 238-251.
- Çekmez, E., Yıldız, C. ve Bütünler, S. Ö. (2012). Phenomenographic Research Method. *Necatibey Eğitim Fakültesi Elektronik Fen ve Matematik Eğitimi Dergisi (EFMED)*. (6)2: 77-102.
- Çelik, A. (2005). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Dabbağoglu, K., ve Can, G. (2018). *Bağımsız Denetim* (1.Baskı). Konya: Eğitim Yayınevi.
- Deloitte (2009). Denetim Komitesi: Bağımsız Denetimin Gözetimi. Kurumsal Yönetim

Serisi No: 3.

Erdoğan, M. (2006). *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Erdoğan, M. ve Erturan, İ. E. (2008). Denetçinin Kültürel Kimliğinin Denetim Sürecine Etkileri. *World of Accounting Science*. 10(2): 1-24.

Ernst & Young. (2017). The Sarbanes-Oxley Act at 15: What has changed? [https://www.ey.com/en\\_us/public-policy/the-sarbanes-oxley-act-at-15-what-has-changed](https://www.ey.com/en_us/public-policy/the-sarbanes-oxley-act-at-15-what-has-changed) .

Ertikin, K. (2017). Bağımsız Denetimde Bir Dönüm Noktası: Enron Olayı ve Sarbanes-Oxley Yasası. *Mali Çözüm Dergisi*, 27: 101-119.

Events: The Impact of The Relative Presence of Improvisation. *Organization Studies*. (1)25.

Fearn-Banks, K. (1996). *Crisis Communications: A Case Book Approach*. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum.

Fink, S. (1986). *Crisis Management: Planning For The Inevitable*. New York. Amacom.

Güler, B. Ş. (2011). Küreselleşmenin Merkezi Aktörlerinden Biri Olarak Avrupa Birliği. *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*. 10(2): 47-62.

Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (14. baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hällgren, M., L. Rouleau, and M. De Rond. (2018). A Matter of Life or Death: How Extreme Context Research Matters for Management and Organization Studies. *Academy of Management Annals*. 12(1): 111–153.

KGK, (2017). Bağımsız Denetim Standardı 300, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması. <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20300-Site.pdf>. Erişim Tarihi: 15.01.2022

Klann, G. (2003). *Crisis Leadership*. North Caroline: CCL Press.

Köse, H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*. (2. Basım). Ankara: 145. Yıl Yayınları.

- Leybourne, S.A. (2006). Managing Improvisation within Change Management: Lessons from UK Financial Services. *Service Industrial Journal*. 26(1): 73-95.
- Leybourne, S. A. (2009). Culture and Organizational Improvisation in UK Financial Services. *J. Service Science & Management*. 2: 237-254.
- Luo, Y. ve Malsch, B. (2020). Exploring Improvisation in Audit Work through Auditors' Responses to COVID-19. SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3643823>
- Maurer, M. (2020a). Finance Teams Adapt to Closing the Books Remotely Amid Coronavirus. *Wall Street Journal*, <https://www.wsj.com/articles/finance-teams-adapt-to-closing-the-books-remotely-amid-coronavirus-11585647017>
- Maurer, M. (2020b). Remote Work, Coronavirus Disruption Pose Hurdles for Auditors. *Wall Street Journal*. <https://www.wsj.com/articles/remote-work-coronavirus-disruption-pose-hurdles-for-auditors-11585755110>
- Mendonça, D. ve Wallace, W.A. (2004). Studying Organizationally-Situated Improvisation in Response to Extreme Events. *International Journal of Mass Emergencies and Disasters*. 22(2): 5–29.
- Messier, W. F., (1997). *Auditing A Systematic Approach (International Edition)*. Mc Graw-Hill.
- Miner, A.S., Bassoff, P. ve Moorman, C. (2001). Organizational Improvisation and Learning: A Field Study. *Administrative Science Quarterly*. 46(2): 304-337.
- Moorman, C. ve Miner, A. S. (1998). Organizational Improvisation and Organizational Memory. *Academy of Management Review*. 23(4): 698-723.
- Newmark, R. I., Dickey, G. ve Wilcox, W. (2018). Agility in Audit: Could Scrum Improve the Audit Process?. *Current Issues in Auditing*. 12(1): 18-28.
- Newton, P. M. (2004). Leadership Lessons from Jazz Improvisation. *International Journal of Leadership in Education*. 7(1): 83-99.
- O'Toole, J., Gong, Y., Baker, T. Eesley, D. and Miner, A. (2020). Startup responses to unexpected events: The impact of the relative presence of improvisation. *Organization Studies*, 42(11): 1741-1765.

- Önder, İ. (2001). Ekonomik Kriz. *Yeni Türkiye Dergisi*. 7(41): 45-55.
- Özdemir, M. (2010). Nitel Veri Analizi: Sosyal Bilimlerde Yöntembilim Sorunsalı Üzerine Bir Çalışma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 11(1): 323-343.
- Özkul, L. (2003). *ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi*. İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi.
- Porter, B., Simon, J. ve Hatherly, D. (2014). *Principles of External External Auditing*. (4.Baskı). John Wiley&Sons.
- Pearson, C.M., ve Clair, J.A. (1998). Reframing Crisis Management. *Academy of Management Review*. 23(1): 59-76.
- Roud, E. (2021). Collective Improvisation In Emergency Response. *Safety Science*. (135)105104.
- Ryle, G. (1979). *On Thinking*. Oxford: Basil Blackwell.
- Sağlam, N. ve Yolcu, M. (2014). *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Sakin, T. (2018). Bağımsız Denetim ve Denetimin Ekonomik Etkileri. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 11(3): 2455-2466.
- Selimoğlu, S. ve Uzay, Ş. (2014). *Muhasebe Denetimi* (4.baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Uzay, Ş. ve Uyar, S. (2015). *Bağımsız Denetim*. (1. Basım). Ankara: Türmob Yayınları.
- Selimoğlu, S.K., Yeşilçelebi, G. ve Altunel, M. (2021). Pandemi Krizi Döneminde Bağımsız Denetim İçin Yeni Bir Anlayış, *BMIJ*. 9(2): 778- 793.
- Silvosa, J. A. (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review*. 47: 15-74.
- Tabesh, P., Vera, D. M. (2020). Top Managers’ Improvisational Decision-making In Crisis: A Paradox Perspective. *Management Decision*. 58(10): 2235-2256.
- The Neglected Dimension of Global Security: A Framework to Counter Infectious

- Disease Crisis, *The National Academies Press*. Washington DC: 2016.
- Tutar, H. (2000). *Kriz ve Stres Ortamında Yönetim*. İstanbul: Hayat Yayıncılık İletişim Eğitim Hizmetleri.
- Uğurlu, Y. A. ve Sarısoy, Ö. (2021). COVID-19 Pandemisinin Bağımsız Denetime Etkileri: Bağımsız Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*. 65: 39-58.
- Vendelo, M. T. (2009). Improvisation and Learning in Organizations-An Opportunity for Future Empirical Research. *Management Journal*. 40(4): 449–456.
- Verma, S. ve Gustafsson, A. (2020). Investigating the Emerging COVID-19 Research Trends in the Field of Business and Management: A Bibliometric Analysis Approach. *Journal of Business Research*. 118: 253-261.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2008). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma*. (6. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Yıldız, B. (2013). *Muhasebe Denetimi* (2. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisi.
- Yüzer, P. S., (2020). *Bağımsız Denetimde İç Denetim Faaliyetlerinden ve İç Denetçilerden Yararlanılması: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma*. Doktora Tezi. Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

### İnternet Kaynakları

- http-1:** <https://www.who.int/director-general/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020> (Erişim Tarihi: 17.04.2021).
- http-2:** <https://www.centerforhealthsecurity.org/event201/scenario.html> (Erişim Tarihi: 15.04.2021)
- http-3:** <https://methods.sagepub.com/base/download/DatasetStudentGuide/phenomenological-study-cultural-immersion-graduate-counselling-students> (Erişim Tarihi: 23.04.2021)

## EKLER

### Ek 1: Katılımcı Bilgileri

| Katılımcı Numarası | Çalışma Alanı        | Görev                | Mesleki Deneyim (yıl) | Görüşme Süresi (dk) |
|--------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|---------------------|
| 1                  | Bağımsız Denetim     | Baş Denetçi          | 7+                    | 44 .02              |
| 2                  | YMM-Bağımsız Denetim | Sorumlu Denetçi      | 10+                   | 38.00               |
| 3                  | Bağımsız Denetim     | Kıdemli Denetçi      | 2                     | 56.05               |
| 4                  | Bağımsız Denetim     | Denetim Asistanı     | 1                     | 40.15               |
| 5                  | Bağımsız Denetim     | Denetim Asistanı     | 1                     | 61.12               |
| 6                  | Bağımsız Denetim     | Denetçi              | 3                     | 49.55               |
| 7                  | Bağımsız Denetim     | Denetim Asistanı     | 1                     | 21.08               |
| 8                  | Bağımsız Denetim     | Sorumlu Denetçi      | 18                    | 37.11               |
| 9                  | Bağımsız Denetim     | Sorumlu Denetçi      | 35                    | 15.24               |
| 10                 | Bağımsız Denetim     | Sorumlu Denetçi      | 7                     | 32.01               |
| 11                 | Bağımsız Denetim     | Sorumlu Denetçi      | 20                    | 26.55               |
| 12                 | Bağımsız Denetim     | Kıdemli Denetçi      | 3                     | 37.19               |
| 13                 | Bağımsız Denetim     | Yeminli Mali Müşavir | 7                     | 25.30               |
| 14                 | Bağımsız Denetim     | Direktör             | 14                    | 26.10               |
| 15                 | Bağımsız Denetim     | Sorumlu Denetçi      | 5+                    | Yazılı Görüşme      |
| 16                 | Bağımsız Denetim     | Sorumlu Denetçi      | 4+                    | Yazılı Görüşme      |

## Ek 2: Görüşme Soru Formu

1. Denetim sektöründe kaç yıldır çalışıyorsunuz?
  - Meslek hayatınız boyunca mesleğinizi yapmanızı etkileyecek Covid-19'un yarattığı ortama benzer kriz ortamı oluştu mu?
2. Covid-19 salgını sizi nasıl etkiledi?
3. Geçen yıla (veya öncesine) kıyasla bu yılki yıl sonu denetimlerinin zorlukları nelerdi?
  - Yıl sonu denetimleri üzerinde nasıl çalıştınız?
    - Maddi doğruluk testlerini nasıl gerçekleştirdiniz (örn: doğrulamalar, sorgulamalar gibi genellikle elektronik olarak yapılmayan prosedürleri)?
    - İç kontrol testlerini nasıl gerçekleştirdiniz (örn: müşteri işletmede fiilen bulunmanızı gerektiren iç kontrol süreci testlerini)?
    - Kriz nedeniyle bu yıl gerçekleştiremediğiniz "olağan" veya "düzenli" prosedürler var mı?
  - Ekibinizi nasıl yönettiniz (iletişim, gözetim, gözden geçirme vb.)?
    - Ortaklarınızın denetim sürecine daha fazla dahil olması, dolaylı müdahalelerde bulunması gibi durumlar ile karşılaştınız mı?
  - Müşterilerle ilişkilerinizi nasıl yönettiniz?
    - Müşterilerinizi daha işbirlikçi ya da daha stresli buldunuz mu?
    - Bu durum, gerekli belgelere erişiminizi etkiledi mi?
    - Bu durum, bulgular hakkındaki müzakereleri etkiledi mi?
4. Denetimini gerçekleştirdiğiniz firma/firmalar hangi sektörde iş yapmaktadır?
  - Denetim yaparken sektörel bazlı özel bir zorlukla karşılaştınız mı?
5. Pandeminin yol açtığı bu zorluğu bireysel olarak nasıl yönetiyorsunuz?
6. Bu zorluğu firmanız nasıl yönetiyor?
  - Bu durum dahili süreçleri / iş etkileşimlerini nasıl etkiledi?
    - Herhangi bir iç yönerge ve eğitim (evden çalışma gibi) mevcut mu?
    - Hangi kaynaklara sahip olmak istediniz fakat sahip olamadınız?

- Firmanız pandeminin neden olduğu krizin üstesinden ne şekilde gelmektedir?
7. Yaşanan bu durumun gelecekteki denetimler üzerindeki etkileri sizce neler olacaktır?
- Pandemi krizinde denetim sürecinde gerçekleştirilen hangi değişikliklerin muhafaza edilmesi söz konusu veya sizce söz konusu değişikliklerin hangileri gelecekte de uygulanmaya devam edecek?





## ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Gülhatun ÇÖL

Yabancı Dil: İngilizce

Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

2019-2022, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Anabilim Dalı, İşletme Tezli Yüksek Lisans.

2018-2019, Università degli Studi di Napoli Parthenope, Economics and Business.

2012-2017, Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.