



COVID-19 Pandemisinin Bağımsız Denetime Etkileri: Bağımsız Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi

Effects of COVID-19 Pandemic on Independent Audit Activities: Examining the Opinions of the Independent Auditors

Yasemin Acar Uğurlu¹ , Özkan Sarısoy² 

¹Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Arel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finansal Yönetim, İstanbul, Türkiye
E-posta: ysmncr@gmail.com

²Dr. Öğr. Gör., Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Muratlı Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Tekirdağ, Türkiye
E-posta: osarisoy@nku.edu.tr

ORCID: Y.A.U. 0000-0003-3581-4349; Ö.S. 0000-0002-2226-0191

ÖZ

Bağımsız denetim, çerçevesi standartlarla belirlenmiş profesyonel bir hizmettir. Bu hizmetin geçmişten günümüze iktisadi sistem içerisinde önemli bir rolü bulunmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesi, denetim sürecinde yürütülen çalışmalarla yakından ilgilidir. İçinde bulunduğumuz Covid-19 küresel pandemi, birçok sektörü olumsuz etkileyerek, ekonomik sistem içerisinde olumsuzluklara neden olmuştur. Pandeminin neden olduğu bu ortamdan bağımsız denetim çalışmalarının da etkilenmesi kaçınılmazdır. Bu araştırmada; söz konusu pandeminin bağımsız denetim üzerindeki muhtemel etkilerini incelemek üzere, bağımsız denetçilerin görüşlerine başvurulmuştur. Bağımsız denetçilerin görüşlerinde elde edilen veriler faktör analizi ve korelasyon analizi ile incelenmiştir. Analiz sonuçlarına göre; bağımsız denetçilerin, Covid-19'un bağımsız denetim çalışmalarını olumsuz etkilediği konusunda görüş bildirdikleri tespit edilmiştir. Bağımsız denetçiler özellikle pandeminin yarattığı olumsuz etkiler nedeniyle, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme konusunda sıkıntı yaşadıklarını aktarmışlardır.

Anahtar kelimeler: Bağımsız Denetim, Covid-19 Küresel Pandemisi, Olağandışı Durumlarda Bağımsız Denetim Çalışmaları

ABSTRACT

The independent audit is a professional service with a framework that is determined by specified standards. Auditing services hold an essential role in the economic system from past to present. The quality of independent audit activities is closely related to the work carried out during the audit process. The Covid-19 pandemic has negatively affected many sectors and compromised the global economy. It is certain that the negativities caused by the pandemic have also affected independent audit activities. In this research, independent auditors' opinions were sought to examine the effects of the pandemic on independent audit activities. The opinions of 102 independent auditors were analyzed applying factor analysis and correlation analysis methods. According to the results, independent auditors confirmed that Covid-19 has negatively affected their audit activities. Participants also indicated that they experienced difficulties in obtaining sufficient and appropriate audit evidence due to the adverse effects of the pandemic.

Keywords: Independent Audit, Covid-19 Pandemic, Independent Audit in Unusual Situations

Başvuru/Submitted: 10.12.2020 Revizyon Talebi/Revision Requested: 18.01.2021 Son Revizyon/Last Revision Received: 02.03.2021 Kabul/Accepted: 11.03.2021



Sorumlu yazar/Corresponding author: Özkan Sarısoy / osarisoy@nku.edu.tr

Atıf/Citation: Acar Ugurlu, Y. Ve Sarisoy, O. (2021). COVID-19 pandemisinin bağımsız denetime etkileri: bağımsız denetçi görüşlerinin incelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 65, 39-58. <https://doi.org/10.26650/MED.838559>

Extended Abstract

The Covid-19 pandemic has deeply affected businesses. The extent of this impact or how long it will last seems uncertain for now. However, most businesses continue to try to pursue ongoing concerns and business survival, with various government subsidies and other efforts. These processes undoubtedly affect independent audit activities. It is possible to organize these effects into three main categories. First, changes in the financial conditions of the businesses affect audit work. Second, some fundamental pandemic-related changes apply to the operation of independent audit activities. Moreover, independent audit firms, which are also a business, were affected by this catastrophic conjuncture as well.

An independent audit is a systematic activity that is completed over a long period, with specific procedures applied. The extraordinary circumstances of the global pandemic certainly affected the work of independent auditing. The nature of auditors' work was altered when attempting to carry out audit activities due to Covid-19 restrictions and identifying and mitigating these situations is essential. In summary, it is thought that the pandemic will affect independent audit studies in the following areas.

- *Accepting Client and Performing Initial Audit Planning*
- *Audit Planning and Risk Assessment Process*
- *Materiality*
- *Audit Evidence*
- *Auditor's Opinion*
- *Explanations in the Auditor's Report*

The Covid-19 pandemic has quickly found its way into the literature with studies in various fields. The effects of the pandemic have been covered in many areas, such as financial markets, consumer behavior, etc. Albitar et al. (2021) examined the effect of the pandemic on audit quality. According to the research results, audit fees, the evaluation of the going concern, auditors' human resource structures, audit procedures, and auditors' earnings might be negatively affected by this pandemic. Adana and Ozbirecikli (2020) asserted that the Covid-19 pandemic has had a significant impact on audit planning, the provision of audit activities, and the collection of physical audit evidence. Baskan (2020) discussed how going concern problems should be included in auditors' reports. The research results show that the effect of the Covid-19 pandemic on the going concern assumption should be included in the auditor's report, and necessary explanations should be detailed. Kose and Agdeniz (2020) aimed to examine the effects of Covid-19 on the business going concerns assumption in their studies. According to the study results, it was found that interim independent auditor reports did not include information about the Covid-19 pandemic.

A scale on this subject has not yet been developed for this research or this reason, to determine the possible effects of Covid-19 on independent audits; we prepared a survey, considering the reports of various institutions regarding Covid-19 and current findings of academic research. In the first part of the survey, independent auditors' demographic information was gathered. The second part consists of 17 Likert-type phrases, one multiple-choice, and two open-ended questions. Within the research scope, independent auditors registered with the KGK (Turkish Audit Oversight Institution) in Istanbul were selected. A total of 102 responses were evaluated within the scope of the research.

Based on the average phrases, independent auditors report that Covid-19 has had adverse effects on the activities of independent auditing. In general, independent auditors considered the pandemic to have particularly adverse effects on gathering evidence. Among the phrases, the highest participation has been working from home, explaining Covid-19 in the auditor's report, and applying new evidence gathering techniques. The lowest response among the phrases was that there

was not a significant change to audit work due to the pandemic compared to previous years in the auditor's opinion. Compared with the averages of other phrases, the auditors did not see sufficient precautions taken regarding Covid-19 in the businesses they audited. The average phrases were examined to determine the specific factors they were collected under. This factor analysis revealed that the phrases were collected under the following four factors.

- *Audit evidence*
- *Audit results*
- *Working styles*
- *Taking precaution about Covid-19*

In general, due to the impact of the pandemic, independent auditors were unable to gather sufficient and appropriate evidence, could not perform quality audit work compared to previous audits, and businesses' going concern assumption has a risk. Furthermore, auditors' reports may include more explanations and sections than previous audits. It was also found that new evidence gathering techniques were used, information systems were used more in this process, and it was possible to partially work from home on audit activities. The results of the research reveal that the pandemic negatively affected independent audit activities. As the future is unknown due to the uncertainties of the pandemic's nature, it remains unknown how such negativities will evolve.

1. Giriş

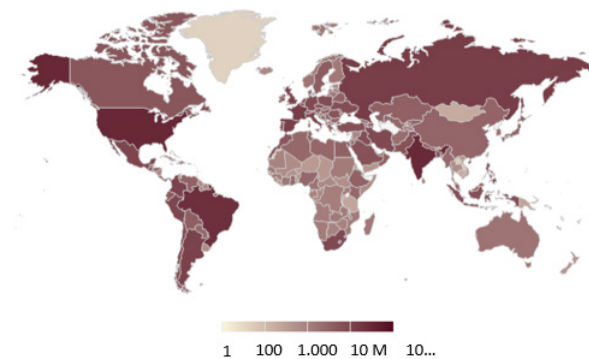
Bağımsız denetim faaliyetinin yapısı ve sınırları geçmişten günümüze değişiklik göstermiş, kapital iktisadi sistem içerisindeki rolü her geçen gün artmıştır. Bağımsız denetim profesyonel bir hizmet olarak diğer mesleklerden birtakım farklılıklar içermektedir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin en belirgin yönü, denetlenen işletmeler dışındaki kesimlerin menfaatini de dikkate alarak hareket etmesidir.

Bağımsız denetimin bu önemli sosyal rolü geçmişten günümüze tartışılan bir husus olması sebebiyle, düzenleyici kurumların, bu rolün başarılı bir biçimde yerine getirilmesinin sağlanması konusunda, önemli çabaları söz konusu olmuştur. Bu çabalar denetimin gözetimi ve mesleki standartların ele alınması ile bağımsız denetim çalışmalarında denetçilere yol gösteren standartların sayısı ve detayı zamanla arttırılmıştır. Ayrıca zaman zaman işletme özelinde ve makro iktisadi piyasalarda gerçekleşen birtakım gelişmeler de bağımsız denetimin doğasını etkileyebilmektedir. İçinde bulunduğumuz Covid-19 pandemisi sağlık, güvenlik, iktisadi ve birçok alanı etkileyen olağanüstü bir süreç yaşatmaktadır.

Bu araştırmada, Covid-19 küresel pandemisinin bağımsız denetim çalışmaları ve sonuçları üzerindeki muhtemel etkileri incelenmiştir. Araştırma tarihi itibarı ile 2020 bağımsız denetim çalışmalarının devam etmesi sebebiyle, pandeminin bağımsız denetim raporları üzerindeki sonuçlarını inceleyebilecek verilere ulaşmak şu an için mümkün görünmemektedir. Ayrıca pandeminin kısmen ortasında olduğumuz kabul edildiğinde, ilerleyen günlerde meydana gelecek değişimlerin bağımsız denetim üzerinde daha farklı etkiler yaratabileceği de olasılıklar dahilindedir.

1.1. Covid-19 Pandemisi

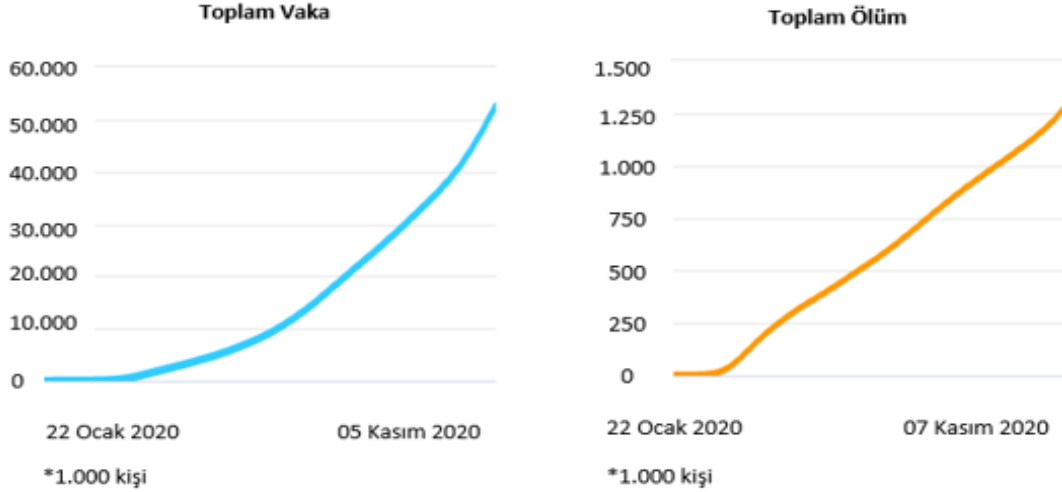
Dünya Sağlık Örgütü (WHO-World Health Organization) tarafından belirlenen ismi ile ‘şiddetli akut solunum sendromu korona virüs 2 (SARS-CoV-2)’ virüsünün neden olduğu ‘korona virüs hastalığı (Covid-19)’ tüm dünyayı etkilemektedir ([https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/technical-guidance/naming-the-coronavirus-disease-\(covid-2019\)-and-the-virus-that-causes-it](https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/technical-guidance/naming-the-coronavirus-disease-(covid-2019)-and-the-virus-that-causes-it)). Pandeminin ilk olarak 1 Aralık 2019 tarihinde Çin’in Hubei bölgesinin başkenti olan Wuhan’da tespit edildiği kabul edilmektedir (<http://www.bjnews.com.cn/news/2020/01/27/680493.html>). Temelde tedavi ve aşya dirençli bir zatürre oluşmasına neden olan virüs kısa sürede tüm dünyaya yayılmış ve 11 Mart 2020’de Dünya Sağlık Örgütü tarafından küresel pandemi ilan edilmiştir (<https://www.who.int/dg/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>). Pandeminin merkez üssü 2020 başlarında Asya iken Mart ayından itibaren pandeminin en yıkıcı sonuçları Avrupa’da ardından Amerika’da görülmeye başlanmıştır. 27 Kasım 2020 tarihi itibarıyla resmi olarak Dünya’da tespit edilen 61.226.701 vaka ve 1.435.868 kişinin hayatını kaybettiği ifade edilmektedir. Bu vakalar arasında 42.324.131 iyileşen kişi olduğu belirtilmekle birlikte söz konusu tabloda belirtilen sayılar her geçen dakika artmaktadır (<https://www.worldometers.info/coronavirus/>).



Şekil 1: Covid-19 Dünya Haritası (9 Kasım 2020)

Kaynak: <https://www.worldometers.info/coronavirus/worldwide-graphs/#total-cases>, 9.11.2020

Şekil-1'de 9 Kasım 2020 itibariyle Covid-19 pandemisinin ülkeler üzerindeki etkileri görülmektedir. Söz konusu şekil incelendiğinde pandeminin merkez üssünün Avrupa ve Kuzey Amerika olduğu görülmektedir, ancak zamanla merkez üssü farklı bölgelerdeki vaka artışlarına bağlı olarak yer değiştirmiştir. Özellikle bahsi geçen bölgelerde güçlü ekonomiye sahip ülkelerin olduğu görülmektedir.



Şekil 2: Toplam Vaka ve Ölüm Oranındaki Artış

Kaynak: <https://www.worldometers.info/coronavirus/worldwide-graphs/#total-cases>, 9.11.2020

Pandeminin başladığı Çin, 2020 başı itibariyle aldığı önemleri arttırarak Wuhan bölgesini karantinaya almıştır. Ardından pandeminin diğer ülkelerde de görülmeye başlaması ile her ülkede farklı tedbirler alınmıştır. Ülkemizde tespit edilen ilk Covid-19 vakası 10 Mart 2020 tarihinde Sağlık Bakanı tarafından açıklanmış ve bu virüse bağlı tespit edilen ilk ölüm 15 Mart 2020 tarihinde gerçekleşmiştir (<https://www.dailysabah.com/turkey/turkey-remains-firm-calm-as-first-coronavirus-case-confirmed/news>). Bu açıdan Türkiye’de pandemi Avrupa ve Asya ülkelerine nazaran daha geç görülmüştür. Pandemiye yakalanan kişi sayısındaki artışla beraber ülkemizde de tedbirlerin dozu arttırılmıştır. Yurtdışı uçuşlarının kademeli olarak durdurulması, eğitim öğretim faaliyetlerine ara verilmesi ve uzaktan öğrenim imkânlarına başvurulması, dini vecibelerin toplu bir biçimde yerine getirilmesinin kısıtlanması, belirli yaştakilerin ve kronik rahatsızlığı bulunanların sokağa çıkmasının kısıtlanması (20 yaşından küçük ve 65 yaşından büyük kişilerin) ve 31 şehirde 11-12 Nisan tarihlerinde sokağa çıkma yasağının getirilmesi gibi önlemlere başvurulmuştur (Resmi Gazete, 24.03.2020, 31078).

2020 yılının ortalarından itibaren alınan tedbirlerde ilerleyen süreçte kısmen gevşeme yaşanmıştır, sonbahar dönemine girilmesi ile vakalarda artış olmuş, yaşanan olumsuzluklar nedeniyle tedbirlerin arttırılması tekrar gündeme gelmiştir. Son olarak Kasım (2020) ayının sonunda uygulamaya giren tedbirler kapsamında yüz yüze eğitim öğretim faaliyetleri yılsonuna kadar durdurulmuş, bazı sektörler ve sokağa çıkma uygulamalarına yönelik bazı kısıtlamalar getirilmiştir (<https://www.icisleri.gov.tr/2-gun-sokaga-cikma-yasagi-bu-gece-saat-2400-ibariyla-sona-eriyor>). Pandemi her geçen gün artış göstermekle birlikte halen tedavide uygulanabilen etkin bir ilacı bulunamamıştır. Her ne kadar aşı ile ilgili umut verici haberler gündeme gelse de aşının etkisi ve uygulanabilme olasılıkları bakımından spekülasyonlar da mevcuttur. Bununla birlikte 2021 yılının başından itibaren birçok ülkede aşılama çalışmaları başlamıştır.

Dünya çapında devletlerin almış olduğu tedbirlerin yanında işletmelerin de almış olduğu birtakım tedbirler olmuştur. Birçok havayolunun belirli ülkelere kısmen ya da tamamen uçuşlarını durdurduğu, bazı uluslararası şirketlerin belirli ülkelerde faaliyetlerine ara verdiği gibi örnekler mevcuttur (2020 ilkbahar döneminde). Covid-19 pandemisinin ne zaman biteceği ya da kısıtlamaların ne zaman son bulacağına dair somut bir öngörü şu an için ortaya konulamamış fakat bunun yakın zamanda olmayacağı ifade edilmiştir (<https://www.sciencenews.org/article/covid-19-when-will-coronavirus-pandemic-social-distancing-end>). Covid-19 pandemisi sadece sağlık sistemlerini değil, aynı zamanda vatandaşların geçim

kaynaklarını ve ekonomilerin istikrarını da tehdit etmektedir. Hatta pandeminin son yüz yılın en büyük krizine neden olabileceği söylenmektedir.

2. Covid-19 Pandemisinin Bağımsız Denetim Üzerine Muhtemel Etkileri

Covid-19 küresel pandemisi işletmeleri etkilemektedir ve bu etkinin boyutu ve ne kadar süreceğine ilişkin belirsizlikler devam etmektedir. Ancak işletmeler gerek çeşitli devlet teşvikleri ile gerekse kendi imkânları ile sürdürülebilirlik amaçlarını sağlamaya çalışmaktadırlar. Bu durum şüphesiz bağımsız denetim faaliyetlerini de etkilemektedir. Bu etkileşimi üç ana kategoride belirtmek mümkündür; bunlardan ilki denetlenen işletmenin karşılaştığı durumların mali tablolara ve dolayısı ile denetçi raporlarına yansımaları, ikincisi bağımsız denetim faaliyetlerinin işleyişinde birtakım değişikliklerin olması ve son olarak aynı zamanda bir işletme olan bağımsız denetim firmalarının bu konjonktürden etkilenmesi.

2.1. Pandeminin İşletmelere Etkileri

Daha önce ifade edildiği üzere pandeminin hem makro iktisadi sistemlerde hem de işletmelerde yarattığı birtakım olumsuzluklar söz konusudur ancak şu an itibari ile bunu net bir biçimde ortaya koyan ampirik bir çalışma yoktur. İşletmelerin karşı karşıya kaldıkları söz konusu olumsuzluklar kazanç kaybından faaliyetlerin sonlandırılmasına kadar uzanabilecek boyuttadır. İster büyük olsun isterse küçük, tüm işletmelerin bu süreçte belirli risklerle karşı karşıya kalabildiği görülmektedir. Örneğin ülkemizde esnaf sınırında kabul edilen berber dükkânlarının kısıtlamalara tabi olması ile büyük hava yolu firmalarının faaliyetlerine ara vermesi, ölçekleri farklı da olsa işletmeler açısından önemli sürdürülebilirlik riski oluşturmaktadır. Faaliyetleri devam etmekle birlikte müşteri kaybı yaşayan ya da tahsilat sıkıntısı çeken işletmeler de söz konusudur.

İşletmenin sürekliliğine ve işletmenin sürekliliğinin denetçi raporuna etkilerine ilişkin denetçinin mali tabloların denetimindeki sorumluluklarını düzenleyen 'ISA570 İşletmenin Sürekliliği' standardı uyarınca bağımsız denetçinin işletmenin sürekliliğine ilişkin elde ettiği kanıtların, denetçi raporuna olan etkilerinin belirlenmesi ve yönetime bildirmesine yer verilmiştir. Bununla birlikte denetçiden; işletmenin sürekliliği esasına ilişkin elde edilen denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmadığını değerlendirmesi de beklenmektedir. Sürekliliğe ilişkin sorumluluk işletme yönetimine ait olmakla birlikte, işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi ve bunun açıklanması konusunda denetçi de sorumlu tutulmuştur (ISA570).

Söz konusu gelişmelerin işletmelerin sürekliliğini etkileyebilecek düzeyde olabileceği kabul edilebilmekle birlikte bunun ölçümü konusunda belirsizlikler söz konusudur. Bağımsız denetçiler bu süreçte; işletmelerin nakit akış ve tahsilat kabiliyetlerini, borç dengesini ve borçların ödenebilme durumunu inceleyeceklerdir. Bağımsız denetçilerin önümüzdeki süreçte; işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığı ya da bu varsayımın sağlanıp sağlanmadığı konularında güçlük yaşayacakları düşünülmektedir.



Şekil 3: Türkiye’de Covid-19 Salgını Sonrası İncelenen Kategorilerin Etkileşim Değişimi ve Tahmini Toparlanma Hızları, Mart 2020

Kaynak: Deloitte, Küresel Covid-19 Salgınının Türkiye’de Farklı Kategorilere Etkileri, 2020

Deloitte Türkiye tarafından hazırlanan Şekil 3’de Covid-19 pandemisinin Türkiye’deki faaliyet gösteren sektörlerle olan etkilerine yer verilmiştir. Pandeminin ne kadar süre devam edeceği bilinmemesi sebebiyle bu durum işletmelerin sürekliliklerini de tehlikeye atmaktadır. Hükümetler de işletmeleri korumak amacıyla bazı tedbir ve teşviklere başvurmuşlardır. Bu tedbirlerin bir kısmı devletin vergi ve sigorta primlerinin bildirim ve tahsil sürelerini ertelemesi, belirli şartları taşıyan kredi borçlarının ertelenmesi diğer bir kısmı ise işletmelere yönelik sunulan teşvik ve desteklerdir. Bunun yanında işten çıkarma yasağı, kısa çalışma ödeneği gibi uygulamalar da işletmeleri yakından ilgilendiren uygulamalar olmuştur. Örneğin Ticaret Bakanlığı 31 Mart 2020 tarihli bildirisinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir (<https://www.ito.org.tr/tr/duyurular/detay/sermaye-sirketlerinin-kar-payi-dagitimi-hakkinda>):

‘...kamunun iştiraki olan şirketler hariç olmak üzere, sermaye şirketlerinin 2019 yılı hesap dönemine ilişkin olarak bu yıl gerçekleştirilecek genel kurul toplantılarında gündeme alınacak nakit kâr payı dağıtım kararlarında, geçmiş yıl kârlarının dağıtımına konu edilmemesi ve dağıtım tutarının 2019 yılı net dönem karının %25’ini aşmaması ile yönetim kuruluna kâr payı avansı dağıtım yetkisi verilmemesi...’

Diğer bir örnek; ‘1.3.2020 tarihinden 30.6.2020 tarihine kadar işleyecek iş yeri kira bedelinin ödenmemesi kira sözleşmesinin feshi ve tahliye sebebi oluşturmaz’ düzenlemesi bir kesim için avantaj sağlarken kiraya verenler tarafından olumsuz bir durum yaratmaktadır (7226 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2020).

Özetle Covid-19 pandemisinin, sağlık dışında iktisadi sistem için de etkisi henüz tam olarak bilinmemekle birlikte önemli olumsuz durumlar yaratmıştır. İktisatçıların bu konuda ortaya koydukları bilimsel veriler bulunmamakla birlikte pandemiden kaynaklı kısıtlamaların bir süre daha devam edebileceği ön görülmektedir. Bununla birlikte hükümetlerin tedbir almasına rehberlik etmesi amacıyla çeşitli modellemeler yapılarak araştırmalar ortaya konmaktadır (Atkeson, 2020, s.1-2).

2.2. Pandeminin Bağımsız Denetim Çalışmalarına Etkileri

Bağımsız denetim, çalışmaları uzun bir periyotta tamamlanan ve peyderpey prosedürlerin uygulandığı sistematik bir faaliyettir. Bağımsız denetim sözleşmesinin nasıl düzenleneceğinden denetimin nasıl tamamlanacağına kadar olan süreç, standartlar ışığında belirlenmiş bir yapıda ele alınmaktadır. Yaşanılan bu olağanüstü durumun bağımsız denetim

çalışmalarını da etkilemesi muhtemeldir. Denetçinin, denetim faaliyetlerini sürdürürken ve tamamlarken pandemi nedeniyle karşılaşılabileceği durumlar ve bu durumlar karşısında alacağı aksiyonlar önem taşımaktadır.

2.2.1. Yeni Denetim Sözleşmesinin Kabulüne Etkileri

Yeni denetim sözleşmesi yapılması durumunda, denetçi bir önceki denetçinin çalışmalarını gözden geçirmek isteyecektir. Pandemi nedeniyle, seyahat etmek ve kalabalık ofis ortamlarında çalışmak mümkün olmayabilir. Bu aşamada denetçi, uzaktan erişim ile elde edebileceği bilgilere dayalı olarak çalışmalar yaparak çalışmalarını gerçekleştirebilir. Bu çalışmalar, bilgilerin gizliliği koşuluna uymak şartıyla, denetim dosyasına uzaktan erişimi de kapsayabilir. İçinde bulunulan pandemi döneminin belirsizlik ortamı yaratması, işletmeler hakkında gelecek döneme yönelik tahmin yapılmasını güçleştirmektedir. Denetçinin, denetim sürecinde ortaya çıkabilecek aksaklıklar dolayısıyla oluşabilecek gecikmeler hususunda müşteri işletmeye bilgi vermesi faydalı olacaktır (Adana ve Özbirecikli, 2020, s.2081). Özetle bağımsız denetçi, pandemi öncesi koşullara göre müşterinin kabulü için uyguladığı politikalara birtakım eklemeler yapması olasıdır.

2.2.2. Denetimin Planlanması ve Risk Değerlendirme Sürecine Etkisi

Pandeminin etkisiyle birlikte, 2019 yılı sonu itibarıyla tamamlanmayan denetimler için, denetçinin risk değerlendirmeleri ve müteakip denetim prosedürlerine yönelik planlarını tekrar ele alması gerekebilir. Sürecin değişkenlik göstermesi sebebiyle, denetçinin önemli yanlışlık riskini sürekli olarak gözden geçirmesi takip eden denetim prosedürlerinin ihtiyaca uygunluğu bakımından çok önemlidir. Pandemi gibi olağanüstü durumların yaşandığı dönemlerde iç kontrol sistemi beklendiği gibi etkin bir şekilde faaliyet gösteremeyebilir. Söz konusu durumlarda denetçi, belirlemiş olduğu ve iç kontrol riskini de içeren hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin artıp artmadığına ve buna bağlı olarak ilave denetim prosedürlerinin uygulanması gerekip gerekmediğine karar vermelidir (<https://www.alomaliye.com/2020/03/31/covid-19-salgininin-yurutulen-bagimsiz-denetimlere-etkisi/>). Ayrıca ilerleyen bölümde ele alınacağı üzere denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme durumuna göre denetim risklerini Covid-19 öncesi döneme göre daha farklı seviyelerde ele alabilir.

2.2.3. Önemliliğe Etkisi

Pandeminin etkisiyle denetlenen işletmelerin mali tablolarında beklenmeyen veya alışagelmşin dışında olan tutar ya da açıklamalar bulunabilir. Denetlenen işletmenin içinde bulunduğu özel şartlara göre denetçinin, ilgili işlem grupları, hesap kalanları veya açıklamalara ilişkin ayrı bir önemlilik seviyesi belirlenmesinin gerekip gerekmediğini değerlendirmesi yararlı olabilir (Adana ve Özbirecikli, 2020, s.2082). Ek olarak, denetçi özellikleri nedeniyle önemli kabul edilebilecek yanlışlıklara ilişkin değerlendirmelerini yenilemeyi düşünebilir. Ayrıca denetçinin uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda da önemlilik seviyesi daha yukarı çekilebilir. Örneğin stoklara ilişkin uygun fiziksel denetim kanıtı elde edilemeyecek durumlar için stok kalemleri için normalin üstünde önemlilik seviyesi belirlenebilir.

2.2.4. Denetim Kanıtı Üzerine Etkisi

Pandemiden korunmak üzere bazı işletmeler personel sayılarını azaltma, mesai saatlerini kısaltma ve sosyal mesafenin korunmasına yönelik tedbirlerle çalışanların birbirleri ile karşılaşacakları ortamları azaltmışlardır. Bu politikalar bağımsız denetçilerin çalışma biçimlerini de etkilemiştir. Birçok sektörde uzaktan (evden) çalışabilme imkânı sağlanmıştır. Bu çalışma modelinin bağımsız denetim faaliyetinde tamamen geçerli olabilmesi pek mümkün değildir.

Bağımsız denetçiler görüşlerini elde ettikleri kanıtlar üzerine inşa ederler. ISA 500 bağımsız denetimde kanıtların ne şekilde elde edilmesi gerektiğine detaylıca yer vermektedir. Ancak sosyal mesafe kuralları, ülke içi ve uluslararası seyahat kısıtlamaları nedeniyle bazı işletmelerin faaliyetlerine ara verdiği bu süreçte, bağımsız denetçilerin standartların ön gördüğü şekilde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyecekleri düşünülmektedir. Denetçilerin, denetim görüşlerine dayanak oluşturacakları, kanıtlara ulaşmanın alternatif yollarını aramaları ve sonuç olarak teknoloji destekli prosedürlere yönelmeleri gerekecektir. Denetçi kanıt toplama alternatiflerini değerlendirirken, kanıt elde etme şeklinin denetim görüşü üzerindeki olası etkilerini değerlendirmelidir. Bununla birlikte denetçinin alışagelmşin dışında kanıt toplama tekniklerine başvurması gerekecektir. Bu kanıtların yasal mevzuatça geçerliliği ve uygunluğu konusu da üzerinde düşünülmesi gereken bir husus olacaktır.

2.2.5. Denetçi Görüşü Üzerine Etkileri

Bağımsız denetim çalışmaları sonucunda bir kanaate yani görüşe ulaşan denetçi, bu kanaati oluştururken; işletmenin mali tablolarının bir bütün olarak yanlışlık içerip içermediğinden, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinden ve işletmenin sürekliliği varsayımından etkilenmektedir (ISA700).

İşletmenin sürekliliğinin belirlenememesi ya da sürekliliğine ilişkin önemli hususlar olması bağımsız denetçinin görüşünü etkileyebilecek düzeydedir. Aynı zamanda denetçinin gerek kapsam sınırlaması gerekse söz konusu olağanüstü durumlardan dolayı yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamaması, olumlu görüş dışında bir görüş (şartlı görüş ya da görüş bildirmekten kaçınma) vermesine neden olabilir (ISA705). Bu nedenle izleyen yılda geçmiş yıllara oranla bağımsız denetim raporlarında daha fazla olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi söz konusu olabilecektir.

2.2.6. Denetçi Raporunda Açıklanacak Bölümler Üzerine Etkileri

Covid-19 pandemisinin denetçi raporu üzerindeki etkileri normal koşullarda fazla başvurulmayan bazı bölümlerin eklenmesine ya da bölümlerin içeriklerinde birtakım değişiklikler yaratabilecektir. Öncelikle görüş bölümünün etkilenmesine bağlı olarak görüşün dayanağı bölümünün içeriğinde birtakım yeni açıklamalar söz konusu olacaktır.

Pandeminin mali tabloları etkileyen yönlerinin dikkat çekilen hususlarda ele alınacağı ve geçmiş yıllara nazaran daha fazla dikkat çekilen hususlar paragrafı eklenebileceği düşünülmektedir. Benzer şekilde bağımsız denetçinin geçmişe kıyasla daha fazla, kapsam sınırlaması ya da yeterli ve uygun kanıt toplamadaki sıkıntılar nedeniyle, diğer hususlar paragrafına yer verebileceği düşünülmektedir.

Normal şartlarda kilit denetim konularında yaygın olarak kanıt konusu ile ilgili bildirim yapılmazken bu süreçte bağımsız denetçinin kanıt toplamakta zorlandığı alanlar ve bu zorluğun denetçi tarafından ne şekilde ele aldığı kilit denetim konusu olarak denetçi raporlarına eklenebilecektir. Geçmişe oranla daha fazla sayıda kilit denetim konusunun bildirilmesi muhtemeldir.

ISA700 kapsamında gerekli olması durumunda başvuru 'İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik' paragrafına bu süreçte pandemi öncesine göre daha fazla yer verilebileceği düşünülmektedir. Yine benzer şekilde gerektiği durumlarda başvuru 'ek bilgiler' paragrafına da denetçi raporlarında yer verilebilecektir. Özetle pandemi öncesine kıyasla denetçi raporlarında sık görülmeyen bölümlere daha çok başvurulacağı ve denetçi raporlarının biraz daha fazla bilgi içerebileceği düşünülmektedir.

3. Covid-19 Pandemisinin Bağımsız Denetim Üzerindeki Etkilerini Belirlemeye Yönelik Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi

Covid-19 pandemisi ilan edildiği 2020 Mart döneminde özel faaliyet dönemi dışındaki işletmelerin (01.01.2019-31.12.2019) bağımsız denetim çalışmaları büyük ölçüde tamamlanmış ve bir kısmı yayınlanmıştır. Bununla birlikte 2020 faaliyet dönemi içerisinde ilan edilen pandeminin 2020 faaliyetlerini ve sonrasını etkileyeceği ve bu etkinin sonuçları denetim çalışması açısından somut olarak 2021 başından itibaren yayınlanacak bağımsız denetçi raporlarında gözlenebilecektir. Bununla birlikte ara dönem raporlarında pandeminin etkisini ortaya koyan bazı çalışmalara da literatür kısmında değinilmiştir. Covid-19 pandemisinin bağımsız denetim çalışmaları üzerindeki etkisini incelemek amacıyla tasarlanan bu araştırmada bağımsız denetçilerin görüşlerine başvurulmuştur.

3.1. Literatür

Covid-19 pandemisi, çeşitli alanlarda yapılan çalışmalar ile literatürde kısa sürede kendisine yer bulmuştur. Finansal piyasalardan, tüketici davranışlarına kadar pek çok alanda pandeminin etkileri konusuna yer verilmiştir. Bu araştırma kapsamında Covid-19'un bağımsız denetim üzerindeki etkilerini konu edinen çalışmalar aşağıdaki şekildedir:

Albitar ve ark. (2021) pandeminin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiş ve araştırma sonucuna göre pandeminin; denetim ücretlerini, işletmelerin sürekliliğinin değerlendirilmesini, denetçi insan kaynak yapısını, denetim prosedürlerini ve denetim personeli maaşları üzerinde olumsuz etki yaratabileceğini ortaya koymuşlardır.

Adana ve Özbirecikli (2020), Covid-19 pandemisinin bağımsız denetim sürecine ve bağımsız denetçi raporuna etkilerini ortaya koymak üzere işletmelerin ara dönem bağımsız denetçi raporlarını incelemişlerdir. Çalışmanın sonuçlarına göre pandeminin; denetimin planlanması, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve fiziksel denetim kanıtı toplanması üzerinde önemli etkisi olduğu anlaşılmıştır. Söz konusu durum nedeniyle denetçilerin denetim sürecini planlarken ve denetçi raporunu oluştururken pandeminin etkilerini göz önünde bulundurmaları gerekliliği vurgulanmıştır.

Başkan (2020), çalışmasında Covid-19'un işletmelerin sürekliliği konusunda yaratacağı sorunların denetçi raporunda ne şekilde yer alması gerektiğini konu edinmiştir. Çalışmada ISA 570 – İşletmenin Sürekliliği varsayımı incelenerek, olağanüstü durumların denetçi raporunda nasıl ele alınması gerektiği analiz edilmiştir. Çalışmanın sonuçları, Covid-19 pandemisinin işletmelerin sürekliliği varsayımına etkisinin denetçi raporunda yer verilerek, gerekli açıklamaların yapılması gerektiği yönündedir.

Köse ve Ağdeniz (2020), çalışmalarında ISA 570 – İşletmenin Sürekliliği Standardının uygulanmasında Covid-19 pandemisinin etkilerini incelemeyi amaçlamışlardır. Çalışmada Borsa İstanbul'da işlem gören işletmelerin bağımsız denetçi raporları incelenerek, Covid-19 pandemisinin işletmelerin sürekliliğine yönelik etkilerine yer verilip verilmediği araştırılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre; incelenen bağımsız denetçi raporlarında Covid-19 ile ilgili bilgilendirme yapılmadığı tespit edilmiştir.

Cavlak (2020) Covid-19 pandemisinin, bağımsız denetim faaliyetlerine konu olan, mali raporlamaya etkilerini incelemiştir. Çalışmada BİST-100 endeksindeki işletmelerin ara mali raporları incelenmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre; işletmelerin birçoğunun Covid-19 pandemisi ile ilgili en az bir başlık altında değerlendirmelerde bulunduğu tespit edilmiştir. Bahsi geçen değerlendirmelerin mali raporlar için önemli olan işletmenin sürekliliği, muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları konularına çok az yer verildiği gözlemlenmiştir. Raporlama döneminden sonraki olaylar dipnotunda daha fazla Covid-19 ile ilgili açıklamaların yer aldığı görülmüştür. Covid-19 ile ilgili en kapsamlı açıklamaların bankalar tarafından yapıldığı tespit edilmiştir.

3.2. Araştırmanın Metodolojisi

Covid-19 pandemisi dünyanın genelinde olumsuz etkiler yarattığı gibi iktisadi sistemi ve dolayısı ile işletmeleri de derinden etkilemiştir. Bu etki boyutunun tespitinin yanında önlem alma konusunda da çabalar söz konusudur. Covid-19 pandemisinin bağımsız denetim çalışmaları üzerinde de etkileri olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle bu araştırma '*Covid-19 pandemisinin bağımsız denetim üzerinde etkisi*' olup olmadığını incelemeyi hedeflemektedir.

Araştırma konusu (pandemi) henüz yeni bir konu olması hasebi ile bu konuda veri elde etmeye yönelik geliştirilmiş bir ölçüğe ulaşılamamıştır. Bu nedenle Covid-19'un bağımsız denetim üzerindeki muhtemel etkilerini belirlemek için, özellikle çeşitli kurumların Covid-19'a yönelik bildirimleri (KGK, PCAOB ve diğer düzenleyici kurumlar) ve bazı akademik araştırmalar dikkate alınmıştır. Oluşturulan anket formu akademisyen ve uygulamacı denetçilerin incelemesi sonrası tekrar değerlendirmeye alınmış ve son düzeltmelerin ardından Arel Üniversitesi Etik Kurulu'nun onayına (28.05.2020) sunulmuş ve 02.10.2020 tarihinde etik kuruldan onay alınmıştır.

İki bölümden oluşan anket formunun ilk kısmında bağımsız denetçilerin demografik bilgileri sorgulanmıştır. İkinci bölüm 17 likert tipi ifade, 1 çoktan seçmeli ve 2 açık uçlu sorudan oluşmuştur. Şahsi ya da kurumsal herhangi bir yanıtın istenmediği anket formunun yanıtlanması için iki dakikalık bir süre öngörülmüştür.

Araştırma kapsamında KGK'ya kayıtlı İstanbul iline kayıtlı bağımsız denetçiler seçilmiştir. İstanbul ilinin seçilmesinin başında zaman kısıtı gelmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğunun İstanbul'da bulunuyor olması ve benzer çalışmalarda da seçilen bir şehir olmasından dolayı ana kütleyi temsil edeceği düşünülmüştür. İstanbul iline

kayıtlı 6838 bağımsız denetçiden yaklaşık 1480'inin mail adresine ulaşılmıştır. Söz konusu adreslere gönderilen maillerin yaklaşık 500 mail adresinin hatalı olması dolayısı ile yaklaşık 1.000 denetçiye ulaştığı tahmin edilmiştir. Söz konusu mail sonucunda 65 yanıt elde edilmiştir. Ardından yine seçilen örneklem dahilindeki 200 bağımsız denetçiden sosyal medya platformu LinkedIn aracılığı ile 37 yanıt elde edilmiş ve toplam 102 adet yanıt araştırma kapsamında değerlendirmiştir.

3.3. Açıklayıcı İstatistikler

Katılımcıların; cinsiyet, yaş, eğitim, unvan ve tecrübe olmak üzere dört kategoride özellikleri sorgulanmıştır. Katılımcıların %24'ü kadın ve %76'sı erkek denetçilerden oluşmaktadır. Araştırmaya katılan denetçilerden %39 ile en büyük kesim 40-49 yaş aralığında, %32'si 30-39 yaş aralığında, %21'i 50-59 ve %6'sı 60 yaş ve üstündedir.

Denetçilerin yaklaşık %50'sinin sorumlu denetçi unvanına sahip olduğu görülmüştür. Anketin bu bölümünde unvan kısmında açık uçlu yanıtların kabul edilmesinden dolayı benzer unvanların farklı yazım şekilleri bakımından farklı kategoriler ortaya çıkmış olmakla birlikte unvan kategorisi KGK tarafından ön görülen, bağımsız denetçi yardımcısı, bağımsız denetçisi ve sorumlu denetçi unvanları altında birleştirilmiştir.

Araştırmaya katılan denetçilerin yaklaşık 1/3'ü 16 yıl ve üstü tecrübeye sahip denetçilerden oluşmaktadır. Diğer yaklaşık 1/3'lük kesimi ise 11-15 yıl arasında tecrübeye sahip denetçilerden oluşmaktadır. Son olarak araştırmaya katılan denetçilerin yaklaşık %70'i lisans eğitimine sahipken %30'luk kısmı lisansüstü eğitime sahiptir.

3.4. Verilerin Analizi

Verilerin analizinden önce verilerin objektif ölçüme uygun olup olmadığının tespit edilmesi amacı ile güvenilirlik analizine başvurulmuştur. Güvenilirlik analizi ölçümleri için farklı yöntemler bulunmakla birlikte yaygın olarak Cronbach Alpha değeri kullanılmaktadır. Söz konusu değer sosyal bilimler için %60 ve üzerinde olması yeterli görülmektedir (Durmuş, Yurtkoru ve Çinko, 2016, s. 89). Araştırma verilerine ilişkin güvenilirlik analiz sonuçlarına Tablo 3'te yer verilmiş olup bu tablodan söz konusu değer 0,776 olduğu görülmüş ve bu değer kabul edilebilir seviyenin üstünde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca söz konusu 17'den herhangi biri silindiğinde güvenilirlik değerinin en düşük 0,74 en yüksek 0,80 olduğu tespit edilmiştir. Verilerin normal dağılıma uyup uymadığının tespit edilmesi amacıyla Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro Wilks testleri uygulanmış ve iki testin anlamlılık değeri 0,00 olarak hesaplanmış (Tablo 4) ve verilerin normal dağılmadığı görülmüştür (Çakıcı, Oğuzhan ve Özdil, 2003, s. 334).

Verilerin analizinde ifadelerin belirli faktörler altında toplanıp toplanmadığını tespit etmek amacı ile faktör analizi uygulanmıştır. Bununla birlikte ifadeler arasında karşılıklı ilişkinin olup olmadığını belirlemek için korelasyon analizine başvurulmuştur. Bunun dışında araştırma verilerinin, araştırmacıların demografik özelliklerinden etkilenip etkilenmediğini incelemek amacıyla Kruskal Wallis H testi uygulanmış ve analiz sonucunda veri ortalamalarının herhangi bir demografik özellikten etkilenmediği görülmüştür (Kalaycı, 2017, s. 106). Verilerin analizi için SPSS paket programı kullanılmıştır.

3.5. Bulgular

Araştırmacılara iletilen 17 ifadeye ilişkin ortalama ve standart sapmalara Tablo 5'de yer verilmiştir. Araştırma kapsamında yanıt aranan 17 ifadeden 1 tanesi gelecek denetim çalışmaları ile ilgili diğer 16 ifade mevcut denetim çalışmalarına yöneliktir. Pandeminin mevcut bağımsız denetim çalışmalarına olumsuz etkisi konusundaki ifadeye denetçilerin, gelecekteki denetim çalışmalarına olumsuz etkisi ile kıyaslandığında daha yüksek bir katılım düzeyinde olduğu görülmektedir. Bu ifadelerden hareketle bağımsız denetçiler Covid-19'un bağımsız denetim çalışmaları üzerinde olumsuz etkileri olduğunu düşünmektedirler. Ortalamalar incelendiğinde genel olarak bağımsız denetçilerin pandeminin kanıt toplama üzerinde olumsuz etkileri olduğunu düşündükleri görülmektedir. İfadeler arasında en yüksek katılımın pandeminin uzaktan çalışma imkânı yaratması, pandemi dolayısı ile ortaya çıkan durumlara ilişkin yapılacak açıklama ve yeni birtakım kanıt toplama tekniklerine başvurulması konusunda olmuştur. İfadeler arasındaki en düşük katılım ise pandemi dolayısı ile etkilenen denetim çalışmalarından dolayı denetçi görüş türünde önemli bir değişiklik olması ile ilgilidir. Ayrıca diğer ifadelerin ortalamaları ile kıyaslandığında denetçiler denetledikleri işletmelerde pandemiye yönelik alınan tedbirleri yeterli görmemişlerdir.

Araştırma için belirlenen 17 ifade; pandeminin denetim kanıtlarına etkisi, denetim kalitesine etkisi, denetim sonuçlarına etkisi, alınan tedbirler ve pandeminin gelecek denetim çalışmalarına etkisi dikkate alınarak oluşturulmuştur. Elde edilen yanıtlar doğrultusunda ifadelerin belirli faktörler altında toplanıp toplanmadığını tespit etmek için veriler faktör analizine tabi tutulmuştur. Faktör analizi, ilişkili değişkenleri bir araya getirerek daha az anlamlı değişken elde etmeye imkân tanıyan çok değişkenli bir istatistikî yöntem olup normal dağılım varsayımının sağlanmadığı durumlarda ölçüm değeri azalmakla birlikte kullanılabilen bir yöntemdir (Büyüköztürk, 2002, s. 480).

Verilerin faktör analizine uygun olup olmadığını belirlemek için KMO değerine başvurulmaktadır. KMO değerinin 0,50 üzeri olması faktör analizinin uygulanabileceğini göstermekle birlikte 0,80 ve üzeri faktör analizi için verilerin yeterince uygun olduğunu ifade etmektedir (Orhunbilge, 2010, s. 448). Veriler incelendiğinde (Tablo 6) KMO sayısının 0,741 olduğu görülmektedir. Bu değer kabul edilebilir değerin üzerinde görülmektedir. Faktör analizi '*pandeminin gelecekte yapılacak bağımsız denetim çalışmaları üzerindeki etkisi*' dışındaki 16 ifade üzerinden yapılmış ve veriler 5 faktör üzerinde toplanmıştır. Ancak Tablo 7'de yer alan faktör yükleri dikkate alındığında, 10, 13 ve 17 nolu ifadelerin 3 faktöre de yakın değerlerle (0,10) bağlandığı görülmüştür. Bu nedenle söz konusu 3 ifade dışında kalan 13 ifade tekrar faktör analizine tabi tutulmuş ve aşağıda yer alan 4 faktör elde edilmiştir (bu ifadeler çıkarıldıktan sonra KMO değeri 0,775 olmuştur {Tablo 8}).

Tablo 1: Faktör Analizi Sonuçları		
1. Faktör	Pandemi, yeterli denetim kanıtı elde etmeyi olumsuz etkilemiştir.	3,78
	Pandemi, uygun denetim kanıtı elde etmeyi olumsuz etkilemiştir.	3,68
	Pandemi dolayısı ile işletme ziyaretlerinin azalması bağımsız denetim çalışmasını olumsuz etkilemiştir.	3,90
	Pandemi nedeniyle grup (topluluk) denetimlerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.	3,15
	Pandemi, mevcut denetim çalışmalarını olumsuz bir biçimde etkilemiştir.	3,83
	Pandemi denetim kalitesini olumsuz etkilemiştir.	3,57
Ortalama		3,65
2. Faktör	Pandemi geçmişe oranla daha fazla 'olumlu görüş dışındaki diğer görüşlerin' verilmesine neden olacaktır.	2,86
	Pandemi nedeniyle denetim riskleri önceki yıllara göre daha yüksek ele alınmıştır.	3,65
	Pandemi nedeniyle önemlilik düzeyleri önceki yıllara göre daha yüksek ele alınmıştır.	3,27
	Pandemi nedeniyle ortaya çıkan durumlar 'TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar' kapsamında düzeltme gerektiren olaylardır.	3,03
Ortalama		3,20
3. Faktör	Pandemi, uzaktan/evden çalışma imkânı yaratmıştır.	4,16
	Pandemi, yeni birtakım kanıt toplama tekniklerine başvurulmasını sağlamıştır.	3,97
Ortalama		4,06
4. Faktör	Denetlediğim işletmelerde pandemiye yönelik alınan önlemlerin yeterli olduğunu düşünüyorum.	2,77

Analiz sonucunda ortaya çıkan birinci faktör incelendiğinde ifadelerin *denetim kanıtlarına* ilişkin olduğu görülmektedir. Altı ifadeden oluşan bu faktörün ortalaması 3,65'dir. Bu yönüyle bağımsız denetçiler pandeminin bağımsız denetim kanıtı toplama üzerinde etkili olduğunu düşünmektedirler. Bununla birlikte bu bölümdeki ifadelerden en yüksek katılımın pandemi kaynaklı işletme ziyaretlerinin azalması ifadesine yönelik olduğu görülmektedir. Yine bu bölümdeki en düşük katılım düzeyi topluluk denetimlerine ilişkin kanıt konusunda olmuştur.

İkinci faktör incelendiğinde ifadelerin *denetim sonuçları* ile ilgili olduğu görülmektedir. Faktörün ortalaması dikkate alındığında bağımsız denetçilerin pandeminin bağımsız denetçi raporları üstündeki etkisi konusunda kararsız oldukları ifade edilebilir. Bölümdeki en yüksek katılım denetim risklerinin daha yüksek belirlenmesi konusundaki ifadeye ilişkindir. En düşük katılım ise pandeminin bağımsız denetçi görüşü üzerindeki etkisine yöneliktir.

Üçüncü faktör altında toplanan ifadeler incelendiğinde pandeminin *çalışma biçimleri* üzerindeki etkisine yönelik olduğu görülmektedir. Diğer faktörlerden daha yüksek bir ortalamaya sahip üçüncü faktör ile bağımsız denetçiler pandeminin denetim çalışma biçimlerini etkilediklerini ortaya koymuşlardır. Genel olarak tüm ifadeler arasında da en yüksek katılımın evden çalışma ile ilgili ifadeye ilişkin olduğu görülmektedir.

Tek ifadeden oluşan son faktör pandemiye yönelik tedbirler kapsamında işletmelerin aldığı **önlemlere** ilişkindir. Genel olarak tüm ifadeler arasında en düşük katılım işletmelerin pandemiye yönelik alınan tedbirlerin yeterliği konusunda olmuştur. İfadeler arasında denetim firmalarının aldığı önlemlerin yeterliğini sorgulayan ifade faktörden çıkarılmış olmakla birlikte, alınan tedbirlerin yeterliği konusu bir arada değerlendirildiğinde bağımsız denetçiler, çalıştıkları bağımsız denetim firmalarında alınan önemleri denetledikleri işletmelere kıyasla daha yeterli buldukları görülmektedir.

Tablo 2: Faktör Dışında Kalan İfadeler	
Pandemi, gelecekte gerçekleştirilecek bağımsız denetim çalışmalarını olumsuz etkileyecektir.	3,64
Pandeminin denetlediğim işletmelerin sürekliliğine olumsuz etkileri olmuştur.	3,48
Çalışanı olduğum denetim firmasında pandemiye yönelik alınan önlemlerin yeterli olduğunu düşünüyorum.	3,56
Pandemi nedeniyle ortaya çıkan durumlar ‘TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar’ kapsamında açıklama gerektiren olaylardır.	4,10

Faktör dışında bırakılan ifadelerden ilki pandeminin gelecekteki etkisine yöneliktir. Bu ifade incelendiğinde bağımsız denetçiler pandeminin mevcut denetim çalışmalarına etkisinin gelecekteki denetim çalışmalarına etkisine kıyasla daha yüksek olduğunu düşündükleri görülmektedir. İlk etapta faktör analizine dahil edilmekle birlikte birden fazla faktörü etkilemesinden dolayı analizden çıkarılan ‘pandeminin işletmelerin sürekliliği üzerindeki’ etkisi konusunda denetçilerin ‘kararsızlıkla-katılıyorum’ arasında bir kanaate sahip oldukları görülmektedir. Söz konusu ifade, denetim kanıtı ve sonuçları konusunda etkili olduğu için birden fazla faktöre bağlandığı düşünülmektedir. Faktör analizi dışında bırakılan diğer bir ifade, pandemi etkisi ile ortaya çıkacak konuların TMS 10 kapsamında nasıl ele alınacağı ile ilgilidir. Bu konuda iki farklı ifadenin de sonuçlarına göre denetçiler söz konusu olayların düzeltmeden ziyade açıklama gerektirdiği konusunda görüş bildirmişlerdir.

İfadeler arasında karşılıklı etki derecesinin ölçümü için veriler korelasyon analizine tabi tutulmuştur. Korelasyon analizi değişkenler arasındaki ilişkinin gücünü yüzde olarak ifade etmektedir (Orhunbilge, 2002, s. 12). Tablo 10’da korelasyon analiz sonuçlarına yer verilmiştir. Bu tabloya göre birçok ifade arasında ilişki saptanmış olmakla birlikte yüksek korelasyona sahip ifadeler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- *En yüksek korelasyon yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama konusundaki ifadeler arasında görülmektedir.*
- *Pandeminin denetim üzerindeki mevcut olumsuz etkileri ile gelecekte yaratacağı olumsuz etkiler arasında da yüksek korelasyon görülmektedir.*
- *Ardından yüksek korelasyonun uygun denetim kanıtı toplama ile denetim kalitesi arasında olduğu görülmektedir.*
- *İşletme ziyaretlerinin azalması ile denetim kalitesi arasında da yüksek korelasyon olduğu görülmektedir.*
- *Yeterli denetim kanıtı elde etme ile işletme ziyaretlerindeki azalma arasında da yüksek korelasyon olduğu görülmektedir.*

Araştırmanın son bölümünde katılımcılardan iradi olarak biri çoktan çok seçmeli ve iki açık uçlu soruya yanıt vermeleri istenmiştir. Çoktan seçmeli soru ile *pandemi kaynaklı durumların denetçi raporunun hangi bölümünde ele alınacağını* bildirmeleri istenmiştir. Birden fazla seçimin yapılabildiği ifadeye en yüksek katılım ‘süreklilik paragrafı’, ‘dikkat çekilen hususlar’ ve ‘kilit denetim konuları’ başlıklarına olmuştur. Ayrıca katılımcılardan biri söz konusu bilgiler için ‘*COVID-19 paragrafı*’ diye ayrı bir başlık eklenmesini önermiştir. Bu ifadeye ilişkin sonuçlar Şekil 4’te yer almaktadır.

Ayrıca katılımcılardan elektronik ortamlarda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemeyecek durumlar için (örneğin: stok sayımı, varlıkların fiziki sayımı vb.) kullanılacak kanıt toplama yöntemleri hakkındaki düşünceleri sorulmuş ve Tablo 11’de yer alan 63 yanıt elde edilmiştir. Denetçiler pandemi sürecinde en fazla başvurulacak alternatif kanıt toplama tekniği için daha fazla belge incelemesi yapmak gerektiğini belirtmişlerdir. Ayrıca çevrimiçi görüşmeler vasıtası ile de kanıt toplanacağı düşünülmektedir. Katılımcılardan 7’si bu süreçte fiziksel kanıt toplanmamalı derken 9’u fiziksel kanıtın olmazsa olmaz bir husus olduğunu bu ortamda da elde edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bununla birlikte 9 katılımcı fiziksel kanıtların alternatifi olmadığını ve bu hususun denetçi raporunda açıklanması gerektiğini ortaya koymuştur.

Son olarak katılımcılara belirtmek istedikleri bir husus olup olmadığı sorulmuştur. Bu bölüme büyük oranda, çalışmaya ilişkin değerlendirmeler ve iyi dilek temennileri ile yanıt verilmiştir. Bunun dışında belirtilen bazı ifadeler aşağıdaki şekildedir.

- *Kamunun aldığı tedbirler (işçi çıkartma, iflas bildiri vb.) denetim standartlarının doğası ile uyum sorunu yaratmaktadır.*
- *Birçok sektörde evden çalışma mümkün kılınmışken bu imkânın denetim firmalarında sağlanamamış olması denetçilerin motivasyonunu bozmuştur.*
- *Bu süreçte denetçi raporlarının yayınlanmasının ertelenmesi gerekmektedir.*
- *Denetim mesleğinin kısmen evden yürütülebileceği görülmüştür.*
- *Denetimin her şartta yasal güvenceye alınması gerekmektedir.*
- *Bu süreçte etkin denetim yapılamamıştır.*
- *İç denetim ve kurumsallığın artırılması, kayıt dışılığın azaltılması ve bulut teknolojilerin yaygınlaşması fayda sağlayacaktır.*
- *Denetçilerin iktisadi bağımsızlıkları denetimin kalitesi açısından önem arz etmektedir.*
- *Dijital kanıt toplama teknikleri ve dijital kanıtlar yasal mevzuat içerisinde belirtilmelidir.*
- *Denetçiler bu süreçte bilgi teknolojilerinden daha fazla istifade etmiştir.*
- *Pandeminin denetim üzerindeki somut etkisi en erken 2020 denetçi raporlarında görülebilecektir.*
- *Bu süreçte kaliteli denetim yapılamamıştır.*
- *Özellikle belirli işletmeler için bu süreçte denetim çalışmaları ertelenmelidir.*

4. Sonuç

Apokaliptik film senaryolarını andıran içinde bulunduğumuz ancak tam olarak ne zaman son bulacağı henüz bilinmeyen Covid-19 pandemisi dünyanın genelini derinden etkilemiştir ve etkilemeye devam etmektedir. Bu olumsuz etkinin hangi boyutlara ulaşacağı da bilinmemektedir. Söz konusu olumsuz durumların azaltılmasına yönelik olarak bireysel, ulusal ve uluslararası önlemler alınmaya çalışılmaktadır. Fakat pandeminin yakın vadede, kalıcı olumsuz durumlar yaratacağının kaçınılmaz olacağı düşünülmektedir. Başta sağlık olmak üzere; siyaset, eğitim ve iktisadi sistem bu olumsuz durumdan ayrı ayrı etkilenmektedir. Ayrıca sayılan faktör elemanlarının tamamı iktisadi sistemi etkilemektedir. Bu nedenle karar alıcılar pandemiye ilişkin alınan tedbirlerde bu iktisadi dengeyi de gözetmeye gayret göstermektedir.

Makro iktisadi sistemin yapı taşları olan işletmeler de bu süreçten genel olarak ciddi biçimde olumsuz etkilenmiştir. Bazı sektörlerde etkinin boyutu daha yüksek ve telafi edilemez boyutlara ulaşmıştır. Bağımsız denetimin nesnesi olan işletmelerin bu süreçten etkilenmeleri doğrudan bağımsız denetim çalışmalarını da etkilemiştir. Bunun yanında kendisi de bir işletme olan bağımsız denetim firmaları da bu süreçten etkilenmiştir. Söz konusu etkiyi inceleyebilmek için bu araştırmada pandeminin bağımsız denetim çalışmaları üzerine etkileri incelenmiştir.

Pandeminin etkisiyle bağımsız denetçilerin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi, önceki çalışmalara kıyasla kaliteli denetim çalışması gerçekleştirilememesi ve işletmelerin sürekliliğinin sağlanamaması durumu ortaya çıkmıştır. Covid-19 pandemisinin özellikle orta yaşın üstündeki kişiler için daha fazla risk oluşturması sebebiyle, ayrıca katılımcıların düşünceleri ile demografik özellikleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı sorgulanmış ancak analiz sonucunda anlamlı bir fark olmadığı görülmüştür. Bununla birlikte geçmişteki denetimlere göre denetçi raporunda daha fazla açıklama ve bölüme yer verilebileceği kanaatine varılmıştır.

Ayrıca araştırma sonuçlarına göre; yeni kanıt toplama tekniklerine başvurulduğu, bu süreçte bilgi sistemlerinden daha fazla faydalandığı ve denetim faaliyetinde kısmen evden çalışmanın mümkün olabileceği görülmüştür. Bununla birlikte bazı denetçiler fiziksel kanıt toplamaya ilişkin alternatif yöntemin olamayacağını ifade ederken, bazı denetçiler kısmen bunun mümkün olabileceğini aktarmışlardır. Denetimde mesleki muhakeme farkını ortaya koyan bu ifade, bu süreçte denetçilerin farklı yaklaşımlara sahip olduğunu göstermektedir. Araştırmanın sonuçları pandemi sürecinin bağımsız denetim çalışmalarını olumsuz bir biçimde etkilediğini ortaya koymaktadır. Pandeminin doğasından kaynaklı belirsizliklerin ileride ne tür bir konjonktür yaratabileceği net biçimde kestirilemediği için oluşan olumsuzlukların da gelecekte hangi boyutlarda olacağı bilinmemektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Etik Komite Onayı: Bu çalışma için etik komite onayı Arel Üniversitesi Etik Kurulu'ndan alınmıştır (Tarih:02.10.2020).

Yazar Katkıları: Çalışma Konsepti/Tasarım- Y.A.U., Ö.S.; Veri Toplama- Y.A.U., Ö.S.; Veri Analizi/Yorumlama- Y.A.U., Ö.S.; Yazı Taslağı- Y.A.U., Ö.S.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- Y.A.U., Ö.S.; Son Onay ve Sorumluluk- Y.A.U., Ö.S.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The authors have no conflict of interest to declare.

Ethics Committee Approval: This study was approved by the Arel University Ethics Committee (Date:02.10.2020).

Author Contributions: Conception/Design of Study- Y.A.U., Ö.S.; Data Acquisition- Y.A.U., Ö.S.; Data Analysis/Interpretation- Y.A.U., Ö.S.; Drafting Manuscript-Y.A.U., Ö.S.; Critical Revision of Manuscript- Y.A.U., Ö.S.; Final Approval and Accountability- Y.A.U., Ö.S.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynaklar

Adana, B.A. ve Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız denetim sürecinin covid-19 salgınının etkileri açısından değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 2080-2093.

Albitar, K., Gerged, A.M., Kikhia, H., & Hussainey K. (2021). Auditing in times of social distancing: The effect of covid-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting and Information Management*, 29(1), 169-178.

Atkeson, A. (2020). What will be the economic impact of covid-19 in the us? rough estimates of disease scenarios. *Nber Working Paper Series*, www.nber.org/papers/w26867.

Başkan, T.D. (2020). Analyzing the going concern uncertainty during the period of covid-19 pandemic in terms of independent auditor's reports. *ISPEC International Journal of Social Sciences & Humanities*, 4(2), 28-42. DOI: <https://doi.org/10.46291/ISPECIJSSHvol4iss2pp28-42>

Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 7226 Sayılı. (2020, 26 Mart).

Büyüköztürk, Y. (2002). Faktör analizi: temel kavramlar ve ölçek geliştirmede kullanımı. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, 32(32), 470-483.

Cavlak, H. (2020). Covid-19 pandemisinin finansal raporlama üzerindeki olası etkileri: bist 100 endeksi'ndeki işletmelerin ara dönem finansal raporlarının incelenmesi. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 19(COVID-19 Special Issue), 143-168. DOI: 10.21547/jss.755865

Coronavirus Worldwide Graphs. (2020, 9 November). Worldometer. Erişim adresi: <https://www.worldometers.info/coronavirus/worldwide-graphs/#total-cases>

Covid-19 Coronavirus Pandemic. (2020, 27 November). Worldometer. Erişim adresi: <https://www.worldometers.info/coronavirus/>

Covid-19 salgınının yürütülen bağımsız denetimlere etkisi. (2020, 13 Kasım). Erişim adresi: <https://www.alomaliye.com/2020/03/31/covid-19-salgininin-yurutulen-bagimsiz-denetimlere-etkisi/>

Çakıcı, M., Oğuzhan, A. ve Özdiil, T. (2003). *Temel istatistik II* (4.bs). İstanbul: Özal Matbaası.

Durmuş, B., Yurtkoru, E.S. ve Çinko, M. (2016). *Sosyal bilimlerde spss'le veri analizi* (6.bs). İstanbul: Beta Yayıncılık.

ISA570 Going Concern, IAASB. (2013, July).

ISA700 Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements, IAASB. (2016, 15 December).

ISA705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, IAASB. (2015, 15 January).

İçişleri Bakanlığı sokağa çıkma yasağı duyurusu. (2020, 12 Nisan). İçişleri Bakanlığı. Erişim adresi: <https://www.icisleri.gov.tr/2-gun-sokaga-cikma-yasagi-bu-gece-saat-2400-itibariyla-sona-eriyor>

Kalaycı, Ş. (2017). *Sps uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikler* (8.bs). Ankara: Dinamik Akademi.

Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2020). Covid-19 salgınının bds 570 işletmenin sürekliliği standardının uygulama sürecine etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(161), 69-94.

Küresel Covid-19 Salgınının Türkiye'de Farklı Kategorilere Etkileri. (2020, 2 Nisan). Deloitte Türkiye. Erişim adresi: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/consulting/kuresel-covid-19-salgininin-turkiyede-farkli-kategorilere-etkileri.pdf>

Naming the coronavirus disease (COVID-19) and the virus that causes it. (2020, 1 April). WHO. Erişim adresi: [https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/technical-guidance/naming-the-coronavirus-disease-\(covid-2019\)-and-the-virus-that-causes-it](https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/technical-guidance/naming-the-coronavirus-disease-(covid-2019)-and-the-virus-that-causes-it)

Orhunbilge, N. (2002). *Regresyon ve korelasyon analizi* (2.bs). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları: 4328, İşletme Fakültesi Yayınları: 281.

Orhunbilge, N. (2010). *Çok değişkenli istatistik yöntemler* (1.bs). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları: 4942, İşletme Fakültesi Yayınları: 286.

Resmi Gazete, 31078 Sayılı, (2020, 24 Mart)

Sermaye şirketlerinin kar payı dağıtımı hakkında duyuru. (2020, 2 Nisan). İstanbul Ticaret Odası. Erişim adresi: <https://www.ito.org.tr/duyurular/detay/sermaye-sirketlerinin-kar-payi-dagitimi-hakkinda>

The Lancet announced the start date of the first patient with new coronary pneumonia. (2020, 27 January). Bj News. Erişim adresi: <http://www.bjnews.com.cn/news/2020/01/27/680493.html>

Turkey remains firm, calm as first coronavirus case confirmed. (2020, 11 March). Daily Sabah. Erişim adresi: <https://www.dailysabah.com/turkey/turkey-remains-firm-calm-as-first-coronavirus-case-confirmed/news>

When will the coronavirus pandemic and social distancing end?. (2020, 24 March). Science News. Erişim adresi: <https://www.sciencenews.org/article/covid-19-when-will-coronavirus-pandemic-social-distancing-end>

WHO Director-General's opening remarks at the media briefing on Covid-19. (2020, 11 March). WHO. Erişim adresi: <https://www.who.int/dg/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>

Ekler

Tablo 3: Güvenilirlik Analizi (Reliability Statistics)

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,776	,774	17

Tablo 4: Normallik Analizi (Tests of Normality)

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
1.İfade	,220	102	,000	,853	102	,000
2.İfade	,189	102	,000	,887	102	,000
3.İfade	,221	102	,000	,858	102	,000
4.İfade	,203	102	,000	,883	102	,000
5.İfade	,255	102	,000	,800	102	,000
6.İfade	,224	102	,000	,840	102	,000
7.İfade	,184	102	,000	,876	102	,000
8.İfade	,203	102	,000	,890	102	,000
9.İfade	,305	102	,000	,754	102	,000
10.İfade	,237	102	,000	,892	102	,000
11.İfade	,229	102	,000	,884	102	,000
12.İfade	,198	102	,000	,910	102	,000
13.İfade	,174	102	,000	,906	102	,000
14.İfade	,263	102	,000	,796	102	,000
15.İfade	,192	102	,000	,912	102	,000
16.İfade	,182	102	,000	,912	102	,000
17.İfade	,259	102	,000	,869	102	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Tablo 5: Ortalama ve Standart Sapma Tablosu

İfadeler	N	Mean	Median	Std. Deviation
1. Pandemi, mevcut denetim çalışmalarını olumsuz bir biçimde etkilemiştir.	102	3,83	4,00	1,135
2. Pandemi, gelecekte gerçekleştirilecek bağımsız denetim çalışmalarını olumsuz etkileyecektir.	102	3,64	4,00	1,088
3. Pandemi, yeterli denetim kanıtı elde etmeyi olumsuz etkilemiştir.	102	3,78	4,00	1,157
4. Pandemi, uygun denetim kanıtı elde etmeyi olumsuz etkilemiştir.	102	3,68	4,00	1,109
5. Pandemi, yeni birtakım kanıt toplama tekniklerine başvurulmasını sağlamıştır.	102	3,97	4,00	1,173
6. Pandemi dolayısıyla işletme ziyaretlerinin azalması bağımsız denetim çalışmasını olumsuz etkilemiştir.	102	3,90	4,00	1,095
7. Pandemi denetim kalitesini olumsuz etkilemiştir.	102	3,57	4,00	1,255
8. Pandemi geçmişe oranla daha fazla 'olumlu görüş dışındaki diğer görüşlerin' verilmesine neden olacaktır.	102	2,86	3,00	1,328
9. Pandemi, uzaktan/evden çalışma imkânı yaratmıştır.	102	4,16	5,00	1,115
10. Pandeminin denetlediğim işletmelerin sürekliliğine olumsuz etkileri olmuştur.	102	3,48	4,00	1,002
11. Pandemi nedeniyle denetim riskleri önceki yıllara göre daha yüksek ele alınmıştır.	102	3,65	4,00	,981
12. Pandemi nedeniyle önemlilik düzeyleri önceki yıllara göre daha yüksek ele alınmıştır.	102	3,27	3,00	1,145
13. Pandemi nedeniyle ortaya çıkan durumlar 'TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar' kapsamında düzeltme gerektiren olaylardır.	102	3,03	3,00	1,301
14. Pandemi nedeniyle ortaya çıkan durumlar 'TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar' kapsamında açıklama gerektiren olaylardır.	102	4,10	4,00	,949
15. Pandemi nedeniyle grup (topluluk) denetimlerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.	102	3,15	3,00	1,103
16. Denetlediğim işletmelerde pandemiye yönelik alınan önlemlerin yeterli olduğunu düşünüyorum.	102	2,77	3,00	1,080
17. Çalışan olduğum denetim firmasında pandemiye yönelik alınan önlemlerin yeterli olduğunu düşünüyorum.	102	3,56	4,00	1,140
Ortalamaların Ortalaması	102	3,55	4	-

Tablo 6: İlk KMO and Bartlett's Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,741
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	690,382
	df	120
	Sig.	,000

Tablo 7: İlk Faktör Analizi Sonuçları					
Component Matrix^a					
	Component				
	1	2	3	4	5
3. İfade	,830				
4. İfade	,830				
7. İfade	,817				
6. İfade	,794				
15. İfade	,711			-,335	
1. İfade	,655		,306		
13. İfade	,401	,382		,320	
11. İfade	,407	,693			
8. İfade	,384	,541			
12. İfade	,479	,536			
9. İfade		,311	,575	-,301	
17. İfade		,529	,557		
16. İfade	-,372		,536	,464	
5. İfade		,303	,432	-,589	
14. İfade		,438			-,713
10. İfade	,308	,377		-,405	,463

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Tablo 8: İkinci KMO and Bartlett's Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,775
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	565,689
	df	78
	Sig.	,000

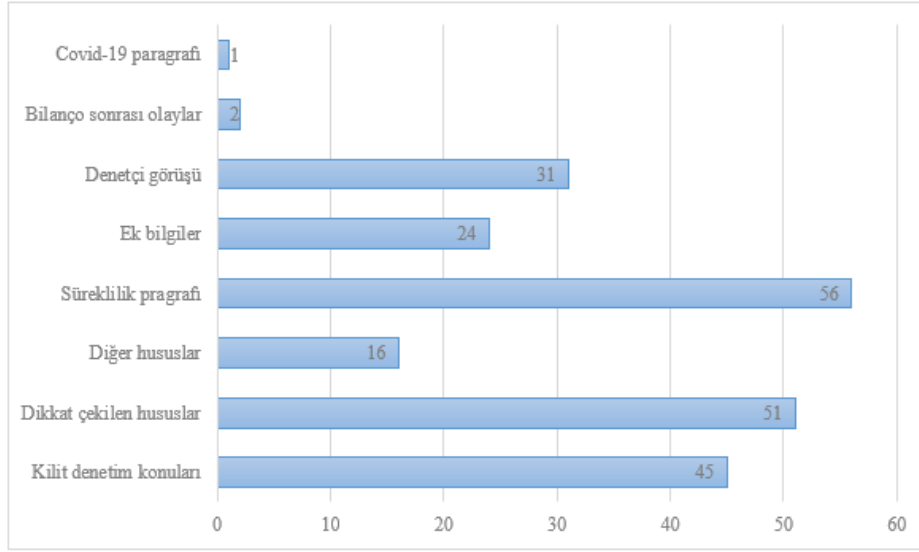
Tablo 9: İkinci Faktör Analizi Sonuçları				
Component Matrix^a				
	Component			
	1	2	3	4
4. İfade	,858			
3. İfade	,851			
7. İfade	,837			
6. İfade	,795			
15. İfade	,719			-,465
1. İfade	,688			,322
11. İfade	,366	,735		
8. İfade	,374	,617		
12. İfade	,428	,602		
14. İfade		,530		
9. İfade			,741	
5. İfade		,318	,699	
16. İfade	-,348		,330	,723

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Tablo 10: Korelasyon Analizi (Spearman's rho)

	1. Ifade	2. Ifade	3. Ifade	4. Ifade	5. Ifade	6. Ifade	7. Ifade	8. Ifade	9. Ifade	10. Ifade	11. Ifade	12. Ifade	13. Ifade	14. Ifade	15. Ifade	16. Ifade	17. Ifade
Correlation Coefficient	1,000	,750**	,563**	,589**	,136	,559**	,584**	,143	-,125	,052	,165	,245*	,114	,010	,368**	-,079	-,117
Sig. (2-tailed)	.	,000	,000	,000	,173	,000	,000	,151	,210	,602	,097	,013	,256	,921	,000	,432	,240
Correlation Coefficient	,750**	1,000	,583**	,596**	,177	,531**	,556**	,191	-,095	,205*	,143	,229*	,176	-,034	,410**	-,111	-,153
Sig. (2-tailed)	,000	.	,000	,000	,075	,000	,000	,054	,343	,039	,153	,021	,076	,737	,000	,266	,124
Correlation Coefficient	,563**	,583**	1,000	,891**	,044	,605**	,744**	,162	-,134	,141	,175	,194	,171	,064	,548**	-,199*	-,201*
Sig. (2-tailed)	,000	,000	.	,000	,658	,000	,000	,103	,180	,158	,078	,051	,086	,523	,000	,045	,043
Correlation Coefficient	,589**	,596**	,891**	1,000	,147	,568**	,732**	,188	-,086	,090	,194	,197*	,124	,052	,523**	-,234*	-,220*
Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.	,140	,000	,000	,059	,390	,368	,050	,047	,213	,606	,000	,018	,027
Correlation Coefficient	,136	,177	,044	,147	1,000	-,019	,062	,222*	,239*	,148	,186	,134	-,081	,032	,183	-,003	,086
Sig. (2-tailed)	,173	,075	,658	,140	.	,847	,534	,025	,016	,138	,062	,178	,416	,749	,065	,977	,390
Correlation Coefficient	,559**	,531**	,605**	,568**	-,019	1,000	,667**	,201*	-,150	,176	,305**	,346**	,307**	,145	,427**	-,167	-,147
Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,847	.	,000	,042	,133	,077	,002	,000	,002	,146	,000	,093	,140
Correlation Coefficient	,584**	,556**	,744**	,732**	,062	,667**	1,000	,110	-,075	,105	,139	,213*	,250*	,096	,586**	-,240*	-,186
Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,534	,000	.	,271	,455	,294	,162	,031	,011	,336	,000	,015	,061
Correlation Coefficient	,143	,191	,162	,188	,222*	,201*	,110	1,000	-,076	,239*	,504**	,348**	,162	,246*	,223*	-,033	,148
Sig. (2-tailed)	,151	,054	,103	,059	,025	,042	,271	.	,449	,015	,000	,000	,104	,013	,024	,739	,137
Correlation Coefficient	-,125	-,095	-,134	-,086	,239*	-,150	-,075	-,076	1,000	,016	,119	,021	-,044	-,016	,024	,166	,286**
Sig. (2-tailed)	,210	,343	,180	,390	,016	,133	,455	,449	.	,877	,235	,835	,664	,871	,813	,095	,004
Correlation Coefficient	,052	,205*	,141	,090	,148	,176	,105	,239*	,016	1,000	,434**	,306**	,228*	,013	,301**	-,130	,005
Sig. (2-tailed)	,602	,039	,158	,368	,138	,077	,294	,015	,877	.	,000	,002	,021	,895	,002	,192	,962
Correlation Coefficient	,165	,143	,175	,194	,186	,305**	,139	,504**	,119	,434**	1,000	,527**	,296**	,233*	,165	-,099	,116
Sig. (2-tailed)	,097	,153	,078	,050	,062	,002	,162	,000	,235	,000	.	,000	,003	,018	,097	,321	,247
Correlation Coefficient	,245*	,229*	,194	,197*	,134	,346**	,213*	,348**	,021	,306**	,527**	1,000	,456**	,293**	,153	-,050	-,088
Sig. (2-tailed)	,013	,021	,051	,047	,178	,000	,031	,000	,835	,002	,000	.	,000	,003	,125	,620	,377
Correlation Coefficient	,114	,176	,171	,124	-,081	,307**	,250*	,162	-,044	,228*	,296**	,456**	1,000	,117	,112	-,069	,063
Sig. (2-tailed)	,256	,076	,086	,213	,416	,002	,011	,104	,664	,021	,003	,000	.	,242	,264	,490	,532
Correlation Coefficient	,010	-,034	,064	,052	,032	,145	,096	,246*	-,016	,013	,233*	,293**	,117	1,000	,191	-,083	-,014
Sig. (2-tailed)	,921	,737	,523	,606	,749	,146	,336	,013	,871	,895	,018	,003	,242	.	,055	,404	,885
Correlation Coefficient	,368**	,410**	,548**	,523**	,183	,427**	,586**	,223*	,024	,301**	,165	,153	,112	,191	1,000	-,381**	-,118
Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,065	,000	,000	,024	,813	,002	,097	,125	,264	,055	.	,000	,239
Correlation Coefficient	-,079	-,111	-,199*	-,234*	-,003	-,167	-,240*	-,033	,166	-,130	-,099	-,050	-,069	-,083	-,381**	1,000	,461**
Sig. (2-tailed)	,432	,266	,045	,018	,977	,093	,015	,739	,095	,192	,321	,620	,490	,404	,000	.	,000
Correlation Coefficient	-,117	-,153	-,201*	-,220*	,086	-,147	-,186	,148	,286**	,005	,116	-,088	,063	-,014	-,118	,461**	1,000
Sig. (2-tailed)	,240	,124	,043	,027	,390	,140	,061	,137	,004	,962	,247	,377	,532	,885	,239	,000	.

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed) **. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).



Şekil 4: Pandemi Nedeni ile Oluşan Durumlar Denetçi Raporu Bölümlerinden Hangisini Daha Fazla Etkileyecektir Sorusuna Verilen Yanıtlar

Tablo 11: Kanıt Toplama Alternatiflerine İlişkin Denetçilerin Yanıtları	
Fiziksel kontrollerin yerine daha fazla belge inceleme ve analitik inceleme yapmak	10
Online görüşmeler ile takip	9
Fiziksel kanıtın yeri doldurulamayacağı için bu husus raporda açıklanmalı	9
Fiziki kontrollerin alternatifi yoktur ve yapılmalıdır	7
Diğer	6
İşletmelerin veri sisteminin denetçilerin çevrimiçi erişimine açılması	3
Drone gibi çeşitli araçların kullanımı	3
İç kontrol sisteminden daha fazla faydalanmak	3
Üçüncü kişilerden stok sayım hizmeti satın almak	3
Örneklem sayısını değiştirmek	2
Önemlilik düzeyini değiştirmek	2
İşletmenin kendi stok sayımına denetçilerin çevrimiçi erişimi	2
Fiziki kontroller bu süreçte gereksizdir	2
Önceki yıl verilerinden daha fazla faydalanmak	1
Değişiklik yok	1