



KAMU DENETÇİLERİNİN KARAR ALMA MEKANİZMALARINI ETKİLEYEBİLECEK BİLİŞSEL UNSURLAR VE BUNLARIN OLASI NEGATİF ETKİLERİNİ AZALTMANIN YOLLARI

COGNITIVE FACTORS THOSE MAY AFFECT DECISION MAKING PROCESS OF PUBLIC AUDITORS AND WAYS TO MITIGATE POTENTIAL NEGATIVE EFFECTS

Murat Erinç BAYRAKCI¹

ÖZ

Denetim işi araştırma, planlama, uygulama ve neticelendirme gibi birden fazla karar alma aktivitesinden oluşur. Denetim işinin doğru ve tarafsız yapılabilmesi denetçi tarafından denetim sürecinin her aşamasında verilen kararların doğru ve tarafsız olması ile bağlantılıdır. Bilişsel önyargıların ve kısa yolların denetim sürecinde karar alma mekanizmalarına müdahil olması, yapılan denetim işinin ve sonuçlarının tarafsız ve yanlış olmasına yol açabilir. Bu yüzden karar alma mekanizmalarını etkileyen bilişsel unsurların denetim işine olan etkilerinin azaltılması için bazı önlemlerin alınması faydalı olacaktır. Bu önlemlerin başında denetçinin bilişsel önyargı ve kısa yolların karar alma mekanizmalarını nasıl etkilediği konusunda farkındalık sahibi olması gelmektedir. Denetçinin kaynak planlamasını iyi yapması, karşı görüşleri dinlemesi ve irdelemesi, eksik yönlerini iyi analiz

¹ Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkan Yard. V., Hazine Başkontrolörü, MPA, erinc.bayrakci@hmb.gov.tr
ORCID: 0000-0002-4217-491X

Gönderim Tarihi/Submitted: 15.04.2021

Revizyon Talebi/Revision Requested: 21.05.2021

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 17.09.2021

Kabul Tarihi/Accepted: 18.09.2021

Atıf/To Cite: Bayrakçı, Murat Erinç (2021), Kamu Denetçilerinin Karar Alma Mekanizmalarını Etkileyebilecek Bilişsel Unsurlar ve Bunların Olası Negatif Etkilerini Azaltmanın Yolları, Sayıştay Dergisi, 32 (122): 107-123

<https://doi.org/10.52836/sayistay.1004755>

edebilmesi gerekmektedir. Özellikle kamuda görev yapan denetçilerin objektifliği ve yaptıkları işin doğruluğu, idareye olan güveni artırmada önemli bir rol oynamaktadır. Bu sebeple bilişsel unsurlardan ve önyargılardan arı karar alma mekanizmalarına dayalı düzenlenen raporlar, yapılan düzenlemelerden maksimum fayda alınmasını sağlayacak ve her kesimden kişilerin yaşamlarını pozitif etkileyecektir. Çalışmada öncelikle denetim içinde karar alma mekanizmalarını etkileme olasılığı bulunan bilişsel önyargılar ve kısa yollar, daha sonra da bunların negatif etkilerini azaltmak için kullanılabilir yöntemler analiz edilmiştir.

ABSTRACT

Auditing consists of many decision-making activities such as doing research, planning, implementing and finalizing. Objectivity and accuracy of the audit work are associated with the accuracy and objectivity of the auditor's decisions in all steps of the audit process. Interference of cognitive factors and shortcuts in decision-making processes may lead to subjective and inaccurate audit results. For this reason, some measures are needed to be taken in order to mitigate negative effects of cognitive factors and biases. Awareness of the auditor about the effects of cognitive factors and shortcuts on the decision-making process comes as a primary measure. Auditor should be able to make a good resource allocation plan, listen and examine opposing views, and analyse his/her own deficiencies. Especially objectivity of public auditors and accuracy of the work they carry out play a crucial role in enhancing trust to the management. Therefore, audit reports that are free from cognitive biases and shortcuts will ensure that the benefit from the arrangements made is maximised and will affect everyone's life in a positive way. Thus, this study analyses first cognitive biases and shortcuts that have the potential to affect decision-making processes during audits and then ways that can be used to mitigate their potential negative effects.

Anahtar Kelimeler: Bilişsel Önyargı, Bilişsel Kısa Yollar, Denetim, Kamu Denetçisi, Karar Alma Mekanizmaları ve Denetim.

Keywords: Cognitive Bias, Cognitive Shortcuts, Audit, Public Auditor, Decision Making Process and Audit

GİRİŞ

Kamu sektöründe görev yapan denetçiler hemen hemen her alanda denetim yetkisini kullanmakta ve birçok alanın düzenlenmesinde anahtar rol oynamaktadır. Denetim faaliyetinin ve denetçilerin yarattığı katma değer, kurumların etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasından, usulsüzlüklerin ve mali kayıpların önlenmesine, kamuya güven duyulmasının sağlanmasından vatandaşın doğru bilgiye ulaşmasına kadar birçok konuda karşımıza çıkmaktadır (EFAA, 2019: 12). Kamu yönetiminin örgütlenme biçimine bağlı

olarak farklı yapı ve düzeylerde teşkilatlanmış bulunan denetim birimlerinin görevlerini gerçekleştirirken objektif ve rasyonel olabilmeleri, gerçekleştirdikleri denetimler sonucunda tespit ettikleri bulguların, iyileştirme önerilerinin ve daha genel anlamda ürettikleri raporların kalitesini ve yaratacakları katma değeri doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle kamuda görev yapan denetim birimlerinin hemen hemen tümünün mevzuatlarında ve mesleki etik ilkeleri ya da kurallarında denetçilerin tarafsızlığı ve bağımsızlığına vurgu yapılmıştır. Ancak denetçilerin de biyolojik birer varlık olması nedeniyle yapılan denetimlerde ister istemez insan faktörü devreye girmektedir. Duyguları, kendine has düşünceleri, kendine özgü tecrübeleri ve yaşamışlıkları bulunan denetçilerden aynı konuda aynı standartta raporlar ve kararlar beklemek bu yüzden olanaksız hale gelmektedir (Gaa, 1992: 17).

Denetçi, denetim süresince risklerin belirlenmesi, denetimin planlaması, analitik prosedürlerin kararlaştırılması, kanıtların değerlendirilmesi, önemlilik düzeyinin belirlenmesi vb. amaçlarla çeşitli kararlar vermek durumundadır (Nelson ve Tan, 2005: 4). Literatürde yer alan çalışmalar, insanların karar alma mekanizmalarında rasyonel olmaktan ziyade bazı modelleri ya da kısa yolları kullandığını ortaya koymaktadır. Bu modeller de bilişsel önyargılar ve kısa yollar olarak tanımlanmıştır (Thaler ve Sustein, 2008: 7). Gelişimsel olarak hayatta kalmaya odaklanmış insan beyni sınırlı sayıda bilgiye sahip olsa da sınırlı zaman ve kaynak içerisinde “yeterince iyi” seçimleri hızlı bir şekilde yapmaya programlanmıştır. Sezgisel ve bilişsel kısa yollardan verilen bu “yeterince iyi” kararlar, sınırlı zaman ve kaynaktan dolayı verilemeyen en uygun karardan farklı olacaktır. Psikoloji alanında yapılan çalışmalarda en uygun kararlardan insanları uzaklaştıran 100’den fazla bilişsel kısa yol ya da önyargı ortaya konulmuş olup bu liste her geçen gün yenilenmektedir (Ehrlinger vd., 2016: 4).

Çalışmada Psikoloji biliminin çalıştığı tüm önyargılar ve kısa yollardan ziyade kamuda görev yapan denetçilerin karar alma mekanizmalarını etkileyebilecek potansiyel bilişsel önyargılar ve kısa yollar ele alınacak ve en uygun kararı almaya yakınlaşabilmek adına bu önyargıların ve kısa yolların etkilerinin minimize edilmesini sağlayacak yöntemlere dair öneriler sunulacaktır.

1. DENETÇİYİ ETKİLEYEBİLECEK OLASI BİLİŞSEL ÖNYARGI VE KISA YOLLAR

Bir denetçide olması muhtemel bilişsel önyargı ve kısa yollar çok fazla sayıda olup, bunlardan bir bölümünün denetim görevini etkileyebileceği düşünülmektedir (Bettinghaus vd., 2014: 40). Denetçinin karar alma mekanizmalarını etkileme potansiyeli daha yüksek olan bilişsel önyargı ve kısa yollar şu şekilde açıklanabilir:

1.1. Çabuk Çözüm Önyargısı

Çabuk çözüm önyargısı, denetçilerin hızlı karar vermesi gereken veya üzerlerinde bu yönde bir baskı olduğu zaman gelişebilecek bir ruh halidir. Karar alma mekanizmasının bu tür bir durumdan etkilenmesi, denetçinin rasyonel karar alma mekanizmasındaki önemli aşamaları atlayarak karar almasına, karşısına gelen ilk "yeterince iyi" kararı seçerek çalışmalarına devam etmesine (Center for Audit Quality, 2014: 12) yol açabilecektir.

Denetim görevlerinin tamamlanması ve raporların son teslim tarihlerinin nispeten erken olması, yönetim tarafından acele istenen işler, kötü planlama neticesinde yaşanacak gecikmeler, insan kaynağındaki eksilmeler vb. çabuk çözüm önyargısına neden olan faktörlerdendir (Bettinghaus vd., 2014: 40). Son teslim tarihi gibi stres unsurlarının bulunduğu bir ortamda denetçi belirsizlikten kaçmak için çabuk karar alma eğilimi gösterebilir (Karavardar ve Karavardar, 2017: 36).

Denetim süreçlerine ayrılması gereken zamandan daha kısa zaman ayrılması, yapılan incelemenin üstünkörü yapılması ya da ayrıntılı yapılmaması manasına gelebilir. Yalnız bu önyargının denetçilerin kapasitesi ile de bağlantılı olduğu unutulmamalıdır. Tecrübeli bir denetçinin nispeten tecrübesiz bir denetçiye göre verilen işi daha hızlı yapması, tecrübeli denetçinin çabuk çözüm önyargısı ile hareket ettiği anlamına gelmez.

Her ne kadar kamu sektöründe çok uygulama alanı bulmasa da performans veya verimlilik primi şeklinde ödeme yapılan ya da mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin performans üzerinden ölçüldüğü denetim birimlerinde çabuk çözüm önyargısının karar mekanizmalarını etkilemesi kaçınılmaz olacaktır (Fay ve Montague, 2014: 15).

1.2. Ortak Fikir Önyargısı

Denetim ekipleri içerisinde yer alan denetçilerden bazılarının fikirlerini beyan etmemeleri, susmayı tercih etmeleri ya da bu yönde baskılanmalarından dolayı oluşan bir önyargıdır. Bazı denetim ekibi üyesi veya üyelerinin diğer ekip üyeleri tarafından seçkin bir yerde konumlandırılması, seçkin denetçinin söylediklerinin doğru olduğu yönünde bir ön kabul oluşturmaktadır. Diğer üyeler için seçkin üyenin veya üyelerin söylediklerine katılmak, doğru karar almanın bir yöntemi olarak benimsenebilir. Bu şekilde karar vermek, grubun kendine aşırı güvenmesine de yol açabilmektedir. Literatürde ortak fikir önyargısı olarak adlandırılan (Bettinghaus vd., 2014: 40) bu durum, karar almada etkili olanların kendilerine aşırı güven duymalarına da yol açabilmektedir.

Günümüzde birçok denetçi ekip halinde çalışmakta ve bir koordinatörün koordinasyonunda denetimi ortak bir şekilde icra etmektedir. Genel olarak koordinatörler mesleklerine uzun yıllarını vermiş tecrübeli denetçilerden seçilmekte olup, tecrübeli denetçi doğal olarak denetim ekibi içinde seçkin bir yerde konumlanmaktadır. Ekip halinde yapılan işlerde kimin koordinatör olacağı, birçok denetim biriminin yönetmeliklerinde açıkça belirtilmektedir.

Türk kamu yönetim sisteminde yer alan denetim birimlerinde usta-çıraklık sisteminin örneklerinden olan üstatlık müessesesi, kendine geniş bir alan bulmaktadır. Yazılı bir kaynağı olmasa da gelenek olarak devam eden bu sistemde üstada saygı sadece iş yaşamında değil özel hayatta bile devam etmektedir. Zaten üstatlık hocalık anlamına geldiğinden, bu müessese denetçilerin kendilerinden önce mesleğe girmiş kimselerin daha bilgili ve hatasız olduğuna dair bir ön kabul hareket etmelerine yol açabilmektedir. Bu gelenek nispeten tecrübesiz denetim elemanlarının zaman zaman görüşlerini gizlemesine ya da kendine saklamasına neden olabilmektedir. Üstadın kullandığı kalıplaşmış bir iş yapma biçiminin taklit edilmesi ve üstadın kullandığı yöntemin doğru kabul edilmesi, serbest tartışma ortamına kapalı ve ortak fikir önyargısına uygun bir ortam yaratmaktadır (Long, 1997: 122).

1.3. Aşırı Güven Önyargısı

İnsanlar, özellikle karar alıcılar verdikleri kararın doğruluğuna gereğinden fazla güven duyar. Sahip oldukları mesleklerde tecrübeleri arttıkça yeteneklerine ve bilgilerine olan güvenleri de artar. Ancak karar alıcıların yeteneklerine ve bilgilerine olan bu güven genellikle abartılmaktadır. Zira karar vericiler aslında

düşündükleri kadar iyi değildir (Küçüksille ve Usul, 2013: 29). Yapılan çalışmalarda, insanların kendi bilgi ve yeteneklerini ortalamanın üzerinde görmeye, meslektaşlarının ya da ortaklarının yetenek ve bilgilerini ise olduğundan daha az görmeye eğilimli oldukları ortaya çıkmıştır. Özellikle kariyerlerine büyük aşamalar kaydederek gelmiş olan kişilerin, kendilerinin doğru karar alma yeteneklerine olan inancı, gerçekte var olan yeteneklerinden fazladır (Bettinghaus vd., 2014: 40).

Psikoloji alanında yapılan birçok çalışma insanların kendilerini diğer kişiler ile karşılaştırdıklarında; zekâ, araba sürme, çevreye uyum sağlama gibi yeteneklerde kendilerini diğerlerinden daha üstün görme eğilimine sahip olduklarını ortaya çıkarmıştır (Kahneman ve Tversky, 2000: 414). Ayrıca insanlar kendilerini diğer bireylerle karşılaştırdığında, iyiliklerin kendi başlarına geleceğini düşünürken, kötülüklerin diğer insanları daha fazla etkileyeceği düşüncesi taşır (Kitapçı, 2017: 99). Örneğin öğrenciler sınıf arkadaşları ile karşılaştırdıklarında gelecekte kendilerinin işten kovulma ya da boşanma olasılıklarını diğer arkadaşlarından daha az görmüştür (Thaler ve Sustein, 2008: 32). Bu olgu o kadar güçlüdür ki yapılan bir çalışma insanların büyük bir kaza atlattıktan sonra bile kendilerinin diğer sürücülerden karşılaştırmalı olarak daha iyi sürücü olduklarına inandıklarını göstermiştir (Prentice, 2000: 1613).

Kamuda denetim mesleğinde çalışanlar çok çeşitli aşamalardan geçerek mesleğe adım atmaktadır. Bu adımlar mesleki kamu personeli seçme sınavı, kurum sınavları ve mülakatları şeklinde yapılmakta ve binlerce kişinin katılımı ile gerçekleştirilmektedir. Tüm bu aşamalardan ve binlerce insanın arasından sıyrılıp mesleğe adimatana kamu sektörü denetçilerinde aşırı özgüven önyargısının gelişmesine uygun koşullar oluşabilir. Ayrıca denetçinin meslek yaşamı boyunca birçok başarılı işe imza atmış olması ve yaptığı işler sebebiyle takdir edilerek diğer meslektaşlarından öne çıkmış olması da bu önyargının ortaya çıkmasına neden olabilecektir. Nitekim yapılan bir çalışmada, geçmişte yaşanan başarıların cari dönemde ve yakın gelecekte verilen kararlar üzerinde aşırı güven önyargısından dolayı hatalara neden olabileceği ortaya konulmuştur (Hilary ve Menzly, 2006: 20). Bu yüzden aşırı güven önyargısı denetim mesleğinde dikkat edilmesi gereken bir husustur.

Aşırı güven, denetimlerde bulguya dair karşı kanıtın denetçi tarafından algılanmasını engelleyebilir. Ayrıca denetçi kendine olan aşırı güvenden dolayı karşı tarafın iddialarını ve söylemlerini ciddiye almayarak hataya düşebilir. Elinde büyük miktarda bilgi ve belge olduğunda ve karar vermenin nispeten zor olduğu durumlarda aşırı güven, denetçiye sığınacak güvenli bir liman olarak ortaya çıkar ve denetçiye hataya sürükler (Center for Audit Quality, 2014: 11).

1.4. Doğrulama Önyargısı

Doğrulama önyargısı hayatımızın çoğu anında karşımıza çıkan ve karar alma mekanizmalarımızı doğrudan etkileyen faktörlerden biridir. Doğrulama önyargısı insanların sahip oldukları inançlarını, beklentilerini ya da kendi savlarını doğrulayan kanıtların arayışında olmasıdır (Tekin, 2018:142). Bu yüzden doğrulama önyargısı, bir işin planlamasından bitirilişine kadar her aşamasının yanlış kurgulanmasına neden olabilmektedir (Fay ve Montague, 2014: 14).

Denetim görevi ifa edilirken denetlenen hakkında edinilen risk algısına paralel olarak denetime hazırlık çalışmaları kapsamında denetçinin kafasında oluşan fikirlere yönelik kanıt bulmaya çalışması, doğrulama önyargısının oluşmasına neden olur. Denetçi bu durumda kendi fikirleri ile aynı doğrultuda olan bilgiye daha çok önem verir ve bu da denetimin tarafsız olarak yürütülmesine ve objektif sonuçlara ulaşılmasını güçleştirir. Aslında bu önyargı iki taraflı da çalışabilmektedir. Hakkında denetçi nezdinde iyi intiba uyandıran ve güvenilen yöneticilerin olduğu bir birimde yönetimin açıklamaları denetçi için yeterli görülebilir ve bu da doğrulama önyargısının oluşmasına neden olabilir. Diğer taraftan iyi bir intiba oluşturmeyen yöneticilerin bulunduğu bir kuruluştaki denetçinin aklında oluşan ve makul şüpheden daha ileriye geçen kötü algıyı destekleyecek kanıtlar elde etmeye çalışması, hem kaynakların verimli kullanılamamasına hem de denetçi ve yönetim arasında huzursuzluk çıkmasına neden olabilecektir (Cassell vd., 2019: 29).

1.5. Ulaşılabilirlik Önyargısı

Ulaşılabilirlik önyargısı, karar alma mekanizmasının insan hafızasında yer alan en ulaşılabilir bilgiye dayalı olarak çalışması şeklinde tanımlanabilir. Bu önyargı, insanın karar alırken hafızasındaki en yakın ve en canlı bilgiyi kullanması ile ilgilidir (Taylor, 1982: 190, 195). İnsan, aklına ilk gelen bilgi ya da geçmişteki benzer olaylara ilişkin bilgilere dayanarak karar verme eğilimindedir (Tekin ve Temelli, 2020: 41).

Bu önyargı, denetimlerde profesyonel şüpheciliğin tam olarak uygulanmaması ile yani yönetim tarafından denetçiye sunulan bilgi ve belgelerin denetçinin karar alma mekanizmasında kullandığı en yakın ve canlı hatıra ile örtüşmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Denetçi böyle durumlarda hafızasından ilk çağırıldığı bilgi ve anılara gereğinden daha fazla doğruluk atfedecek ve denetimde hataya düşebilecektir. Nitekim yapılan çalışmalar ulaşılabilirlik önyargısının

yapılan denetim hatalarının büyük bir bölümünün tek başına sorumlusu olabileceğini göstermektedir (Kohandel vd., 2018: 78).

Denetçi bir denetimi yürütürken, aynı dönem içinde yaptığı bir önceki denetimin etkisinde kalabilir. Sahip olduğu iyi veya kötü ama yakın ve halen canlı olan tecrübeler, cari dönem denetimlerinde denetçinin karar alma mekanizmasını etkileyebilecektir (BDO, 2021: 30). Özellikle çabuk çözüm önyargısı ile birleştiği durumlarda denetimde hataya düşme olasılığı olabildiğince artar. Yakın son teslim tarihleri ile sınırlandırılmış bir denetçinin hızlanmak için elinde var olan bilgi ve belgelerle hareket etmesi, daha önceki pozitif denetim tecrübelerinden de etkilenip var olan, yakın ve canlı bilgileri karar alma mekanizmasında kullanması kaçınılmaz olacaktır (Glover vd., 2011: 7).

2. BİLİŞSEL UNSURLARIN KARAR ALMA MEKANİZMALARINA OLAN NEGATİF ETKİLERİNİN AZALTILMASI

Kamu sektöründe görev yapan denetçilerin karar alma mekanizmalarını negatif yönde etkileyebilecek, objektifliklerini ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek, denetimin kalitesini ve güvenilirliğini azaltacak etmenlerin ortadan kaldırılması, kamudaki yönetimin kalitesine ve kamusal hizmet sunumunun sürekli geliştirilmesine pozitif katkılar yapacaktır. Denetim görevi, kamu yönetiminden bağımsız düşünülemez ve kamu yönetiminin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmede, hataların tespiti ve gerekli önlemlerin alınmasında çok önemli bir fonksiyon olarak ortaya çıkmaktadır. Karar alma mekanizmalarını rasyonaliteye yaklaştırmış ve en uygun hale getirebilen denetçinin topluma sağlayacağı fayda kaçınılmaz olarak artacak, denetçiye toplumda duyulan güven de bununla doğru orantılı olarak yükselecektir. Denetçiler denetim görevlerini ifa ederken bazı önlemler alarak karar alma mekanizmalarını negatif etkilerden arındırabilir (Ardelean, 2013: 60). Bunların başlıcaları şu şekilde sıralanabilir:

Denetçi öncelikle karar alma mekanizmalarını etkileyen faktörlerin farkında olmalıdır. Denetçinin görevini ifa ederken karar alma mekanizmalarını etkileyebilecek bilişsel unsurların olduğunun farkında olması, bunlardan kaçınabilmesi için önemlidir. Denetçi bu sayede kendi kendine telkin yöntemi ile bu hususların varlığını kendine hatırlatabilir ve sistematik şekilde karar alma mekanizmasını rasyonaliteye yaklaştırabilir. Karar alma mekanizmalarındaki bu tuzaklardan kurtulmanın ilk yolu farkındalıktır. Karar alma mekanizmasının bir

şekilde kusurlu olduğunun farkında olan denetçi bunun yaptığı işe olan etkisini azaltmak için gerekli ve mantıklı yolları da kendisi bulabilecektir. Bu aşamada “Ne” ve “Neden” soruları doğru karar vermede kritik sorular olarak öne çıkmaktadır (COSO, 2012: 15). Denetçi karar alma mekanizmasına etki eden tüm önyargı ve kısa yolların farkında olarak onların olası negatif etkisini baştan azaltabilir.

Denetçi sağlam ve ayakları yere basan bir karar alma süreci uygulamalıdır. Denetçinin sonuca varırken izlediği yol ve yöntemler açık ve anlaşılır olmalıdır. Denetçinin karar alma mekanizması başından sonuna kadar şematize edilebilmeli ve vardığı sonuç uygun kanıtlarla desteklenebilir olmalıdır. Aldığı kararın dayandığı sebepleri açıklayabilen bir denetçi objektifliğini makul düzeyde koruyabilmiş, karar alma süreçlerini de şeffaf hale getirmiştir. Denetçi bunu yaparak karar alma mekanizmalarını etkileyebilecek unsurların da daha kolay farkına varabilecektir (Tysiac, 2014).

Denetçi denetim işi ve kaynak planlamasını iyi yapmalıdır. Denetim işi için yapılacak kaynak planlaması özellikle çabuk çözüm önyargısının giderilmesi ya da azaltılması için önemlidir. Yanlış yapılan planlama, kısıtlı kaynaklar denetim görevinin uzamasına ve önceden gerçekleştirilebilir bir son teslim tarihinin imkânsız hale gelmesine yol açabilir. Bu yüzden denetçi baştan planlamasını iyi yaparsa karar alma mekanizmalarını etkileyebilecek çabuk çözüm önyargısından arı bir şekilde görevini ifa edip sonlandırabilecektir. İyi bir planlama ile denetçiler, uygulayacakları denetim prosedürlerini yapacakları denetime uygun hale getirip denetim kalitesinden ödün vermeden zamandan kazanım sağlayabilecektir (Farr, 2017).

Denetim ekibinde serbestçe fikirlerin beyan edilebildiği bir ortam yaratılmalıdır. Ortak düşünce önyargısının azaltılabilmesi için grup içinde sağlıklı bir tartışma ortamının yaratılması önemlidir. Bu ortam, grup içinde erken ve fazla sorgulanmamış bir karar alınmasını engelleyecek ve böylece ortak düşünce önyargısının karar alma mekanizmasına sirayet etmesi engellenmiş olacaktır (Bettinghaus vd., 2014: 40).

Denetçinin ilk ulaştığı sonuç yine denetçi tarafından sorgulanmalı ve karşı görüşler dinlenmelidir. Denetçi denetim görevini ifa ederken sürekli olarak ulaştığı sonucun aksini gösterebilecek durumları düşünmeli ve buna dair kanıtlar aramalıdır. Tespit edilen sebep sonuç ilişkilerine yol açabilecek alternatif senaryoların var olup olmadığı sorgulanmalıdır. Örneğin bir muhasebe hesabında

dalganmaların bir sebepten ziyade birkaç sebebin birleşimi ile olabileceği akıldan çıkarılmamalı, buna dair ayrıntılı incelemeler yapılmalıdır (Glover vd., 2011: 33).

Ekip içindeki karşı görüşler çok önemlidir. Ekip halinde yapılan denetim görevinde ekip üyelerinin birbirlerinin yaptıkları işi ayrıntısı ile sorgulaması karar verme mekanizmasında oluşabilecek hatalara karşı önlem rolü oynamaktadır. Sorgulamalar ve karşı görüşlerin değerlendirilmesi ulaşılabilirlik önyargısını azaltmada etkin rol oynamaktadır. Ayrıca alternatif teorilerin tartışılması ve değerlendirmesi alternatif denetim kanıtları sunacağından doğrulama önyargısının giderilmesine de yardımcı olacaktır (Gambier, 2021: 12).

Denetçi hangi konuda eksik olduğunu ve neyi bilmediğini saptamalıdır. Denetçinin görev temelli bilgisi, karar alma mekanizmalarının iyileştirilmesinde önemli rol oynamaktadır. Denetim üzerine yapılan bir çalışmada, denetçilerin uzmanlık seviyelerinin artması ile karar alma mekanizmalarının kalitesi arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Aynı çalışmanın sonuçları, denetçilerin belli bir konuda eğitilmesinin, daha sonra o konuda yapacakları bir denetim görevinde daha önyargısız davranmalarında etkili olduğunu ortaya koymaktadır (Guiral vd., 2015: 115).

Premortem düşünce ile denetim işi analiz edilmeli ve olasılıkların üzerinde durulmalıdır. Premortem düşünce Garry Klein tarafından 2007 yılında geliştirilmiş ve bir yönetim aracı olarak kullanılmıştır. Bu düşünce tarzında yönetici ya da denetçi yaptığı görevin başarısızlıkla sonuçlandığını varsayarak geriye doğru hangi potansiyel faktörlerin bu başarısızlığa yol açacağını analiz etmektedir. Teori, insan beyninin geleceği tahmin etmekten ziyade geçmişini analiz etmede daha başarılı olduğu gerçeğinden yola çıkmaktadır. Bu tarz düşünce aşırı güven ve ortak fikir önyargısını azaltarak karar alma mekanizmalarının daha rasyonel bir şekilde işlenmesini sağlamaktadır (Jesudian, 2016: 1).

Örneğin denetim ekibine denetim sonuçlarını ne zaman raporlaştıracaklarının ve verilen son tarihe uyup uymayacaklarının sorulması halinde, ekip liderinin son teslim tarihine kadar raporlamanın kesinlikle yapılacağını söylemesine rağmen, denetim birimi başkanının son teslim tarihinde raporun yetiştirilememesi ihtimalini güçlü bir şekilde sorgulaması durumunda, denetim ekibi lideri ve ekibin üyeleri bu gecikmeye sebep olacak etmenleri geriye doğru düşünmeye başlayacak ve daha sonra bu etmenlere olasılık atfedebilecektir. Bunlara örnek olarak, denetim ekibi üyelerinin hastalanması, denetlenenin bilgi ve belgeyi geç ulaştırması, denetim

ekibi üyelerinden bir veya bir kaçının işten ayrılması, yerinde denetim yapılacaksa hava koşullarının kötüleşmesi, trafik sıkışıklığı vb. verilebilir. Bu analiz denetim ekibi liderine raporun son teslim tarihine yetişip yetişemeyeceği hakkında tekrar bir değerlendirme yapma fırsatı verecektir (BDO, 2021: 31).

Denetçi bilginin derinliğine inmeli, kanıtları iyi bir şekilde belgelendirerek farklı zamanlarda ve farklı kaynaklardan bilgi aldığına emin olmalıdır. Denetim esnasında ortaya çıkabilecek ulaşılabilirlik önyargısıyla mücadelede en önemli silah, kararların bilgiye dayalı olarak alınmasıdır. Ulaşılabilirlik önyargısı karar alırken hafızamızda yer alan ve aklımıza ilk gelen ve tam olgunlaşmamış çözümler dolayısıyla oluşur. Her ne kadar bilginin derinine inmek ulaşılabilirlik önyargısını tamamen önleyemese de bilgiye dayalı kanıtlar, rasyonel karar alma olasılığını güçlendirir. Ayrıca elde edilen bilginin ve uygun denetim kanıtlarının ve bunların karar alma mekanizmasında nasıl kullanıldığına iyi bir şekilde belgelendirilmesi, denetlenene ve denetim raporunun kullanıcılarına denetim görevinin objektif olarak ifa edildiğini göstermek açısından önemlidir (BDO, 2021: 30).

Denetçi her yeni denetim görevini bir öncekinden bağımsız şekilde değerlendirmelidir. Denetçi her yeni denetim görevine bir önceki denetimlerinden elde ettiği iyi veya kötü tecrübelerden arı bir şekilde başlayabilmelidir. Denetçinin denetlenenle yaşadığı iyi ya da kötü tecrübeler belli bir sektör, grup ya da kurum hakkında genellemelere yol açmamalıdır. Pozitif geçen bir denetim sonrasında aynı denetlenenin gelecek dönemlerdeki denetimlerinde aynı pozitifliği korumak, profesyonel şüphecilğe zarar verecektir. Denetçinin pozitif deneyimleri, önceki denetlenen için mevcut risk algısını sonraki denetimler için de veri kabul ederek, alternatif doğrulama metotları veya ayrıntılı incelemelere girişmesine engel olabilir ve görüşünün doğruluğunu negatif etkileyebilir (Glover vd., 2011: 12).

SONUÇ

Kamuda denetim görevi ifa eden denetçilerin, toplum içinde yer alan bireyler olarak karar alma mekanizmalarını bilişsel unsurların etkisi altında şekillendirebilmeleri, hayatın doğal akışının bir yansımasıdır. Günümüzde denetim görevinde standartların, otomasyonun ve bilgisayar destekli uygulamaların kullanımının artması, bilişsel unsurların karar alma mekanizmalarına etkilerinin azalmasına yardımcı olmaktadır. Ancak her ne kadar otomasyon, makine öğrenmesi vb. gelişmeler denetimlerde daha çok kullanılmaya başlansa da halen insan unsuru denetim görevinde başat bir konuma sahiptir.

Denetçinin bilişsel önyargı ve unsurlardan arı bir şekilde denetim yapabilmesi, öncelikle denetçinin karar alma mekanizmalarını etkileyen faktörlerin farkında olmasından geçmektedir. Denetçinin denetimin her safhasında bu faktörlerin bilincinde olması ve bu tür bir sorgulamayı kendi kendine yapabilmesi, denetimin ve çıktılarının sıhhati için önemlidir. Verilen her kararın tekrar sorgulanması ve bunun periyodik aralıklarla yapılması denetimin kalitesini artıracak ve elde edilen katma değer de yükselecektir. Aynı şekilde denetimin kalitesinin artırılması için denetçi sağlam ve ayakları yere basan bir karar alma süreci uygulamalıdır. Denetim süreci her düzeyde modellenabilir ve uygun gerekçelerle desteklenebilir olmalıdır. Denetçi için yapılacak işin kaynak planlamasının doğru yapılması da önemli bir husustur. Kaynak planlaması iyi yapılmış bir denetim süreci hem denetimin kalitesini artıracak hem de bilişsel önyargıların müdahalesine izin vermeyecektir. Kaynak planlamasının iyi olması, zamanlama ile ilgili problemi ortadan kaldıracak, işin üstün körü ve acele yapılmasına izin vermeyecektir.

Bunlara ek olarak fikirlerin serbestçe beyan edilebileceği ortamları oluşturabilen bir denetim ekibi, kendi içinde ortaya çıkan her fikri rahatça sorgulayabilecek, bu sorgulamalar da rasyonel karar verme olanaklarını artıracak ve çokça karşılaşılan ortak fikir önyargısına karşı etkili bir araç olacaktır. Ayrıca denetçinin ilk ulaştığı sonucun yine denetçi tarafından sorgulanması ve karşı görüşlerin dinlenmesi, neden sonuç ilişkisinin daha doğru bir şekilde kurulmasına yardımcı olacak, daha doğru sonuçlara ulaşılmasına katkı sağlayacaktır.

Denetim sürecinde karar alma mekanizmalarına etki edebilecek bilişsel unsurların ve önyargıların etkilerinin minimize edilmesinde denetçinin ne konuda eksik olduğunu ve neyi bilmediğini saptaması da etkili bir önlem olarak ortaya çıkmaktadır. Bu saptamalardan sonra ortaya çıkacak bir eğitim ihtiyacının karşılanması ile denetçi bilmediği ya da az bildiği konularda bilgi düzeyini artıracak ve denetime ve denetlenen konuya ilişkin yaklaşımını daha uygun hale getirebilecektir.

Ayrıca denetim özelinde geriye dönük ve başarısızlık üzerine yapılacak bir beyin fırtınası ile denetim işi analiz edilerek ve başarısızlığa yol açabilecek olasılıkların üzerinde durulması denetim sürecinde ortaya çıkabilecek olumsuz faktörlere karşı önlem almaya, hazırlıklı olmaya ve özellikle aşırı güven önyargısının baskılanmasına yarayacaktır.

Denetçinin bilişsel önyargılar ile mücadelede en önemli silahlarından biri de denetim kanıtlarının iyi bir şekilde belgelendirilmesi, belgelendirilen bilginin derinliği, farklı zamanlarda ve farklı kaynaklardan alınmış olmasıdır. Belgelendirme ve bilgi derinliği, denetimin objektifliği sorgulandığı zaman bu sorgulamaya verilecek en iyi cevap olacaktır.

Son olarak denetçinin her yeni denetim görevini bir öncekinden bağımsız şekilde değerlendirmesi, birçok bilişsel önyargının denetim işine müdahalesine engel olacaktır. Denetçinin her işi bağımsız olarak değerlendirmesi yakın dönemdeki olumlu ya da olumsuz tecrübelerin cari işi etkilemesine engel olacak, yapılabilecek genellemeleri de önleyecektir.

Denetimdeki risk değerlendirmesi, denetim usullerine karar verme, denetim planlaması, kaynak planlaması, kontrollerin değerlendirilmesi, denetimin belgelendirilmesi ve denetim kanıtlarının elde edilmesi gibi hemen hemen her alanda denetçinin karar vermesi gereken kritik noktalar bulunmaktadır. Raporlamaya kadar olan süreçte birçok karar alma durumunun mevcut olması, aslında bilişsel önyargı ve kısa yolların denetçinin kararında ne kadar etkili olabileceğinin de kanıtıdır. Bu yüzden gerek mesleğe yeni başlamış gerekse meslekte çok uzun yıllara dayalı tecrübelere sahip olsun, denetçiler kendilerini potansiyel olarak etkileyebilecek bu önyargı ve kısa yollardan uzak tutmaya çalışmalıdır. Kamusal denetim devletin gelirlerini, halkın vergileri ile finanse ettiği kamu harcamalarını ve idarede görev alanların iş ve işlemlerini kontrol etme gibi önemli fonksiyonlara sahiptir ve ürettiği katma değer toplumun her kesimine fayda sağlamaktadır. Bu faydanın artırılması, denetimin objektif ve doğru yapılmasından geçer. Bilişsel önyargılar ya da kısa yolların müdahalesine uğramış her denetim görevi ve her rapor, oluşacak toplam faydada eksilmelere yol açacaktır.

KAYNAKÇA

- Ardelean, A. (2013), Auditors' Ethics and Their Impact on Public Trust, *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 92: 55-60.
- BDO (2021), Professional Judgment at BDO, [https://www.bdo.com/getattachment/198ba5bf-ca06-4d31-a852-7d8b32416f5c/attachment.aspx?BDO-Professional-Judgment-Framework-\(Conceptual-Guide\)-\(1\).pdf](https://www.bdo.com/getattachment/198ba5bf-ca06-4d31-a852-7d8b32416f5c/attachment.aspx?BDO-Professional-Judgment-Framework-(Conceptual-Guide)-(1).pdf), (Erişim Tarihi: 13.04.2021).
- Bettinghaus, B., Goldberg, S. and Lindquist, S. (2014), Avoiding Auditor Bias and Making Better Decisions, *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 25: 39-44.
- Cassell, C. A., Dearden, S., Rosser, D. and Shipman, J. E. (2019), The Effect of Confirmation Bias on Auditors' Risk Assessments: Archival Evidence, <https://ssrn.com/abstract=3162317>.
- Center for Audit Quality (2014), Professional Judgment Resource, Washington, DC.
- Ehrlinger, J., Readinger, W.O. ve Kim, B. (2016), Decision-Making and Cognitive Biases, *Encyclopedia of Mental Health*.
- EFAA (2019), Evidence on The Value of Audit For SMEs in Europe, Perspectives of Owner-Managers, Company Accountants and Directors European Federation of Accountants and Auditors for SMEs.
- Fay, R. ve Montague, N. R. (2014), Witnessing Your Own Cognitive Bias: A Compendium of Classroom Exercises, *Issues in Accounting Education*, Forthcoming, <https://ssrn.com/abstract=2461275>.
- Farr, L. (2017), How to Improve Audit Planning Effectiveness and Efficiency, <https://www.journalofaccountancy.com/news/2017/jun/improve-audit-planning-effectiveness-efficiency-201716722.html>.
- Gaa, J.C. (1992), The Auditor's Role: The Philosophy and Psychology of Independence and Objectivity, *Auditing Symposium XI: Proceedings of the 1992, Deloitte & Touche/ University of Kansas Symposium on Auditing Problems*, pp. 007-043.
- Gambier, A. (2021), Banishing Bias? Audit, Objectivity and the Value of Professional Skepticism, <https://www.accaglobal.com/vn/en/professional-insights/global-profession/banishing-bias.html>, (Erişim Tarihi: 12.04.2021).
- Glover, S., Prawitt, D., Ranzilla, S., Chevalier, R. ve Herrmann, G. (2011), Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting: The KPMG Professional Judgment Framework, KPMG Monograph.
- Glover, S. and Prawitt, D. (2012), Enhancing Board Oversight: Avoiding Judgment Traps and Biases. Monograph Distributed by COSO.

- Guiral, A., Rodgers, W., Ruiz, E. and Gonzalo-Angulo, J.A. (2015), Can Expertise Mitigate Auditors' Unintentional Biases?, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Elsevier, 24(C): 105-117.
- Hilary, G. and Menzly, L. (2006), Does Past Success Lead Analysts to Become Overconfident? *Management Science*, Forthcoming, INSEAD Working Paper, <https://ssrn.com/abstract=1753771>.
- Kahneman, D. and Tversky, A. (Eds.) (2000), *Choices, Values, and Frames*, Cambridge University Press.
- Karavardar, A. ve Karavardar, G. (2017), Denetim Kararlarını Etkileyen Bilişsel Önyargılar, *YDÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, X(1): 26-48.
- Kitapçı, İ. (2017), Rasyonaliteden İrrasyonaliteye: Davranışsal İktisat Yaklaşımı ve Bilişsel Önyargılar, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 3 (1): 85-102.
- Kohandel, Z., Talebnia, G. and Nikoomaram, H. (2018), The Role of Auditors' Biases and Decision Making on Errors with a Cognitive Approach in Capital Market (A Case Study: Securities and Exchange's Certified Auditors), *Iranian Journal of Finance*, 2(2): 59-82.
- Küçükşille, E. ve Usul, H. (2013), Bilişsel Önyargılar ve Yatırımcı Kararlarına Etkileri, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(4).
- Long, J. (1997), The Dark Side of Mentoring, *The Australian Educational Researcher*, 24, 115-133.
- Nelson, M. ve Tan, H. (2005), Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective, *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 24: 1.
- Prentice, R. (2000), The SEC and MDP: Implications of the Self-Serving Bias for Independent Auditing, *Ohio State Law Journal*, 61.
- Tekin, B. (2018), Bilişsel Önyargı ve Hevristik Bağlamında Finansın İnsani Boyutu Olarak "Davranışsal Finans": Bir Literatür İncelemesi ve Derleme Çalışması, *Uluslararası İnsan Çalışmaları Dergisi*, 1(2): 35-62.
- Tekin, B. ve Temelli, F. (2020), Finansal Kararlarda Önyargılar ve Hevristikler. *Davranışsal Finans Homo Economicus*, Psikoloji, İrrasyonalite, Mehmet Fatih Buğan (der.), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Thaler, R. H. and Sunstein, C. R. (2008), *Nudge: Improving Decisions About Health, Wealth and Happiness*, Yale University Press.
- Tysiac, K. (2014), Five Elements of Effective Judgment Process for Auditors, <https://www.journalofaccountancy.com/news/2014/aug/201410836.html>.

COGNITIVE FACTORS THOSE MAY AFFECT DECISION MAKING PROCESS OF PUBLIC AUDITORS AND WAYS TO MITIGATE POTENTIAL NEGATIVE EFFECTS

Murat Erinç BAYRAKCI

EXTENDED ABSTRACT

The objective of this study is to unveil cognitive biases and shortcuts that may affect decision-making processes of public auditors by conducting literature review and to analyze ways to mitigate effects of cognitive factors on audits.

An auditor can have many possible cognitive biases and shortcuts, and some of these may affect audit activities (Bettinghaus et al., 2014: 40). These biases are rush to solve bias, groupthink bias, overconfidence bias, confirmation bias and availability bias respectively. Rush to solve bias arises when auditors are under pressure to decide rapidly (Center for Audit Quality, 2014: 12). Groupthink bias emerges when the members of an audit team prefer to be silent and not to express opinion or be pressured not to make a remark (Bettinghaus et al., 2014: 40). Overconfidence bias arises when people over rely on correctness of their decisions (Küçüksille ve Usul, 2013: 29). Confirmation bias is someone's search for evidence that support his/her beliefs, expectations or claims (Küçüksille ve Usul, 2013: 29). Finally, availability bias can be defined as a situation when someone takes decision on the basis of the most available information in the mind (Taylor, 1982: 190, 195). This bias is related to the use of immediate examples stored in brain.

Primarily, auditors should be aware of cognitive factors that may affect decision making processes during an audit, which should be free from and clear of cognitive biases. In each step of an audit, auditors should keep cognitive factors in mind and question themselves for sound audits and results. Questioning every decision repeatedly and periodically will improve the quality of work done and add value. Similarly, auditors should conduct a solid decision-making process for improving the quality. Audit process should be modelable and supportable by proper justifications. For the auditor, resource planning is at utmost importance. Well-planned resource allocation both improves quality of audit and prevent interference of cognitive biases. Feasible resource planning resolve timing problems and hedge against rush to do something.

Additionally, an audit team where members express their opinions freely will lead to questioning of ideas and create an environment safeguarded against groupthink. In addition, auditors should be aware of his/her own deficiencies and drawbacks to minimize the effects of cognitive factors. Furthermore, analyzing every step of audit activities by brainstorming with retrospective thinking based on failure will help to depress overconfidence bias, in that way, auditors become prepared against potential failures. One of the most effective tools to be used against cognitive biases for an auditor is audit evidence as well as their content and quality. Finally, auditors should approach every other audit mission separately and thus prevent interference of any cognitive bias in decision-making processes and overall quality of audit.