

Denetim Zorluğu ile İlişkili Faktörlerin Araştırılması: BİST'te Bir İnceleme

Neriman YALÇIN¹

Özet

Bu çalışmada, denetim faaliyetlerini karmaşıklaştıran, denetçinin bir görüşe varmasını olumsuz yönde etkileyebilen ve nihayetinde denetim kalitesini etkileyen bir kavram olarak denetim zorluğu konusu ele alınmıştır. Çalışmanın amacı, denetim zorluğu kavramının ele alınması ve denetlenen işletme, denetim firması ve denetçiye ait niteliklerin denetim zorluğu ile olası ilişkilerinin incelenmesidir. Bu amaç çerçevesinde, üç farklı finansal tablo kalemi ve finansal olmayan bir değişken olan denetim raporu gecikmesi ile ölçülen, toplam dört denetim zorluğu ölçütü bağımlı değişken olarak kullanılmıştır. Çalışmanın bulguları, denetlenen işletmeden kaynaklanan faktörlerin, denetim zorluğunu daha fazla etkilediğini göstermiştir. Bulgulara göre, finansal tablo kalemleri ile ölçülen denetim zorluğu göstergeleri, en fazla denetlenen işletmenin borçluluk, büyüme ve piyasa değerlerinden etkilenmektedir. Diğer yandan, denetim zorluğu ile ölçülen denetim zorluğu göstergesinin ise, en fazla denetim firması ve denetçiden kaynaklanan araştırma değişkenlerinden etkilendiği tespit edilmiştir. Söz konusu bulgular, denetimi zorlaştıran faktörlerin tespit edilmesi, denetim riskinin azaltılması ve denetim kalitesinin artırılması konusunda denetim araştırmalarına yardımcı olabilecektir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Kalitesi, Denetim Zorluğu, Denetim Raporu Gecikmesi, Denetim Riski, Denetçi Özellikleri

A Study on the Investigation of Factors Related to Audit Difficulty: A Review on BIST

Abstract

This study focuses on audit difficulty as a concept that complicates audit activities, can hinder the auditor's ability to form an opinion, and ultimately affects audit quality. The aim of the study is to examine the concept of audit difficulty and its relationships with the qualifications of the audited company, audit firm and auditor in Türkiye. Three financial statement items commonly linked to audit difficulty in the literature and four dependent variables based on audit report delay were analyzed. Findings reveal that the factors related to the audited company significantly influence audit difficulty, particularly financial statement items such as indebtedness, growth, and market capitalization. On the other hand, other research variables linked to the audit firm and auditor were found to have a greater effect on audit difficulty measured through audit report delay. These findings may help audit research to identify the factors that make the audit difficult, to reduce audit risk and to improve audit quality.

Keywords: Audit Quality, Audit Difficulty, Audit Report Lag, Audit Risk, Auditor Characteristics

1. GİRİŞ

Yatırımcıların işletmelerin mali durumları hakkında yöneticilere göre daha az miktarda bilgiye sahip olmaları nedeniyle bilgi asimetrisi ortaya çıkmaktadır. Bilgi asimetrisi, finansal piyasalarda işlem yapanlar için güven sorunu teşkil etmektedir. Bu nedenle yatırımcılar ve diğer ilgili taraflar, şirketlerin raporladıkları finansal bilgilerin

Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 06/09/2024 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 26/12/2024

¹ Doç.Dr., Adana Alparslan Türkeş Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Adana/Türkiye, nerimanyalcin@tu.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0002-2196-4779>

Atf (Citation): Yalçın, N. (2025). Denetim zorluğu ile ilişkili faktörlerin araştırılması: BİST'te bir inceleme. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 5(1), 99-115.

doğruluğu konusunda güvence talep etmektedir. Denetim firmaları, sağladıkları denetim ve güvence hizmetleri ile piyasalardaki bilgi asimetrisinin azaltılmasına aracılık etmektedir. Denetim ise; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır (Güredin, 2000).

Muhasebe bilgisine ihtiyaç duyanlar açısından, denetim faaliyetleri; bilgi asimetrisinin azaltılmasını sağlayan, yatırımcıların bilgi ve doğrulama ihtiyacını karşılayan, finansal piyasaların etkin ve güvenilir şekilde faaliyetlerini sürdürmesini sağlayan önemli bir süreçtir. Denetim kapsamında yürütülen çalışmalar, denetlenen şirketin finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı hakkında bir güvence vermek amacıyla yapılmaktadır (Oktay, 2013). Bu önemli işlevler yerine getirilirken, yürütülen denetim faaliyetlerinin niteliği, yoğunluğu, karmaşıklığı ve kalitesi denetlenen finansal bilgilerin güvenilirliğini etkilemektedir. Bu nedenle yürütülen denetim faaliyetlerinin kalitesi, sermaye piyasası katılımcılarının ihtiyaç duyduğu güveni sağlamada ve ekonomik kaynakların etkili kullanımında önemli bir rol oynamaktadır (Wallman, 1996; Coffee, 2001; Monroe ve Tan, 1997; Kilgore ve diğerleri, 2011). Günümüz ekonomik işlemlerinin karmaşıklığı, paydaşlar, yöneticiler ve potansiyel yatırımcılar arasındaki coğrafi ve uzmanlık alanlarının uzaklığı, zaman ve uzmanlık ayrımı, denetçileri ve denetim sürecini modern ekonomik sistemin devamlılığı için zorunlu kılmıştır (Sulanjaku ve Shingjergji, 2015).

Denetimden geçirilmiş finansal tablolar; başta yatırımcılar, şirket yönetici ve çalışanları, ilgili kamu kurum ve kuruluşları, düzenleyici otoriteler ve kredi kuruluşları olmak üzere pek çok piyasa katılımcısının alacağı kararlara dayanak oluşturmaktadır (KGK, 2023). Tüm denetim faaliyetleri, ekonomik kuruluşlar tarafından sağlanan finansal tabloların raporların doğruluğuna ilişkin görüş sağlayarak mali bilgilerin güvenilirliğini artırmaktadır. Finansal tablolar, yatırım kararlarında önemli rol oynamaktadır. Bu nedenle, tabloların güvenilirliği daha fazla yatırım, daha fazla büyüme ve karlılığı beraberinde getirmektedir. Denetim sadece yatırımcılar için değil, denetlenen işletmeler için de önemli faydalar sağlamaktadır. Şeffaf, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgiler; şirketlerin borçlanma ve öz kaynak maliyetlerini de düşürerek şirketlere de fayda sağlamaktadır. Denetim; işletmenin sürekliliğine, istihdam oranlarının artırılmasına, ekonomik istikrarın ve arz güvenliğini sağlanmasına ve böylece piyasa katılımcıları açısından sağlıklı bir ekosistem oluşturulmasına katkıda bulunmaktadır (KGK, 2023).

İşletmenin sağlıklı bir şekilde yönetilmesinde önemli bir etkiye sahip olan denetim faaliyetlerini, etkileyen birçok faktör bulunmaktadır (Koca, 2023). 2000'lerin başlarından itibaren muhasebe skandalları ile birlikte ortaya çıkan ve tüm dünyayı etkileyen küresel finansal krizlerden sonra; gerek işletme içi gerekse işletme dışı finansal tablo kullanıcıları tarafından finansal bilgi, finansal raporlama ve denetim faaliyetlerini etkileyen faktörlere yönelik araştırmalar artmıştır (Yıldız ve Atış, 2022). Denetim faaliyetlerini etkileyen bu faktörler, denetlenen işletmeden ve denetleyenden (denetim firması ve/veya denetçi) kaynaklanan faktörler olabilmektedir. Denetlenen işletmenin sektörü, finansal yapısı, işletme büyüklüğü, işletmenin iç denetim sistemi, kaynak dağılımı, varlık çeşitliliği gibi faktörler denetlenen işletmeden kaynaklı faktörlere örnek verilebilmektedir. Denetleyen firmanın ulusal veya uluslararası yapıya sahip olması, firma büyüklüğü, denetçi tecrübesi, sektörel tecrübe ve denetçi cinsiyeti gibi faktörler de denetim firmasından veya denetçiden kaynaklı faktörlere örnek olarak sayılabilmektedir. Tüm bu faktörler bir arada değerlendirildiğinde denetim faaliyetinin yürütülmesinde bazı güçlükler ortaya çıkmaktadır (Wright ve Wu, 2018). Bu güçlüklerden biri de “denetim zorluğu” kavramı ile ifade edilmektedir.

Denetim zorluğu kavramı, bir denetçinin denetim görevi sırasında karşılaşılabileceği zorlukları ve engelleri ifade etmektedir. Söz konusu zorluklar veya engeller, denetlenen işletmeden veya denetleyenden kaynaklanabilmektedir. Bu zorlukların, denetçilerin karar verme performansını etkilediği varsayılmaktadır (Bonner, 1994). Literatürde denetim zorluğu; denetlenen işletmelerin finansal kalemlerinin büyüklüğü, finansal oranları, denetim riski, denetim raporu gecikmesi, işletmelerin finansal bilgilerinin karmaşıklığı gibi değişkenlerle ölçülmüştür. Stoklar, ticari alacaklar (Bell ve Tabor, 1991; Dopuch ve diğerleri, 1987; Monroe ve Teh, 1993; Johl ve diğerleri, 2007; Karacaer ve Özek, 2010) ve borçlar (Dopuch ve diğerleri, 1987) denetim zorluğunun

ölçülmesinde en sık kullanılan finansal göstergeler olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, denetim zorluğu daha çok denetçinin denetim faaliyetleri esnasında karşılaştığı denetlenen firmadan kaynaklanan durumlar için kullanılmaktadır.

Simunic (1980) ve Boon ve diğerleri (2005), Tuttle ve Vandervelde (2007) ve Cohen ve Leventis (2013) çalışmalarında; bazı hesap bakiyeleri ve işlem gruplarının denetim için daha fazla zaman ve çaba gerektirmesi ve karmaşıklığa sebep olmaları nedeniyle denetim zorluğunun bir ölçüsü olarak kabul etmektedir. Literatürde incelenen çalışmalarda, karmaşıklık ölçümleri genellikle stoklara ve alacakların yoğunluğuna dayanmaktadır, çünkü bu varlıkların denetimi önemli değerlendirme ve doğrulama çalışmalarını ve dolayısıyla ek denetim çabalarını içermektedir. Corte-Real (2019), alacak hesaplarının satışlara oranı ne kadar yüksek olursa şartlı görüş alma ihtimalinin de o kadar yüksek olacağını ileri sürmüştür. McKeown ve diğerleri (1991), Louwers (1993), Louwers (1998), Johnson ve diğerleri (2002), Asthana (2014), Whitworth ve Lambert (2014), Yaacob ve Mohamed (2021), Bimo, ve Sari (2022), Hendi ve Storus (2023) araştırmalarında denetim raporu gecikmesini denetim zorluğunun ölçütü olarak görmektedir. Denetim zorluğu ek saha çalışması gerektirdiği için denetim raporu gecikmesi ile ölçülebileceği varsayılmaktadır. Denetim iş yükü genellikle denetlenen birimin büyüklüğüne ve işin karmaşıklığına göre belirlenir. Denetim zorluğu, denetçinin borsada işlem gören şirkete aşinalığı ve maddi doğruluk testleri yürütmenin zorluğuyla ilgili olarak da ölçülebilmektedir. Sun ve Guan (2024), denetimde belirsizliklerin işletmelerin ticari faaliyetlerinde risklere yol açtığı ve sonrasında denetim zorluğunu ve denetim risklerinin arttığını ortaya koymuştur. Görüldüğü gibi, literatürde denetim zorluğunu etkileyen çeşitli faktörler ele alınmıştır.

Bu çerçevede araştırma problemi, Türkiye örneğinde denetim zorluğu kavramının ve denetim zorluğu ile ilişkili olası faktörlerin incelenmesidir. Bu incelemenin önemi, denetim zorluğuna neden olan faktörlerin daha net bir şekilde belirlenmesi amacıyla stratejiler geliştirilmesi ve kaliteli denetime ulaşılması idealidir.

Araştırma problemi kapsamında denetim zorluğu ile ilişkili faktörler; denetlenen işletmeden, denetleyen işletmeden ve denetçiden kaynaklanan faktörler olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Çalışmanın amacı, denetlenen işletme, denetleyen işletme ve denetçiye ait niteliklerin denetim zorluğu ile olası ilişkilerin incelenmesidir. Bu amaçla öncelikle, literatürde denetim zorluğu olarak kabul edilen ölçütler ele alınmış ve bu ölçütlerle ilişkili olması muhtemel bazı göstergeler analiz edilmiştir.

Öncelikle çalışmanın takip eden kısmında literatür araştırması yer almaktadır. Çalışmanın araştırma kısmında ise literatürden edinilen denetim zorluğu ölçütleri ve bu ölçütlerle ilişkili olduğu düşünülen nicel ve nitel göstergeler istatistiki analiz yöntemleri ile test edilerek, Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren işletmelerin denetim zorluğu konusundaki durumu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışma sonuç ve değerlendirme ile tamamlanmıştır.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürde denetim kalitesini, denetimin niteliğini, denetimi etkileyen faktörleri araştıran çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Denetim zorluğunun anahtar kelime olarak veya değişken olarak kullanıldığı araştırma sayısı ise daha az sayıdadır. Bu kapsamda, literatür araştırmasında, ulusal ve uluslararası araştırmalardan denetim zorluğu kavramını araştırma sorusu, değişken ve anahtar kelime olarak kullanan çalışmalar incelenmiştir. Bu çalışmalarda, denetim zorluğu ile denetim kalitesi, kar yönetimi, denetçi yargısına duyulan güven, denetçi görüşü, gerçeğe uygun değer, denetim kalitesi ve mali kalemler gibi değişkenlerle arasındaki ilişkilerin test edildiği görülmüştür.

Denetim zorluğu ile denetim kalitesi arasındaki ilişki araştıran Wright ve Wu (2018), denetçi görev zorluğunun olumsuz denetim sonucuna neden olduğu bulgusuna ulaşmıştır. Ayrıca denetim zorluğunun denetçilerin kontrolü dışındaki faktörleri daha çok öne çıkardığı tespit edilmiştir. Denetim zorluğu ile kazanç kalitesi arasındaki ilişkiyi araştıran çalışmalardan Karacaer ve Özek (2010), denetim zorluğu ve kar yönetimi arasında anlamlı bir ilişki tespit edemezken; Kara ve Tuna (2018), denetim zorluğu ile kar yönetimi arasında pozitif korelasyon bulmuştur. Bu bulgular, denetim zorluğunun denetçinin kar yönetimini tespit etme yeteneğini azalttığını ve ayrıca denetim zorluğu arttıkça kar yönetimi davranışının da arttığı şeklinde yorumlanmıştır.

Denetim zorluğunun denetçi yargısına duyulan güvene etkisini ölçmek için Chung ve Monroe (2002) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, denetçi tarafından algılanan görev zorluğu arttıkça denetçi yargısına güveninin azaldığını tespit etmişlerdir. Bir başka çalışmada Soleimaniamiri, ve Mahmoudkhani (2019) tarafından denetim zorluğu, gerçeğe uygun değer denetiminin kalitesini etkileyebileceği bulgusuna ulaşılmıştır. Denetim görüşü ile ilgili yürütülen bir çalışmada ise, He ve diğerleri (2021) tarafından, denetim zorluğu ile denetim görüşleri arasında negatif ilişki tespit edilmiştir.

Mali tablo kalemleri ile denetim zorluğu arasındaki ilişkileri araştıran çalışmada, Louwers (1998), mali tablo kalemlerindeki niceliksel büyüklüklerin daha uzun denetim raporu gecikmelerine neden olduğu, gecikmelerinde işletmenin sürekliliğiyle ilgili görüşlerle ilişkili olduğunu bulmuştur. Ancak, denetim zorluğunun genel düzeyini veya sektöre özgü daha kapsamlı denetim prosedürlerinin kontrol edilmesi gerektiğini savunmaktadır. Huang ve diğerleri (2014), karmaşık ve ilişkili taraf işlemlerinin, mali raporlamayı manipüle etmek için gerekçe ve kolaylık sağlayabileceği ve bu durumun da denetim zorluğunu artıracaklarını tespit etmiştir. Hendi ve Storus (2023) ise araştırmalarında, daha fazla denetim karmaşıklığının, şirket büyüklüğü ve borç-öz sermaye oranı ve zarar durumu ile ilişkili olduğunu, bu ilişkinin denetim gecikmelerine yol açtığını ortaya koymuştur.

Andriani ve Nursiam (2017), Oekhudin (2018) ve Nindita ve Nirwana (2023), denetim zorluğunun sonuçlarını araştırdıkları çalışmalarında, denetim zorluğu ve denetim riskindeki artışların denetim maliyetlerine yansıdığını tespit etmişlerdir. Andriani ve Nursiam (2017) ve Nindita ve Nirwana (2023), denetim zorluğu ne kadar yüksek ise o kadar yüksek düzeyde karmaşık denetim faaliyeti yürütüldüğü bu durum da denetim ücretlerinde artışa neden olduğunu ortaya koymuşlardır. Meyer ve diğerleri (2006), Seabright ve diğerleri (1992) ve Fichman ve Levinthal (1991), denetim ne kadar zorsa, ilişkiye özgü bilgi alışverişinin de o kadar muhtemel olduğunu ileri sürmektedir. Fang (2019)'a göre ise, denetim maliyeti, denetim iş yükü ve denetim zorluğuyla anlamlı ve pozitif yönde ilişkilidir.

Naiker ve diğerleri (2024), denetim zorluğunu mali kalemlerle ölçtükleri araştırmalarında, denetim zorluğunun derecesini maddi olmayan varlıkların yoğunluğuna dayalı olarak ölçmüştür. Liao ve diğerleri (2024), şirket büyüklüğünü toplam aktiflerin tutarsal büyüklüğü ile ölçmüşlerdir. Çalışmada, toplam aktiflerle ölçülen şirket büyüklüğü arttıkça, denetim zorluğunun da arttığı sonucuna ulaşılmıştır. Meyer ve diğerleri (2006)'ne göre, denetlenen işletmenin bağlı şirket sayısı ve yabancı bağlı kuruluş sayısı arttıkça denetim zorluğunun da artacağı, müşteri ile denetçi arasındaki organizasyonlar arası bağların artacağı ve dolayısıyla olumlu görüşe dönüşme olasılığının artacağı varsayılmaktadır. Araştırmaya göre, paylaşılan bilgi ne kadar büyük olursa, örgütler arası ilişki o kadar güçlü olur ve şartlı görüşün ortadan kalkması olasılığı da o kadar artmaktadır. Johnson ve diğerleri (2002) ve Asthana (2014) araştırmalarında bazı sektörlerin denetlenmesinin diğerlerinden daha zor olduğuna dair ampirik kanıtlar bulmuştur.

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, denetlenen işletme, denetleyen işletme² ve denetçiye ait niteliklerin denetim zorluğu ile olası ilişkilerinin incelenmesidir. Bu amaç çerçevesinde çalışmada, literatürde denetim zorluğu olarak kabul edilen ölçütler ele alınmış ve bu ölçütlerle ilişkili olması muhtemel bazı göstergeler analiz edilmiştir. Literatürde denetim araştırmalarında kullanılan değişkenler incelenerek araştırma hipotezleri oluşturulmuştur. Yürütülen araştırmanın örneklem ve hipotezleri ile elde edilen bulgular takip eden bölümde açıklanmıştır.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın örneklemi, BİST Tüm'de listelenen işletmelerden 2023 yılı finansal raporları yayınlanmış olan işletmeler oluşturmaktadır. BİST Tüm'de 15 Haziran 2024 tarihi itibarıyla 541 işletme listelenmektedir. Söz konusu işletmelerden finansal sektörde yer alanlar ve 01 Haziran 2024 tarihi itibarıyla 2023 yılı finansal raporları

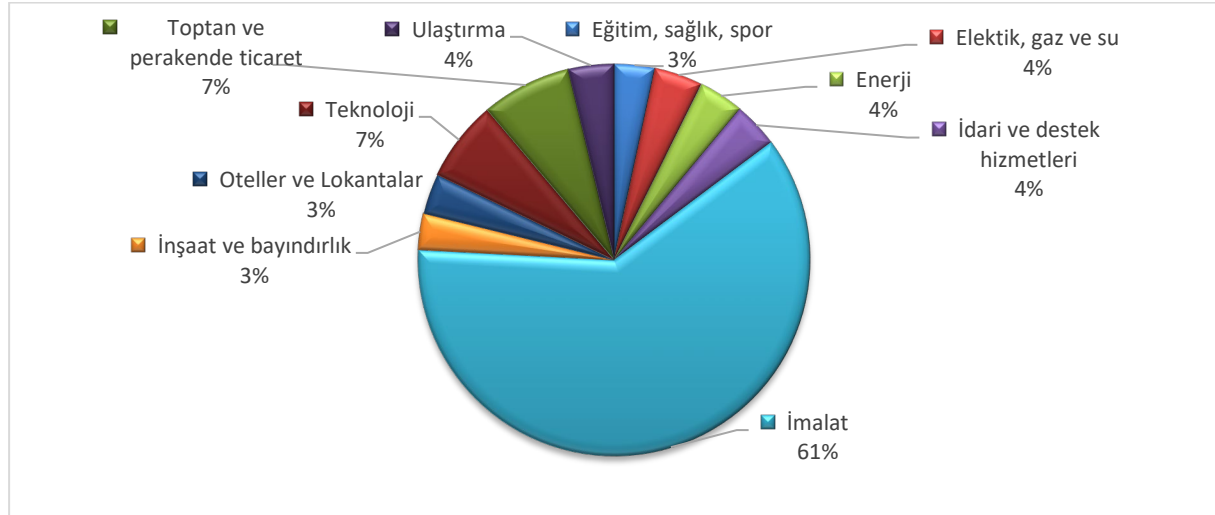
² Buradan itibaren denetim firması olarak anılacaktır.

yayınlanmayanlar çıkarılmıştır. Nihai örneklem 286 BİST işletmesi ve veri seti 286 şirket/yıl verisinden oluşmakta olup, Tablo 1’de gösterilmiştir. Nihai örneklem BİST Tümü’nün yüzde 52’sini temsil etmektedir.

Tablo 1. Örneklem Tablosu

Bist Tümü	Mali şirketler	2023 raporları yayınlanmayanlar	Nihai örneklem	Örneklem temsil yüzdesi
541	136	119	286	%52

Şekil 1, örneklemin sektörel dağılım grafiğini göstermektedir. Buna göre, örneklem on (10) farklı sektörden oluşmaktadır. Örnekleme yer alan işletmelerin yüzde 61’i imalat sektöründe faaliyet göstermektedir. Diğer dokuz sektörün ise yaklaşık benzer yüzdelerle örneklemin geri kalanını oluşturduğu görülmektedir.



Şekil 1. Örneklem sektör dağılımı

3.3. Araştırma Yöntemi ve Hipotezler

Çalışmanın amacına uygun olarak literatürde denetim araştırmalarında kullanılan değişkenler incelenerek; denetçi zorluğu ile ilişkili değişkenler seçilmiştir. Önceki araştırmalara bakıldığında, denetlenen işletmenin mali durumu ve performansı (likidite, performans ve belirli denetim görevinin zorluğu gibi) ve denetim şirketinin özellikleri (büyüklük, kalite ve bağımsızlık gibi) ile ilgili faktörlerin tahmin yöntemlerinde kullanılabildiği görülmektedir. İşletmenin içinde bulunduğu sektör stokların, alacakların, borçların, toplam aktiflerin büyüklüğü, nakit akışlarının durumu ve ihtiyari tahakkukların büyüklüğü gibi ölçütler denetlenen işletmeden kaynaklanan ölçütler olarak kullanılmıştır. Diğer taraftan, denetim firmasından ve denetçiden kaynaklanan ölçütler olarak ise; denetim firmasının büyüklüğü, denetim firmasının sektörel uzmanlığı, denetçi görüşü ve denetçi uzmanlığı gibi faktörler literatürde yer almaktadır.

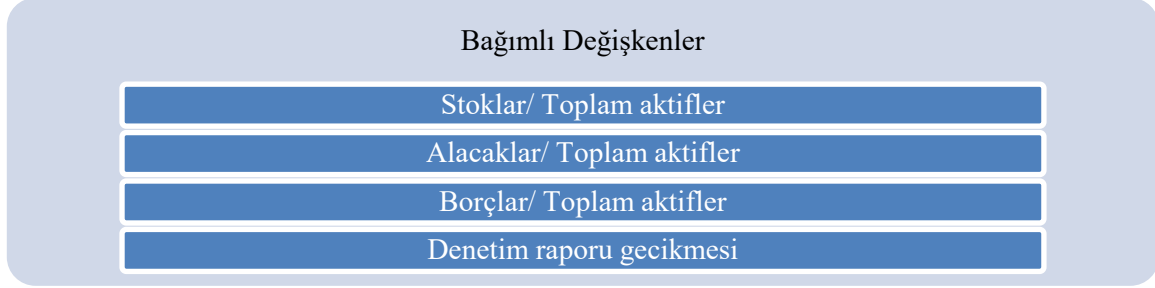
Denetim zorluğu konulu araştırmalarda, Simunic (1980), Bell ve Tabor (1991); Dopuch ve diğerleri (1987); Monroe ve Teh (1993), Chung ve Monroe (2002), Boon ve diğerleri (2005), Tuttle ve Vandervelde (2007), Karacaer ve Özen (2010), Cohen ve Leventis (2013), Rusmanto ve diğerleri (2014), Kara ve Tuna (2018), Wright ve Wu (2018), He ve diğerleri (2021), Johl ve Houghton (2007) denetim zorluğunu stoklar, alacaklar ve borçların toplam aktiflere oranlanması ile ölçmektedir.

Diğer yandan, McKeown ve diğerleri (1991), Louwers (1993 ve 1998), Whitworth, ve Lambert (2014), Yaacob ve Mohamed (2021), Bimo, ve Sari (2022), Hendi ve Storus (2023) araştırmalarında, denetim raporu gecikmesini denetim zorluğunun bir ölçütü olarak kabul etmiştir.

Alacaklar ve stoklar, riskli bilanço kalemleri olarak kabul edildiğinden, bu hesaplar için daha fazla denetim prosedürleri önerilmektedir. Bu kalemlerin değerlendirilmesi, gelecekteki olayların tahminini gerektiren karmaşık bir

görevdir. Bu nedenle, denetim zorluğunun, denetlenen işletmenin bilançosunda yer alan alacakların ve stokların görece büyüklüğüne göre değişmesi beklenmektedir (Simunic, 1980).

Bu çalışmada da, bağımlı değişken olarak; şirketlerin stokları, alacakları ve borçlarının toplam aktiflere oranlanması ile ölçülen üç finansal gösterge ve bilanço tarihinden sonra geçen gün sayısı ile ölçülen denetim raporu gecikmesi olmak üzere toplamda dört ayrı bağımlı denetim zorluğu değişkeni seçilmiştir. İlk üç değişken finansal, son değişken ise finansal olmayan bir ölçüt olarak araştırmaya dahil edilmiştir. Bağımlı değişkenler Şekil 2’te gösterilmiştir.

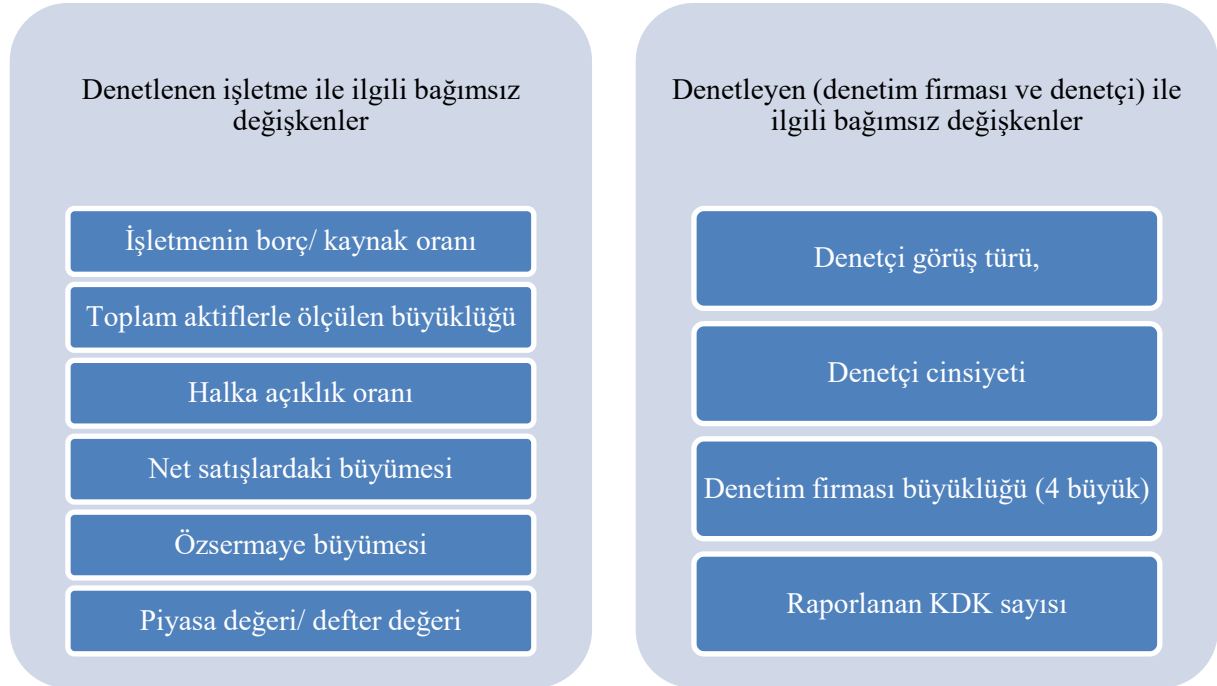


Şekil 2. Bağımlı değişkenler

Bağımsız değişkenler, denetlenen işletmeye, denetim firması ve denetçinin özelliklerine bağlı değişkenler olmak üzere ifade edilmiştir. Ancak, araştırma kısmında denetim firması ve denetçinin özelliklerine bağlı değişkenler “denetleyen” başlığı altında sınıflandırılmıştır.

Denetlenen işletme ile ilgili değişkenler, finansal tablo kalemlerinden elde edilen finansal ölçütlerdir. Denetlenen işletmeden kaynaklanan finansal ve nicel değişkenler ise, işletmenin borç, kaynak oranı, toplam aktiflerle ölçülen büyüklüğü, halka açıklık oranı, net satışlardaki büyümesi, özsermaye büyümesi ve piyasa değeri/ defter değeridir.

Denetleyenin özelliklerinden kaynaklanan ölçütler (denetim firması ve denetçinin özelliklerinden kaynaklanan) nitel değişkenlerden oluşmakta olup; denetçi görüş türü, denetçi cinsiyeti, denetim firması büyüklüğü (4 büyük) ve raporlanan KDK sayısıdır. Bağımsız değişkenler Şekil 3’te gösterilmiştir.



Şekil 3. Bağımsız değişkenler

Sayılan değişkenlerdeki değişimlerin, denetim zorluğu ile ilişkili olması beklenmektedir. Bu kapsamda; denetim zorluğu ölçütü olarak belirlenen bağımlı değişkenler ve denetim zorluğu ile ilişkili olduğu düşünülen bağımsız değişkenler ve bu değişkenlerin ölçüm metrikleri toplu olarak Tablo 2’de listelenmiştir.

Tablo 2. Değişken Listesi

S.No	Değişken	Açıklaması	Hesaplama
Bağımlı Değişkenler			
1	DENZOR_S	Denetlenen işletmenin stok tutarı ile ölçülen denetçi zorluğu	Stoklar/Toplam aktifler
2	DENZOR_A	Denetlenen işletmenin alacaklar tutarı ile ölçülen denetçi zorluğu	Alacaklar/Toplam aktifler
3	DENZOR_B	Denetlenen işletmenin borçlar tutarı ile ölçülen denetçi zorluğu	Borçlar/ Toplam aktifler
4	DENZOR_RG	Denetim raporu gecikmesi	31 Aralık tarihinden sonra rapor yayınlanıncaya kadar geçen süre
Bağımsız Değişkenler			
Denetleyen (denetim firması ve denetçi) ile ilgili bağımsız değişkenler			
1	BYK4	Denetim şirketinin 4 büyük denetim firmasından biri olup olmaması	Dört büyük denetim firmasından biri ise 1; değilse 0
2	GRŞ	Denetim raporu görüş türü	Olumlu görüş ise 1; diğer 0
3	CNSYT	Denetçi cinsiyeti	Denetçi cinsiyeti kadın ise 1; erkek ise 0
4	KDK	Denetim raporunda raporlanan KDK sayısı	Sayı
Denetlenen işletme ile ilgili bağımsız değişkenler			
5	BORÇ/KYNK	Varlıkların ne kadarının borç ile finanse edildiği	% Oran
6	BYK	Toplam aktiflerle ölçülen işletme büyüklüğü	% Oran
7	HLKAÇ	Denetlenen işletmenin halka açıklık oranı	% Oran
8	NETSAT_BYM	Denetlenen işletmenin net satışlarının önceki yıla göre büyümesi	% Oran
9	ÖZSRMY_BYM	Denetlenen işletmenin önceki yıla göre özsermaye büyümesi	% Oran
10	PD/DD	Piyasa değeri, defter değeri oranı	% Oran

Yukarıda sayılan değişkenlerle; denetim zorluğu olarak adlandırılan ölçütlerle bağımsız değişkenler arasında ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Bu kapsamda, araştırmanın hipotezleri;

H1: Stoklarla ölçülen denetim zorluğu ile denetleyenden kaynaklanan değişkenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki vardır.

H2: Stoklarla ölçülen denetim zorluğu ile denetlenen işletmeden kaynaklanan değişkenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki vardır.

H3: Alacaklarla ölçülen denetim zorluğu ile denetleyenden kaynaklanan değişkenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki vardır.

H4: Alacaklarla ölçülen denetim zorluğu ile denetlenen işletmeden kaynaklanan değişkenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki vardır.

H5: Borçlarla ölçülen denetim zorluğu ile denetleyenden kaynaklanan değişkenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki vardır.

H6: Borçlarla ölçülen denetim zorluğu ile denetlenen işletmeden kaynaklanan değişkenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki vardır.

H7: Denetim gecikmesi ile ölçülen denetim zorluğu ile denetleyenden kaynaklanan değişkenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki vardır.

H8: Denetim gecikmesi ile ölçülen denetim zorluğu ile denetlenen işletmeden kaynaklanan değişkenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Araştırma hipotezleri ile test edilecek denetim zorluğu modeli Şekil 4'teki gibidir.



Şekil 4. Denetim zorluğu modeli

Araştırma hipotezlerinin test edilmesi için değişkenler, şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) aracılığı ile yayınladıkları yıllık finansal raporlarından ve denetim raporlarından elde edilmiştir.

Toplanan veriler SPSS istatistik paketi ile analiz edilmiştir. Analizlerde, tanımlayıcı istatistikler ve normallik testleri (Çarpıklık (Skewness)/ basıklık (Kurtosis) testleri gerçekleştirilmiştir. Normallik test sonuçları, basıklık ve çarpıklık değerlerinin George ve Mallery (2010)'a uygun olarak +/- 1 değerleri arasında yer alıp almamasına göre değerlendirilmiştir.

Test sonuçları dört (dört) bağımlı 10 (on) bağımsız değişkenin normal dağılmadığı sonucunu ortaya koymuştur. Verilerin normal dağılmaması nedeniyle, hipotez testleri için parametrik olmayan testlerden Spearman Korelasyon testi gerçekleştirilmiştir.

4. BULGULAR

4.1. Tanımlayıcı Bulgular

Örnekleme yer alan değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri Tablo 3'te gösterilmiştir. Tanımlayıcı istatistikler değişkenlerin en küçük, en yüksek, ortalama değerlerini, standart sapmalarını, normallik testleri için Skewness ve Kurtosis değerlerini göstermektedir.

Tablo 3. Tanımlayıcı İstatistik Tablosu

Değişkenler	Min	Max	Ort	Std.Sap	Skewness	Kurtosis
DENZOR_S	0,00	19,23	0,3256	1,46749	11,314	139,701
DENZOR_A	0,00	15,42	0,3638	1,52973	8,831	81,995
DENZOR_B	0,00	8,17	0,2798	1,11745	5,285	29,225
DENZOR_RG	88,00	185,00	155,5707	16,35276	-1,667	3,456
GRS	0,00	1,00	0,0293	0,16897	5,627	29,951
BYK4	0,00	1,00	0,4146	0,49386	0,349	-1,897
CNSYT	0,00	1,00	0,0780	0,26891	3,169	8,123
KDKSYS	0,00	5,00	2,2488	0,90292	0,415	0,199
BORÇ_KYNK	0,00	97,87	41,3302	21,73382	0,217	-0,527
HLKAÇ	2,00	97,00	35,2414	18,78898	0,883	0,458
BYK	15,17	27,62	22,1913	1,83183	-0,199	1,100
NETSAT_BYM	-93,48	305,93	7,0912	43,81478	2,068	11,082
ÖZSRMY_BYM	-57,37	625,34	34,8016	62,85350	4,816	38,600
PD_DD	0,22	287,10	6,1015	25,29200	9,794	99,689

Tablo 3’te görüldüğü üzere denetim zorluğunu temsil eden bağımlı değişkenler incelendiğinde, alacaklarla ölçülen denetim zorluğu değişkeninin ortalama değerinin 0,36, stoklarla ölçülen denetim zorluğunun ortalama değerinin 0,32 ve borçlarla ölçülen denetim zorluğu değerinin 0,27 olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, örneklemin bilanço kalemleri ile ölçülen denetim zorluğu ölçütlerinin yüzde ellinin altında yer aldığı görülmektedir. Literatürde yer alan çalışmalara (Fichman ve Levinthal, 1991; Seabright ve diğerleri, 1992; Meyer ve diğerleri, 2006; Andriani ve Nursiam; 2017, Oekhudin 2018; Nindita ve Nirwana; 2023) göre, denetim zorluğu ölçümlerinde oran yükseldikçe, denetimin karmaşıklığı ve denetçi yargısının belirlenmesinin zorlaştığı varsayılmaktadır. Dolayısıyla, her ne kadar denetim zorluğunda standart sınırlamalar bulunmasa da oranın küçüklüğü denetim zorluğu bakımından arzu edilen bir durumdur.

Denetim raporu gecikmesi ile ölçülen dördüncü bağımlı değişken incelendiğinde ise, örnekleme yer alan işletmelerin denetim raporlarının en az 88 gün, en fazla 185 gün ve ortalama 155 günde yayımlandığı görülmektedir. Bu bulgu, Avrupa örnekleminde ortalama 76 gün (Küster, 2024), Amerika örnekleminde ortalama 77 gün (Zhoru ve diğerleri, 2022), Umman’da ortalama 60 gün (Baatwah ve diğerleri, 2024), Mısır’da ortalama 72 gün (Ahmed ve diğerleri, 2023) ve Endonezya’da ortalama 63 gün (Sudradjat ve diğerleri, 2023) ile karşılaştırıldığında oldukça yüksek bir seviyede değerlendirilebilir.

4.2. Hipotez Bulguları

Denetim zorluğu ile denetlenen işletmelerin mali göstergeleri ve denetimle ilgili göstergeleri arasındaki ilişkiyi incelemek için veriler normal dağılım göstermediğinden Spearman korelasyon analizi kullanılmıştır. Denetim zorluğu için dört ayrı ölçüt bağımlı değişken olarak kullanılmıştır. Bunlar; stoklarla, alacaklarla ve borçlarla ölçülen ve denetim raporu gecikmesinden oluşan denetim zorluğu ölçütleridir. Her dört denetim zorluğu ölçütü için Spearman korelasyon testi gerçekleştirilmiştir. Spearman korelasyon testi sonuçları aşağıda Tablo 4’te sütunlar halinde özetlenmiştir.

Tablo 4. Denetim Zorluğu Modellerinin Spearmen Test Bulguları

Sütunlar		(I)	(II)	(III)	(IV)
Değişkenler	Korelasyon Değerleri	DENZOR_S	DENZOR_A	DENZOR_B	DENZOR_RG
GRS	Korelasyon katsayısı	-,010	-,120*	-,058	,149*
	Sig. (2-tailed)	,887	,046*	,407	,033
BYK4	Korelasyon katsayısı	-,016	,046	,151*	-,305**
	Sig. (2-tailed)	,821	,517	,031*	,0000
CNSYT	Korelasyon katsayısı	,035	,029	-,017	-,104
	Sig. (2-tailed)	,613	,684	,810	,139
KDKSYS	Korelasyon katsayısı	,085	,101	,013	,140*
	Sig. (2-tailed)	,226	,148	,850	,046
BORÇ_KYNK	Korelasyon katsayısı	,163*	,325**	,193**	-,108
	Sig. (2-tailed)	,020	,000	,005**	,124
HLKAÇ	Korelasyon katsayısı	,007	-,029	-,124	,215**
	Sig. (2-tailed)	,917	,695	,047*	,002
İŞLBYK	Korelasyon katsayısı	-,094	,109	-,098	,065
	Sig. (2-tailed)	,179	,120	,160	,352
NETSAT_BYM	Korelasyon katsayısı	-,042	,158*	-,105	-,079
	Sig. (2-tailed)	,550	,023*	,133	,262
ÖZSRMY_BYM	Korelasyon katsayısı	-,124*	-,127	-,006	-,057
	Sig. (2-tailed)	,046*	,070	,932	,420
PD_DD	Korelasyon katsayısı	,171*	,269**	-,249**	,126
	Sig. (2-tailed)	,014	,000	,000**	,042*

*Yüzde 5 anlamlılık düzeyinde,

**Yüzde 1 anlamlılık düzeyinde

Tablo 4 birinci (I) sütunda görüldüğü üzere; stoklarla ölçülen denetim zorluğu ile denetleyenden kaynaklanan değişkenlerden hiçbiri arasında Spearmen testine göre istatistiki bir ilişki tespit edilememiştir. Ancak denetlenen işletmeden kaynaklanan değişkenlerden, borç/kaynak oranı ve PD/DD arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki tespit edilirken; özsermaye büyümesi değişkeni ile istatistiki olarak anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

Tablo 4, ikinci sütunda (II) görüldüğü üzere, alacaklarla ölçülen denetim zorluğu ile denetleyenden kaynaklanan değişkenlerden denetim görüşü türü arasında istatistiki olarak anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Denetlenen şirketlerden kaynaklanan değişkenlerden, borç/kaynak oranı, net satışlardaki büyüme ve PD/DD arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

Üçüncü (III) sütunda görüldüğü üzere, borçlarla ölçülen denetim zorluğu ile denetleyenden kaynaklanan değişkenlerden denetim firması büyüklüğü değişkeni ile pozitif yönlü anlamlı bir ilişki; denetlenen şirketlerden kaynaklanan değişkenlerden, borç/kaynak oranı değişkeni arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki tespit edilirken; halka açıklık oranı ve PD/DD değişkeni ile istatistiki olarak anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

Dördüncü (VI) sütunda görüldüğü üzere, denetim raporu gecikmesi ile ölçülen denetim zorluğu ile denetleyenden kaynaklanan değişkenlerden denetim görüşü ve KDK sayısı değişkenleri ile pozitif yönlü anlamlı bir ilişki, denetim firması büyüklüğü değişkeni ile negatif yönlü anlamlı bir ilişki; denetlenen şirketlerden kaynaklanan değişkenlerden sadece halka açıklık oranı ve PD/DD değişkenleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

Tüm bu sonuçlar bir arada değerlendirildiğinde, denetim zorluğu, denetlenen işletmeden ve denetleyenden kaynaklanan özelliklerden en az bir tanesinden etkilenmektedir. Modeller bağımsız değişkenlerin yordaması bakımından sıralanacak olursa, denetim raporu gecikmesi modeli birinci sırada, borçlarla ölçülen denetim zorluğu modeli ikinci sırada, alacaklarla ölçülen denetim zorluğu modeli üçüncü sırada ve borçlarla ölçülen denetim

zorluğu modeli ise son sırada yer almaktadır. Denetim raporu gecikmesinin kullanıldığı (IV) numaralı model diğer üç model ile kıyaslandığında hem denetlenen hem de denetleyenden kaynaklanan bağımsız değişkenlerin en fazla ilişkili olduğu model olarak belirlenmiştir. Denetlenen işletme büyüklüğü ve denetçi cinsiyeti hiçbir denetim zorluğu ölçümü ile istatistiki olarak anlamlı bir ilişki göstermemiştir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Denetim, karmaşık ve yoğun faaliyet süreçleri nedeniyle kalite ve zorluk bakımından ölçülmesi zor bir kavramdır. Literatürde denetim kalitesi oldukça yoğun bir şekilde ele alınmışken denetimin zorluğu daha az incelenmiştir. Bu nedenle bu çalışmada denetim zorluğu kavramı ele alınmıştır. Denetim zorluğu hem ölçütler bakımından hem de ilişkili faktörler bakımından değerlendirilmiştir. Denetim zorluğu kavramı için bilanço kalemleriyle ölçülen üç ayrı finansal değişken ve denetim raporunun yayınlanma tarihi ile belirlenen denetim raporu gecikmesi değişkeni bağımlı değişken olarak seçilmiştir. Denetim zorluğu ile ilişkili faktörler ise, denetlenen işletmeden ve denetleyenden kaynaklanan faktörler olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Söz konusu değişkenlerde denetlenen işletme ile ilgili olanlar için finansal göstergeler, denetleyenden ile ilgili olanlar için ise denetim firmasından, denetçiden ve denetim sonuçlarından kaynaklanan finansal olmayan değişkenler olarak seçilmiştir.

Seçilen bağımlı ve bağımsız değişkenlerle gerçekleştirilen analizlerde çalışmanın hipotezleri test edilmiştir. Bulgular değerlendirildiğinde; örnekleme yer alan şirketlerin stoklar, alacaklar ve borçlar ile ölçülen denetim zorluğu göstergelerinin birbirine yakın ortalama değerlere sahip olduğu görülmüştür. Karacaer ve Özek (2010)’in, Türkiye örnekleminde gerçekleştirdiği çalışmada stoklar ve alacaklarla ölçülen denetim zorluğu bulgusu ile karşılaştırıldığında (0,32), bilanço temelli bu denetim zorluğu ölçütlerinin benzer sonuçlar ortaya koyduğu görülmektedir.

Denetim raporu gecikmesi ile ölçülen denetim zorluğu için ise, hesaplanan ortalama 155 gün bulgusu, Amerika, Avrupa, Mısır veya Endonezya gibi farklı ülkelerle kıyaslandığında yüksek seviyede kabul edilmiştir. Türkiye örnekleminde, denetim raporu gecikmesi bakımından tespit edilen en düşük 88 gün değeri, çeşitli ülkelerdeki ortalama denetim raporu gecikmesi sürelerinin dahi üzerinde yer almaktadır. Bu bakımdan örnekleme yer alan işletmelerin denetimlerinin yoğun denetim faaliyetleri ve fazladan denetim saatleri gerektirdiği sonucuna varılmaktadır.

Denetim zorluğu ile ilişkili faktörler bakımından elde edilen bulgular incelendiğinde; H1 ret, H3, H5 ve H7 ise kabul edilmiştir. Stoklarla ölçülen denetim zorluğu ölçütü, denetleyenden kaynaklanan hiçbir değişken ile ilişki ortaya koymamıştır. Denetim görüş türü, denetim firması büyüklüğü ve raporlanan KDK sayısı değişkenleri diğer denetim zorluğu ölçütlerinden en az bir tanesi ile istatistiki olarak ilişki göstermiştir. Denetim firması büyüklüğü değişkeni hem borçlarla ölçülen hem de denetim raporu gecikmesi ile ölçülen denetim zorluğu değişkenleri ile istatistiki olarak anlamlı bir ilişki içindedir. Denetçi cinsiyeti ise, hiçbir denetim zorluğu değişkeni ile ilişki ortaya koymamıştır. H2, H4, H6 ve H8, her hipotez için, en az iki değişken istatistiki olarak anlamlı sonuçlar ortaya koyduğu için kabul edilmiştir.

Tüm bulgular bir arada değerlendirildiğinde, denetçi cinsiyetinin denetim zorluğu için etkili bir faktör olmadığı anlaşılmıştır. Örnekleme yer alan işletmenin denetim firması büyüklüğü, denetim görüş türü ve raporda yer alan KDK sayısının denetim zorluğu ile ilişkili olduğu ortaya konmuştur. Finansal değişkenlerden, borç kaynak oranının her üç bilanço temelli denetim zorluğu ölçütleriyle ilişkili olduğu; PD/DD değişkeninin tüm denetim zorluğu ölçütleri ile ilişkili olduğu ve toplam aktiflerle ölçülen işletme büyüklüğünün hiçbir denetim zorluğu ölçütü ile ilişkili olmadığı tespit edilmiştir. Diğer yandan, özsermaye büyümesi, net satışlardaki büyüme, halka açıklık oranı en az bir denetim zorluğu ölçütü ile ilişkili olarak belirlenmiştir.

Denetimin kalitesi, finansal tabloların ve finansal piyasaların güvenilirliğini etkileyen önemli bir faktördür. Denetim faaliyetleri yerine getirilirken karşılaşılan güçlükler denetimin kalitesini etkilediği için, denetim zorluğu ölçütlerinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetim zorluğunu, denetlenen şirketten kaynaklanan faktörler etkileyebileceği gibi denetleyenden kaynaklanan faktörlerde etkileyebilmektedir. Bu anlamda çalışmanın bulguları, denetlenen işletmeden kaynaklanan değişkenlerin bilanço kalemleri ile ölçülen denetim zorluğunu daha fazla

etkilediğini göstermiştir. Bilanço kalemleri ile ölçülen denetim zorluğu kavramları, denetlenen işletmenin borçluluk, büyüme ve piyasa değeri ile ilgili değişimlerinden etkilenmektedir. Diğer yandan, denetleyenden kaynaklanan diğer nitel araştırma değişkenlerinin ise denetim raporu gecikmesi ile ölçülen denetim zorluğu üzerinde daha fazla etkili olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda hem denetlenen işletmeden hem de denetleyenden kaynaklanan faktör ve değişkenlerin denetim raporu gecikmesi ile ölçülen denetim zorluğu üzerinde daha etkili olduğu görülmektedir.

Bu çalışmada, soyut bir kavram olan denetim zorluğu literatürde yer alan farklı ölçütler bir arada ele alınarak incelenmiştir. Denetim zorluğu ölçülmesi ile ilgili ampirik kanıtların az ve çelişkili olması nedeniyle, elde edilen bulguların karşılaştırılmasında güçlükler yaşansa da bilanço kalemlerini ve denetim faaliyetlerini etkileyen faktörlerin, araştırılmasına devam edilmeli, en fazla zorluğa neden olan faktörler tespit edilerek, denetimin kalitesinin artırılmasına katkı sağlanmalıdır. Özellikle işletme büyüklüğü ile ölçülen denetim zorluğu, literatürde yer alan çalışmalarla (örneğin; Louwers, 1998; Liao ve diğerleri, 2024) karşıt bir bulgu ortaya koymuştur. İşletme büyüklüğü denetim faaliyetlerinin süresini ve karmaşıklığını etkilemesi beklenen bir faktör olmasına rağmen, BİST örnekleminde elde edilen bu sonuç yeni bir araştırma konusu olarak ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada, bu faktörleri değerlendirerek, denetim alanı araştırmalarına ve ilgili literatüre katkı sağlamayı hedeflemiştir. Araştırmada 2023 yılında BİST’de yer alan işletmelerin yüzde 52’si analiz edilmiştir. Gelecek dönemlerde daha uzun dönemler araştırılarak uzun dönemlerdeki eğilim tespit edilebilir. Denetim zorluğu ile ilgili araştırmalar genişletilerek, denetim riskinin azaltılması ve denetim kalitesinin artırılmasına katkı sağlanabilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar Katkısı: Neriman YALÇIN (%100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author Contributions: Neriman YALÇIN (%100)

KAYNAKÇA

- Ahmed, H. M. S., El-Halaby, S., ve Albitar, K. (2023). Board governance and audit report lag in the light of big data adoption: the case of Egypt. *International Journal of Accounting and Information Management*, 31(1), 148-169.
- Andriani, N., ve Nursiam. (2017). The effect of audit fees, audit tenure, audit rotation and auditor reputation on audit quality. *Indonesian Accounting and Finance Research*, 3(1), 2018.
- Asthana, S. (2014). Abnormal audit delays, earnings quality and firm value in the USA. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 12(1), 21-44.
- Baatwah, S. R., Almoataz, E. S., Omer, W. K., ve Aljaaidi, K. S. (2024). Does KAM disclosure make a difference in emerging markets? An investigation into audit fees and report lag. *International Journal of Emerging Markets*, 19(3), 798-821.
- Bell, T.B. ve Tabor, R.H. (1991), Empirical analysis of audit uncertainty qualifications. *Journal of Accounting Research*, 29, 350-70.
-

-
- Bimo, A. A., ve Sari, I. R. (2022). The effect of audit complexity, financial distress and institutional ownership on audit report lag:(Empirical study on property and real estate sub-sector companies listed on the Indonesia Stock Exchange for the 2017-2021 period). *Current Advanced Research on Sharia Finance and Economic Worldwide*, 2(1), 75-89.
- Bonner, S. E. (1994). A model of the effects of audit task complexity. *Accounting, organizations and society*, 19(3), 213-234.
- Boon, K.S. et al. (2005). Compulsory audit tendering and audit fees: Evidence form Australian local government. *International Journal of Auditing*, 9(3), 221–41.
- Coffee, J. (2001). The acquiescent gatekeeper: Reputational intermediaries, auditor independence and the governance of accounting, *Colombia Law and Economics Working Paper No. 191, Columbia Law School*.
- Cohen, S., ve Leventis, S. (2013). An empirical investigation of audit pricing in the public sector: The case of Greek LGOs. *Financial Accountability and Management*, 29(1), 74-98.
- Corte-Real, C. A. S. (2019). Auditee and audit firm characteristics as determinantes of audit qualifications-Portugal Case Study.
- Craswell, A.T., Francis, J.R. ve Taylor, S.L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specialisations. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 297–322.
- Dopuch, N., Holthausen, R.W. ve Leftwich, R.W. (1987). Predicting audit qualifications with financial and market variables, *The Accounting Review*, 62(3), 431-54
- Fang, H. (2019). Number of regional accounting firms and audit fees—Based on the experience data of listed companies in China in 2016. *American Journal of Industrial and Business Management*, 9(3), 592-608.
- George, D., ve Mallery, M. (2010). *SPSS for windows step by step: A simple guide and reference, 17.0 update* (10a ed.) Boston: Pearson
- He, Z., Chen, D., ve Tang, J. (2021). Do goodwill impairments affect audit opinions. Evidence from China.
- Hendi, H., ve Sitorus, R. (2023). An empirical research on audit report timeliness. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 25(1), 39-53.
- Huang, Y. T., Liu, C. Z., ve Wang, Y. F. (2014). Audit quality of the integrated supply chain-Evidence from Taiwan electronic industry. *Journal of Accounting and Finance*, 14(4), 104.
- Jiang, L., Naiker, V., Wang, Y., ve Zhang, S. (2024). Partner-level cumulative industry expertise and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1-32.
- Johl, S., C.A. Jubb ve K.A. Houghton (2007), Earnings management and the audit opinion: Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 22(7), 688-715.
- Johnson, V. E., Khurana, I. K., ve Reynolds, J. K. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary accounting research*, 19(4), 637-660.
- Kara, S., ve Tuna, M. (2018). Kar yönetiminin düzeltilmiş Jones modeliyle ölçümü: BİST’te bir uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18(54), 97-112.
- Karacaer, S., ve Özek, P. (2010). Denetim firmasının büyüklüğü ve kâr yönetimi ilişkisi: İMKB şirketleri üzerinde ampirik bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (48), 60-74.
- Kilgore, A., Radich, R., ve Harrison, G. (2011). The relative importance of audit quality attributes. *Australian Accounting Review*, 21(3), 253-265.
- Koca, N. (2023). Muhasebe bilgi kalitesinde bağımsız denetim bilincinin etkisi: Nitel bir araştırma. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 3(2), 129-146.
-

-
- Küster, S. (2024). The determinants of linguistic features in key audit matters: Empirical evidence from Europe. *International Journal of Auditing*. <https://doi.org/10.1111/ijau.12344>
- Lennox, S. C. (1999). Audit quality and auditor size: An evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. *Journal of Business Finance and Accounting*, 26(78), 779-805.
- Liao, F. N., Zhang, C., Zhang, J. J., Yan, X., ve Chen, T. X. (2024). Hyperbole or reality? The effect of auditors' AI education on audit report timeliness. *International Review of Financial Analysis*, 91, 103050.
- Louwers, T. J. (1993). An empirical investigation of the relationship between financial distress, external factors, and the auditor's going concern opinion modification. <https://www.proquest.com/dissertations-theses/empirical-investigation-relationship-between/docview/304081591/se-2>
- Louwers, T. J. (1998). The relation between going-concern opinions and the auditor's loss function. *Journal of Accounting research*, 36(1), 143-156.
- McKeown, J. C., Mutchler, J. F., ve Hopwood, W. (1991). Towards an explanation of auditor failure to modify the audit opinions of bankrupt companies. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10.
- Meyer, M. J., Rigsby, J. T., ve Boone, J. (2006). The impact of auditor-client relationships on the reversal of first-time audit qualifications. *Managerial Auditing Journal*, 22(1), 53-79.
- Monroe, G.S. ve Tan, E. (1997). The relationship between audit firm size and audit quality: An empirical investigation of Australian audits. *Perspectives on Contemporary Auditing*, 1, 35-47.
- Monroe, G.S. ve Teh, S.T. (1993). Predicting uncertainty audit qualifications in Australia using publicly available information, *Accounting and Finance*, 32, 79-106.
- Nindita, O., ve Nirwana, N. (2023). The effect of audit fees, auditor reputation, auditor rotation on audit quality in food and beverage companies listed on the BEI periode 2019-2021. *Journal of Finance and Business Digital*, 2(4), 449-462.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1(100), 42-94.
- Pearson, T., ve Trompeter, G. (1994). Competition in the market for audit services: The effect of supplier concentration on audit fees. *Contemporary accounting research*, 11(1), 115-135.
- Roekhudin, R. (2018). Auditors response towards auditing of fair value measurement based financial reporting. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 21(1), 23-46.
- Rusmanto, T., Djamil, A. B., ve Salim, Y. (2014). The effect of earnings management to issuance of audit qualification: Evidence from Indonesia. *Journal of Business Studies Quarterly*, 6(1), 1-28.
- Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of accounting research*, 18(1), 161-190.
- Soleimaniamiri, G., ve Mahmoudkhani, M. (2019). Iranian auditors perspectives about auditing of fair value estimates. *Accounting and Auditing Review*, 26(2), 255-278.
- Sudradjat, S., Ishak, J. F., ve Nugraha, A. A. (2023). Determinants of banking sector audit report lag: Evidence from Indonesia. *Jurnal Aset (Akuntansi Riset)*, 15(1), 167-176.
- Sulanjaku, M., ve Shingjergji, A. (2015). An overview of factors affecting auditing quality in Albania. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 6(10), 223-228.
- Sun, G., ve Guan, B. (2024). Enterprise audit risk assessment and prevention based on AHP analysis. *Scalable Computing: Practice and Experience*, 25(3), 2013-2020.
-

-
- Tuttle, B., ve Vandervelde, S. D. (2007). An empirical examination of CobiT as an internal control framework for information technology. *International Journal of Accounting information systems*, 8(4), 240-263.
- Wallman, S. (1996). The future of accounting, Part III: Reliability and auditor independence, *Accounting Horizons*, 10(4), 76-97.
- Whitworth, J. D., ve Lambert, T. A. (2014). Office-level characteristics of the Big 4 and audit report timeliness. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33(3), 129-152.
- Wright, A. M., ve Wu, Y. J. (2018). The impact of auditor task difficulty and audit quality indicators on jurors' assessments of audit quality. *Behavioral Research in Accounting*, 30(2), 109-125.
- Yaacob, N. M., ve Mohamed, N. (2021). Determinants of audit delay: an analysis of post Malaysian Financial Reporting Standards (MFRS) adoption. *Management and Accounting Review (MAR)*, 20(3), 1-26.
- Yıldız, E., ve Atış, C. (2022). Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin denetim kalitesi göstergelerine uyumu üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 21(65), 157-178.
- Zhou, Y., Liu, J., ve Lei, D. (2024). The effect of financial reporting regimes on audit report lags and audit fees: Evidence from firms cross-listed in the USA. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 22(4), 917-941.

SUMMARY

Introduction

In recent years, there has been growing interest in understanding the factors affecting financial information, financial reporting and auditing activities. Factors affecting auditing activities may originate from either the audited business or the auditor. Examples of factors originating from the audited business include sector, financial structure, business size, internal audit system, resource distribution, and asset diversity. Similarly, factors associated with the auditing firm or auditor may involve the firm's international/national scope, size, auditor experience, sector expertise, and even the gender of the auditor. When these factors are evaluated collectively, they often present challenges during audit execution, commonly referred to as "audit difficulty."

The concept of audit difficulty refers to the difficulties and obstacles that an auditor may encounter during the auditing task. These difficulties or obstacles may arise from the audited company or the auditor. These difficulties are believed to impact auditors' decision-making.

Purpose

The research problem is to examine the concept of audit difficulty and its contributing factors within the context of Türkiye. The importance of this study is to develop strategies to identify factors causing audit difficulty and to achieve quality auditing. The study aims to address the concept of audit difficulty and to examine the possible relationships between the audited company, audit firm and auditor characteristics and audit difficulty. Relevant variables were selected based on a comprehensive review of existing audit literature, ensuring alignment with previous research while addressing gaps specific to the Turkish context. When previous studies are examined, it is seen that factors related to the financial status and performance of the audited company (such as liquidity, performance and difficulty of a specific audit task) and the characteristics of the audit firm (such as size, quality and independence) can be used in estimation methods. The sector in which the company operates, the size of stocks, receivables, payables, total assets, cash flow status and size of discretionary accruals were used as criteria originating from the audited company. As criteria originating from the audit firm and the auditor; factors such as the size of the audit firm, sectoral expertise of the audit firm, auditor opinion and auditor expertise are included in the literature. Four separate models were established with these variables and tested. The study obtained variables for testing hypotheses from the annual financial reports and audit reports published by the companies through the Public Disclosure Platform (KAP). The data analysis was conducted using the SPSS statistical software. Descriptive statistics and normality tests (Skewness/Kurtosis) tests were applied to assess data distribution. Since the data were not normally distributed, the Spearman Correlation test, a non-parametric method, was performed for hypothesis testing.

Findings

The findings show that the audit difficulty indicators- measured by stocks, receivables and payables- have similar average values across sampled companies. When compared with the audit difficulty findings measured by stocks and receivables in the research conducted in the Türkiye sample, the balance sheet-based audit difficulty measures produce similar results. For the audit difficulty measured by audit report lag, the calculated average finding (155 days) is significantly high compared to countries such as the United States, European nations, Egypt, and Indonesia. Notably, even the lowest audit report lag in Türkiye (88 days) exceeds the average audit report lag periods observed in these countries. Thus, it is concluded that the audits of the companies in the sample require intensive audit activities and extra audit hours.

No significant relationship was identified between the audit difficulty measure based on stocks and any variable linked to the auditor. However, variables such as audit opinion type, audit firm size, and number of reported CAMs showed statistical relationships with at least one other audit difficulty measure. The audit firm size variable has a statistically significant relationship with both the audit difficulty variables measured by debt and audit report lag. Auditor gender, on the other hand, has no relationship with the audit difficulty variables.

Results and Conclusions

The findings collectively suggest that the gender of the auditor is not an effective factor for audit difficulty. The study reveals that audit firm size, audit opinion type, and the number of KAMs reported are related to audit difficulty. Audit difficulty can be affected by factors originating from the audited company as well as by factors originating from the auditor. These findings have show that variables linked to the audited company affect the audit difficulty measured by balance sheet items more.

Identifying the most impactful factors causing audit difficulty is essential for reducing audit risk and enhancing audit quality. Interestingly, the study reveals that other qualitative research variables originating from the auditor have a greater effect on the audit difficulty measured by the audit report lag. In this case, it is seen that the factors and variables originating from both the audited company and the auditor are more effective on the audit difficulty measured by the audit report lag. The factors that cause the most difficulty should be identified, and the quality of audit should be contributed to. Audit difficulty related to company size reveals a finding that is contrary to the studies in the literature. All findings may assist audit research in identifying factors that make audit difficult, reducing audit risk, and improving audit quality.