



ARAŞTIRMA MAKALESİ

Şeffaflık Raporlarında Dijital Dönüşüm ve Yetkinlik Söylemi: Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Yönelik Bir Tematik İçerik Analizi

Dr. Öğr. Üyesi Elçin DALKILIÇ, Yozgat Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yozgat, e-posta: elcin.eren@bozok.edu.tr

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5939-8584>

Öz

Bu çalışma, Türkiye'de faaliyet gösteren ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK) denetimi yapmaya yetkili bağımsız denetim kuruluşlarının kendi internet sitelerinde yayımladıkları 2025 yılı şeffaflık raporlarını tematik içerik analiziyle incelemektedir. Çalışmanın amacı, dijital dönüşüm söylemi ile denetçi yetkinliği ve insan kaynağı söyleminin kuruluş düzeyindeki birlikteliğini belirlemek ve bu birlikteliğin uluslararası denetim ağı üyeliğiyle ilişkisini sınamaktır. İnternet sitelerinde erişilen 105 belgeden yalnızca KAYİK denetimi yapılmadığını bildiren beş belge dışlanmış ve 100 geçerli rapor yedi içerik teması ile teknoloji-insan ilişkisine yönelik üç alt çerçeve kapsamında analiz edilmiştir. Tema varlığı kuruluş düzeyinde 0/1 olarak kodlanmış, T1-T7 kapsamında 273 firma-tema eşleşmesi 518 kanıt satırıyla desteklenmiştir. Dijital araçlar ve denetim teknolojileri 67 kuruluşta, insan kaynağı yönetimi 54 kuruluşta ve dijital yetkinlikler 48 kuruluşta belirlenmiştir. Dijital dönüşüm ile yetkinlik/İK söylemi 50 kuruluşta birlikte görülmüştür. T1 varlığı ile yetkinlik/İK söylemi arasındaki ilişki istatistiksel olarak anlamlı değildir ($\chi^2(1, N=100)=0,695$, $p=0,404$, Cramér's $V=0,083$). Eş-oluşum oranı ağ üyesi kuruluşlarda %56,4, ağ üyesi olmayanlarda %42,2 olmakla birlikte fark anlamlı değildir ($\chi^2(1, N=100)=1,980$, $p=0,159$, Cramér's $V=0,141$). Teknoloji-insan ilişkisini açıkça çerçeveleyen 11 kuruluşun 10'unda destek-tamamlayıcı, 3'ünde risk-farkındalığı çerçevesi belirlenmiş, hiçbir kuruluşta ikame çerçevesi görülmemiştir. Alt çerçeveler birbirini dışlamamaktadır. Bulgular, dijital dönüşümün önemli ölçüde yetkinlik ve insan kaynağı söylemiyle birlikte sunulduğunu, ancak davranışsal-yönetimsel yetkinlikler ile açık kalite ve teknoloji-insan bağlantılarının daha sınırlı kaldığını göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Şeffaflık Raporları, Bağımsız Denetim, Dijital Dönüşüm, Denetçi Yetkinlikleri, Uluslararası Ağ Üyeliği.

Makale Gönderme Tarihi: 25.07.2026

Makale Kabul Tarihi: 04.10.2026

Önerilen Atıf:

Dalkılıç, E. (2026). Şeffaflık Raporlarında Dijital Dönüşüm ve Yetkinlik Söylemi: Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Yönelik Bir Tematik İçerik Analizi, *Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Dergisi*, 9(10): 658-677.



Journal of Social, Humanities and Administrative Sciences

2026, 9(10): 658-677. <https://doi.org/10.26677/TR1010.2026.1698>

ISSN: 2667-422X Dergi web sayfası: www.sobibder.org



RESEARCH PAPER

Digital Transformation and Competency Discourse in Transparency Reports: A Thematic Content Analysis of Independent Audit Firms

Assistant Prof. Dr. Elçin DALKILIÇ, Yozgat Bozok University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Yozgat, e-mail: elcin.eren@bozok.edu.tr

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5939-8584>

Abstract

This study examines the 2025 transparency reports of independent audit firms authorized to audit public interest entities (PIEs) in Türkiye. It identifies the firm-level co-occurrence of digital transformation discourse with auditor competency and human resource discourse and tests its association with international audit network membership. Of 105 documents found on firm websites, five notices stating that no PIE audit had been conducted were excluded, leaving 100 valid reports. Seven content themes and three non-exclusive technology-human subframes were analyzed. Theme presence was coded 0/1 at firm level. The analysis yielded 273 firm-theme occurrences for T1-T7 supported by 518 evidence entries. Digital tools and audit technologies appeared in 67 firms, human resource management in 54, and digital competencies in 48. Digital transformation and competency/HR discourse co-occurred in 50 firms, indicating that the two were often presented together. T1 presence was not significantly associated with the competency/HR dimension ($\chi^2(1, N=100)=0.695, p=0.404$, Cramér's $V=0.083$). Co-occurrence was 56.4% among network members and 42.2% among non-members, but the difference was not significant ($\chi^2(1, N=100)=1.980, p=0.159$, Cramér's $V=0.141$). Eleven firms explicitly framed the technology-human relationship. Ten used a support-complementarity frame, 3 used a risk-awareness frame, and none used a substitution frame. The findings indicate that digital transformation is presented to a considerable extent alongside discourse on competencies and human resources, whereas behavioral and managerial competencies and explicit links to quality and between technology and people remain more limited.

Keywords: Transparency Reports, Independent Audit, Digital Transformation, Auditor Competencies, International Network Membership.

Received: 25.07.2026

Accepted: 04.10.2026

Suggested Citation:

Dalkılıç, E. (2026). Digital Transformation and Competency Discourse in Transparency Reports: A Thematic Content Analysis of Independent Audit Firms, *Journal of Social, Humanities and Administrative Sciences*, 9(10): 658-677.

GİRİŞ

Bağımsız denetim mesleği, veri analitiği araçları, bulut tabanlı denetim platformları ve üretken yapay zekâ uygulamalarının yaygınlaşmasıyla köklü bir dönüşüm geçirmektedir. Bu teknolojiler, denetim kanıtının toplanmasından risk değerlendirmesine kadar sürecin hemen her aşamasını etkilemektedir. Dönüşüm, özellikle uluslararası denetim ağlarının teknoloji yatırımlarında görünür olmakla birlikte, denetçilerden beklenen yetkinlik profilini ve insan kaynağının denetim sürecindeki konumunu da yeniden şekillendirmektedir. Bu nedenle denetim kuruluşlarının dijital altyapı ile bu altyapıyı kullanacak insan kaynağını kamuya açık söylemlerinde nasıl ilişkilendirdikleri hem akademik hem de düzenleyici açıdan önem taşımaktadır.

Literatür, dijital dönüşümün denetçilerden beklenen yetkinlik setini doğrudan değiştirdiğini göstermektedir. Dijital araçların denetim sürecine entegrasyonu, teknik bir konu olmanın ötesinde kurumsal yönetim yapısını ve denetçi-müşteri ilişkisini yeniden şekillendirmektedir (Manita vd., 2020). Bu süreçte denetçilerden veri analitiği, siber güvenlik ve bilgi sistemleri gibi alanlarda yeni beceriler edinmeleri beklenmekte, mesleki eğitim ve sürekli gelişim modellerinin de bu değişime uyarlanması gerekmektedir (Leocádio vd., 2025). Dolayısıyla dijital dönüşüm yalnızca kullanılan araç setindeki bir değişiklik değil, insan kaynağı politikalarını da etkileyen bir süreçtir. Bununla birlikte, kuruluşların dijital yatırımları ile yetkinlik geliştirme çabalarını kamuya açık açıklamalarında birlikte mi yoksa birbirinden bağımsız mı sundukları literatürde büyük ölçüde açık kalmıştır. Bu sorunun incelenebilmesi için denetim kuruluşlarının kendi beyanlarını kamuya açık ve belirli bir asgari içerik çerçevesinde sunduğu bir veri kaynağına ihtiyaç bulunmaktadır.

Türkiye'de bu sorunun yanıtlanabileceği en somut kaynaklardan biri şeffaflık raporlarıdır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 397 ve devamı maddeleri bağımsız denetimin genel kanuni çerçevesini oluşturmakta, 400. maddesi ise denetçi olabilecek kişi ve kuruluşlar ile denetçinin bağımsızlığına ilişkin sınırlamaları düzenlemektedir. Şeffaflık raporunun hazırlanması ve duyurulmasına ilişkin doğrudan yükümlülük ise Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 36. maddesinde yer almaktadır. Buna göre bir takvim yılında Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK) denetimi yapmış denetim kuruluşları, yıllık şeffaflık raporlarını izleyen yılın dördüncü ayının sonuna kadar Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirmek ve kendi internet sitelerinde yayımlamakla yükümlüdür (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu [KGK], 2012, md. 36). Aynı madde, raporların kuruluşun hukuki yapısı ve ortakları, kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri, içinde yer aldığı denetim ağı, organizasyon yapısı, kalite güvence sistemi incelemesi, sürekli eğitim politikaları, bağımsızlık uygulamaları, gelir dağılımı ve kalite kontrol sistemi gibi konularda asgari bilgiler içermesini öngörmektedir (KGK, 2012, md. 36). Bu asgari içerik çerçevesi, denetim kuruluşlarının dijital dönüşüm söylemini ve bu söylemi insan kaynağı politikalarıyla nasıl ilişkilendirdiğini karşılaştırmalı olarak incelemeye elverişli bir veri kaynağı sağlamaktadır.

Türkiye'de şeffaflık raporları üzerine yapılan çalışmalar, sektörün genel yapısını, eğitim politikalarını veya bağımsızlık uygulamalarını farklı tarihlerde ve farklı örneklerle ele almıştır. Uluslararası literatürde ise şeffaflık raporlarının denetim kalitesiyle ilişkisi doğrudan test edilmiştir. Bununla birlikte, gerek Türkiye merkezli gerekse uluslararası literatürde dijital dönüşüm söylemini denetçi yetkinliği ve insan kaynağı söylemiyle birlikte inceleyen kuruluş düzeyindeki eş-oluşum analizleri sınırlıdır. Bu araştırma boşluğu, ikinci bölümde ilgili literatür ayrıntılı biçimde gözden geçirilerek somutlaştırılmaktadır.

Bu çalışma, söz konusu boşluğu iki eksenle ele almaktadır. İlk olarak, Türkiye'de faaliyet gösteren ve KAYİK denetimi yapmaya yetkili bağımsız denetim kuruluşlarının 2025 yılı şeffaflık raporları dijital araçlara ve denetim teknolojilerine ilişkin söylemler bakımından tematik içerik

analiziyle incelenmektedir. İkinci olarak, dijital dönüşüm söyleminin denetçi yetkinliği ve insan kaynağı yönetimi söylemiyle kuruluş düzeyinde ne ölçüde birlikte ele alındığı ve bu birlikteliğin uluslararası denetim ağı üyeliğine göre farklılaşıp farklılaşmadığı sınırlanmaktadır. Uluslararası ağ üyeliği herhangi bir içerik temasının parçası olarak kodlanmamış, kuruluşlar arasındaki örüntüleri karşılaştırmak için kullanılan bağımsız bir örgütsel özellik olarak tanımlanmıştır. Çalışmada 452 kuruluşluk evrenden KAYİK dâhil bağımsız denetim yapmaya yetkili 177 kuruluş araştırma çerçevesine alınmış, internet sitesi taramasında ulaşılan 105 belgeden içerik ölçütünü karşılayan 100 şeffaflık raporu analiz edilmiştir. Temalar her kuruluş için 0/1 biçiminde kodlanmış ve her pozitif kod rapor ile sayfa kanıtıyla ilişkilendirilmiştir. Böylece kuruluş düzeyindeki yaygınlık, aynı kuruluşta yer alan birden fazla açıklamanın oluşturduğu kanıt yoğunluğundan ayrılmıştır.

Çalışmanın özgün katkısı üç noktada toplanmaktadır. İlk olarak, dijital dönüşüm söylemi ile denetçi yetkinliği ve insan kaynağı söyleminin kuruluş düzeyinde birlikte mi yoksa ayrı mı ele alındığını gösteren bir eş-oluşum analizi sunulmaktadır. Bu birlikteliğin uluslararası ağ üyeliğine göre farklılaşıp farklılaşmadığı ki-kare bağımsızlık testi ve Cramér's V ile sınırlanmaktadır. İkinci olarak, teknoloji ile insan denetçi arasındaki ilişkinin destek-tamamlayıcı, risk-farkındalığı veya ikame çerçevesiyle sunulup sunulmadığı ayrı bir analiz katmanında incelenmektedir. Alt çerçeveler birbirini dışlamamakta ve bulgular yalnızca açık çerçeveleme sunan kuruluşlar üzerinden yorumlanmaktadır. Üçüncü olarak, tema varlığı firma düzeyinde gösterilirken her pozitif firma-tema eşleşmesi belge kanıtıyla ilişkilendirilmektedir. Kuruluşlar arasındaki tema yaygınlığı ile uzun veya ayrıntılı raporların ürettiği kanıt yoğunluğu bu yolla birbirinden ayrıştırılmaktadır.

Çalışmanın kalan bölümleri şu şekilde düzenlenmiştir. İkinci bölümde şeffaflık raporlarına ilişkin Türkiye merkezli ve uluslararası literatür gözden geçirilmekte ve araştırma boşluğu somutlaştırılmaktadır. Üçüncü bölümde araştırmanın yöntemi, örnekleme süreci ve kodlama şeması ayrıntılı biçimde açıklanmaktadır. Dördüncü bölümde bulgular sunulmakta, beşinci bölümde bulgular kurumsal teori ve sinyal teorisi çerçevesinde tartışılmakta, altıncı bölümde sonuç ve önerilere yer verilmektedir.

LİTERATÜR

Türkiye'de şeffaflık raporlarının 2013 yılı için ilk kez hazırlanmasının ardından, raporlardan yararlanan çalışmalar sektör yapısı, gelir ve insan kaynağı belirleyicilerine odaklanmıştır. Erdoğan ve Solak (2016), 72 yetkili denetim kuruluşundan şeffaflık raporuna ulaşılabilen 69'unu incelemiş, sektörün büyük şehirlerde yoğunlaştığını ve KAYİK denetimleri ile denetim gelirlerinde Büyük Dörtlünün belirgin ağırlık taşıdığını göstermiştir. Erdoğan ve Kutay (2016), uluslararası denetim ağı üyeliğinin denetim geliri üzerindeki etkisini tüm kuruluşları içeren modelde anlamlı bulmamış, Büyük Dörtlü örneklemden çıkarıldığında ise pozitif ve anlamlı bir ilişki saptamıştır. Kaya (2017), 70 kuruluşun 2015 yılı raporlarına dayanan analizinde toplam gelir ile ortak sayısının denetçi kadrosu büyüklüğünü pozitif etkilediğini, ağ üyeliğinin anlamlı bir etkisinin bulunmadığını raporlamıştır. Yazıcı (2019), denetim sayısının denetim geliriyle 2015–2017 yıllarında pozitif ilişki gösterdiğini; çoklu regresyondaki anlamlı etkinin ise 2016 ve 2017 yıllarında ortaya çıktığını belirlemiştir. Bu bulgular, kuruluş özellikleri ile finansal ve insan kaynağı sonuçları arasındaki ilişkinin incelenen sonuç değişkenine ve örneklem yapısına göre farklılaşabildiğini göstermektedir.

Sürekli eğitim politikaları, şeffaflık raporu literatüründe ayrı bir araştırma alanıdır. Tanç ve Gümrah (2016), 69 kuruluşun 2014 yılı raporlarını incelemiş ve kuruluşların %72,46'sının sürekli eğitim politikasına bir sayfa veya daha az yer ayırdığını belirlemiştir. Yazarlar bu açıklama

düzeyini, birkaç iyi uygulama dışında, sürekli eğitime gereken önemin verilmediğinin göstergesi olarak yorumlamıştır. Şengür (2019), 88 kuruluşun 2017 yılı raporlarını 2014 ve 2016 bulgularıyla karşılaştırmış ve eğitim politikalarının şeffaflık düzeyinde 2014'ten itibaren anlamlı bir artış bulunmadığını raporlamıştır. Buna karşılık Ocak vd. (2022), personel başına düşen sürekli mesleki eğitim saatleri ile ihtiyari tahakkuklar ve denetim görüşü üzerinden ölçülen denetim kalitesi arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulmuştur. Bu sonuçlar, raporlardaki eğitim açıklamalarının yalnızca biçimsel uyum bakımından değil, denetim kalitesiyle bağlantılı ölçülebilir bir gösterge olarak da incelenebileceğini ortaya koymaktadır.

Uluslararası literatürde şeffaflık raporlarının içeriği ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiye yönelik bulgular farklılaşmaktadır. Deumes vd. (2012), dört Avrupa ülkesindeki 103 denetim kuruluşunun raporlarından oluşturdukları açıklama puanı ile fiilî denetim kalitesi arasında, iç kalite kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin beyan dışında, anlamlı bir ilişki bulamamıştır. Johl vd. (2021), Avustralya'da açıklama düzeyi ile denetim kalitesi arasında pozitif ilişki belirlemiş, bu ilişkinin Büyük Dörtlüye kıyasla büyük ölçekli diğer denetim kuruluşlarında daha güçlü, orta ve küçük ölçekli kuruluşlarda ise anlamsız olduğunu göstermiştir. La Rosa vd. (2019), 10 Avrupa ülkesindeki 122 denetim kuruluşunun 2010-2012 dönemi raporlarından hesapladıkları kurumsal yönetim açıklama endeksinin ülke ve kuruluş düzeyindeki etkenlere göre farklılaştığını belirlemiştir. Fu vd., (2015) ise Avustralya'daki 21 büyük denetim kuruluşunun ilk zorunlu şeffaflık raporlarında asgari açıklama yükümlülüklerini karşıladığını, ancak yönetim ve denetim kalitesini etkileyebilecek uygulamalarda farklı yaklaşımlar benimsediğini saptamıştır. Bu çalışmalar açıklama düzeyini endeksler veya denetim kalitesi sonuçları üzerinden ele almakta, dijital dönüşüm ile denetçi yetkinliği söylemlerinin kuruluş düzeyindeki eş-oluşumunu incelememektedir.

Denetimde dijital dönüşüm literatürü, teknolojik araçların kullanımını denetçi yetkinlikleri ve örgütsel koşullarla birlikte ele almaktadır. Manita vd. (2020), Fransa'daki en büyük beş denetim kuruluşunda görev yapan denetçilerle yürüttükleri nitel araştırmada dijitalleşmenin denetimin ilgililiği, yeni hizmetler, denetim kalitesi, yeni denetçi profili ve yenilik kültürü olmak üzere beş alanda etkili olduğunu belirlemiştir. Barr-Pulliam vd. (2022), dış denetimde dijital dönüşümü inceleyen 36 çalışmayı kişi, görev ve çevre kaynaklı etkenler çerçevesinde değerlendirmiş ve teknolojinin etkisinin yalnızca aracın özelliklerine bağlı olmadığını ortaya koymuştur. Leocádio vd. (2025), sistematik literatür taramalarında alanı denetçi, denetim uygulamaları ve dijital denetim boyutları altında düzenlemiş, yenilikçi uygulamaların denetçi yetkinliklerinin sürekli geliştirilmesini gerektirdiğini vurgulamıştır. Al Frijat ve Al-Hajaia (2025) da Ürdün'deki küçük ve orta ölçekli denetim kuruluşlarında çalışan 263 denetçiden elde edilen verileri PLS-SEM ile incelemiş, teknik, dijital ve yaratıcı becerilerin denetim çıktılarının kalitesiyle pozitif ilişkili olduğunu bulmuştur. Böylece literatür dijitalleşme ile yetkinlik arasındaki bağlantıyı görüşme, anket ve literatür taraması verileriyle kurmakta, denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarındaki kendi söylemlerini kuruluş düzeyinde doğrudan sınamamaktadır.

Sürdürülebilirlik güvencesi, örneklemin bir kısmında yeni bir hizmet alanı olarak görülmesi nedeniyle ayrı değerlendirilmiştir. Bu tema dijital dönüşüm göstergesinin içine alınmamış, hizmet yelpazesindeki genişlemeyi ve buna eşlik eden uzmanlık gereksinimini izlemek amacıyla ayrı tutulmuştur. Yeşilçelebi (2020), Türkiye'de faaliyet gösteren 334 bağımsız denetim kuruluşundan yalnızca ikisinin toplam beş sürdürülebilirlik raporu yayımladığını ve bu raporlardaki bilgilerin bağımsız güvenceye tabi tutulmadığını belirlemiştir. Martínez-Ferrero vd. (2018), 17 ülkeden 242 işletmeye ait 901 firma-yıl gözlem üzerinde, güvence sağlayıcısının sektörel uzmanlığı ve müşteriyle ilişki süresi arttıkça sürdürülebilirlik güvence raporlarının kalitesinin yükseldiğini göstermiştir. Boiral vd., (2020) ise muhasebe ve danışmanlık kuruluşlarında çalışan 38 güvence sağlayıcısıyla yaptıkları görüşmelerde alanın iki meslek grubu

arasında bölündüğünü, gerekli yetkinliklerin çok boyutlu olduğunu ve kapsamlı, tanınmış eğitim programlarının neredeyse bulunmadığını saptamıştır. Bu bulgular, yeni güvence hizmetlerinin yalnızca sunulup sunulmadığının değil, bu hizmetleri destekleyen uzmanlık ve eğitim yapısının da incelenmesi gerektiğini göstermektedir.

Şeffaflık raporlarına metodolojik olarak farklı açılardan yaklaşan iki çalışma ayrıca belirtilmelidir. Keskin vd. (2020), Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere için hazırlanan Büyük Dörtlü şeffaflık raporlarını Hofstede-Gray modeli çerçevesinde MAXQDA ile incelemiş ve yerel kültürel özelliklerin rapor içeriklerinde farklılık yarattığını belirlemiştir. Merter vd. (2026), 2013-2024 dönemindeki 89 denetim kuruluşuna ait 230 firma-yıl gözlemi hesaplamalı metin analizi ve dinamik topluluk belirleme yöntemleriyle incelemiştir. Çalışma, başlangıçta iki genel açıklama topluluğundan oluşan yapının 2024'te sekiz uzmanlaşmış topluluğa ayrıldığını ve en yüksek parçalanma dönemlerinde kuruluşların uyum odaklı anlatılara yöneldiğini göstermiştir. Bu çalışmalar, şeffaflık raporlarının kültürel ve zamansal örüntülerini ortaya koymakla birlikte dijital dönüşüm ve yetkinlik temalarının aynı kuruluştaki birlikteliğini incelememiştir.

Mevcut yazın birlikte değerlendirildiğinde üç sınırlılık öne çıkmaktadır. Türkiye merkezli çalışmalar şeffaflık raporlarını sektör yapısı, eğitim politikası, gelir veya ağ üyeliği gibi boyutlar üzerinden incelemiş, dijital dönüşüm söylemini denetçi yetkinliği ve insan kaynağı söylemiyle kuruluş düzeyinde birlikte ele almamıştır. Uluslararası şeffaflık raporu araştırmalarının baskın hattı ise yönetim açıklamaları ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiye odaklanmıştır. Dijital dönüşüm ve yetkinlik yazını bu bağlantıyı anket, görüşme ve literatür taraması verileriyle kurmuş, ancak denetim kuruluşlarının kamuya açık şeffaflık raporlarındaki kendi söylemlerini kuruluş düzeyinde sınırlamıştır. Bu çalışma söz konusu sınırlılıkları, 2025 yılı şeffaflık raporlarında dijital araçlar ve denetim teknolojileri söylemi ile yetkinlik/insan kaynağı söyleminin birlikte görülüp görülmediğini belirleyerek ele almaktadır. Uluslararası ağ üyeliği bağımsız bir örgütsel özellik olarak kullanılmış, yeni güvence alanları ile teknoloji-insan ilişkisine yönelik açıklamalar ana eş-oluşum göstergesinden ayrı değerlendirilmiştir.

YÖNTEM

Bu bölümde araştırma deseni, veri kaynağı, evren ve örnekleme süreci, kodlama birimi, tema sınırları, kodlama ve veri analizi işlemleri ile çalışmanın sınırlılıkları açıklanmaktadır.

Araştırma Deseni

Bu çalışma, kamuya açık dokümanların tematik içerik analiziyle incelendiği nitel ağırlıklı bir araştırmadır. Nitel kodlama sonuçları, tema varlığını her kuruluş için 0/1 olarak gösteren firma düzeyindeki değişkenlere dönüştürülmüştür. Temaların yaygınlığı kuruluş sayıları ve oranlarıyla, aynı temaya ilişkin açıklama yoğunluğu ise kanıt satırlarıyla betimlenmiştir. Önceden tanımlanan kuruluş düzeyindeki eş-oluşum sınıfları sınırlı çıkarımsal testlerle değerlendirilmiştir. Veriler Mayıs-Haziran 2026 döneminde toplanmıştır. Tematik analiz, bir veri kümesindeki anlam örüntülerinin belirlenmesini, çözümlenmesini ve raporlanmasını sağlayan esnek bir yöntemdir (Braun ve Clarke, 2006). Analiz ağırlıklı olarak açık, diğer bir ifadeyle semantik içerik düzeyinde yürütülmüş ve raporlarda açıkça belirtilmeyen uygulamalar hakkında çıkarım yapılmamıştır. Kod kitabı tümdengelimsel ve tümevarımsal biçimde oluşturulmuştur. Başlangıç kodları araştırma sorusu ile literatürden türetilmiş, tekrarlanan ve başlangıç şemasında öngörülmeleyen örüntüler inceleme sürecinde kod kitabına eklenmiştir.

Evren ve Örneklem

Araştırma çerçevesi, veri toplama döneminde KGK'nın kamuya açık sicilinde yer alan bağımsız denetim kuruluşları esas alınarak oluşturulmuştur. Mayıs 2026'da dondurulan listede Türkiye'de faaliyet gösteren 452 bağımsız denetim kuruluşu bulunmakta, bunların 177'si KAYİK dâhil bağımsız denetim yapmaya yetkili görünmektedir. Şeffaflık raporu yükümlülüğü yalnızca ilgili takvim yılında KAYİK denetimi yapan kuruluşlar için doğduğundan, 177 kuruluşun tamamı için internet sitesi ve rapor taraması yapılmış, nihai örneklem geçerli rapor içeriğinin bulunmasına göre belirlenmiştir.

Olasılıklı örnekleme yapılmamış, araştırma çerçevesindeki 177 kuruluşun tamamına ulaşılması hedeflenmiştir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 36. maddesine göre bir takvim yılında KAYİK denetimi yapan kuruluşların şeffaflık raporunu izleyen yılın dördüncü ayının sonuna kadar internet sitelerinde yayımlaması gerekmektedir (KGK, 2012, md. 36). İnternet sitesi taramasında 105 kuruluş için 2025 faaliyet dönemine ilişkin bir rapor veya rapor bağlantısı belirlenmiştir. Bağlantı bulunamayan 72 kuruluşun 32'si 2025 yılında KAYİK denetimi yapmadığını açıklamış, 31'inde rapora ulaşamadığı için KAYİK denetimi durumu belirlenememiş, kalan 9 kuruluşa ise internet sitesine erişilememiş veya iptal, gayrifaal olma gibi nedenlerle belge bulunamamıştır. Erişilen 105 belgenin 5'i yalnızca KAYİK denetimi yapılmadığını bildiren tek sayfalık yazılardan oluştuğu için içerik analizi dışında tutulmuştur. Böylece ölçütleri karşılayan 100 şeffaflık raporu analiz edilmiştir. KGK sicilinde 2026 itibarıyla gayrifaal görünen Spica Bağımsız Denetim A.Ş., 2025 faaliyet dönemine ait geçerli bir rapor yayımladığı için örnekleme dâhil edilmiştir.

Tablo 1. Evrenden Örneklem: Kuruluş Sayıları

Aşama	Kuruluş Sayısı
Türkiye'de faaliyet gösteren toplam bağımsız denetim kuruluşu (evren)	452
KAYİK dahil bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluş	177
2025 faaliyet dönemine ilişkin rapor veya bilgilendirme belgesine ulaşılan kuruluş	105
PDF içeriği yalnızca 1 sayfalık "KAYİK denetimi yapılmadı" bilgilendirme yazısı olan kuruluş	5
İçerik analizi örnekleme	100

Kodlama ve Veri Analizi Süreci

Kodlama şeması yedi içerik teması (T1-T7) ve bir çerçeveleme kategorisinden (T8) oluşmuştur. Ana analiz birimi firmadır. Bir temaya ilişkin en az bir açık ve doğrulanabilir söylem bulunan firma 1, böyle bir söylem belirlenemeyen firma 0 olarak kodlanmıştır. Bu nedenle aynı firmadaki tekrarlanan açıklamalar tema yaygınlığını 1'in üzerine çıkarmamıştır. Kodların nitel dayanağını ve açıklama yoğunluğunu korumak amacıyla anlam bütünlüğü taşıyan cümle, kısa paragraf, tablo satırı veya hücre ayrıca kanıt birimi olarak kaydedilmiştir. Bir söylem birden fazla tema tanımını açıkça karşılıyorsa ilgili temaların tümüne atanmıştır. T1 dijital araçlar ve denetim teknolojilerini, T2 dijital yetkinlikleri, T3 geleneksel teknik yetkinlikleri, T4 davranışsal ve yönetsel yetkinlikleri, T5 insan kaynağı yönetimi uygulamalarını kapsamaktadır. T6 sürdürülebilirlik güvencesi ve bilgi sistemleri denetimi gibi yeni güvence ve uzmanlık alanlarını, T7 ise teknoloji veya yetkinlik ile denetim kalitesi, doğruluk, tutarlılık, izlenebilirlik, derinlik, etkinlik ya da verimlilik arasında açıkça kurulan ilişkileri izlemektedir. T8 kapsamında destek-tamamlayıcılık, risk-farkındalığı ve ikame alt çerçeveleri birbirini dışlamayacak biçimde kodlanmış ve baskın çerçeve ayrıca kaydedilmiştir. Yalnızca personel veya ortak sayısı veren

ifadeler ile uluslararası ağ üyeliğini bildiren açıklamalar tema kanıtı kabul edilmemiştir. Ağ bağlantısı üzerinden eğitim, bilgi paylaşımı veya yetkinlik geliştirme faaliyeti açıkça belirtilmişse ilgili faaliyet kodlanmıştır. Uluslararası ağ üyeliği bağımsız bir kuruluş özelliği olarak tutulmuştur. Bir temanın 0 kodlanması uygulamanın kuruluşta bulunmadığını değil, raporda açık ve doğrulanabilir söylem belirlenemediğini göstermektedir.

Kodlama süreci aday söylemlerin bulunması, firma düzeyindeki tema varlığının belirlenmesi, belge kanıtlarının doğrulanması ve sonuçların kontrol edilmesi aşamalarından oluşmuştur. Genel anahtar sözcükler ile isimlendirilmiş denetim platformları yalnızca aday ifadeleri bulmak için kullanılmış, otomatik tema ataması yapılmamıştır. Görüntü tabanlı raporlarda optik karakter tanıma çıktısı da yalnızca aday bulma amacıyla kullanılmıştır. Nihai kararlar kod kitabındaki dâhil etme ve hariç tutma kurallarına göre verilmiş, örneklemdaki 100 rapor anahtar sözcükten bağımsız olarak baştan sona incelenmiştir. Her pozitif firma-tema eşleşmesi en az bir birincil kanıtla ilişkilendirilmiş, aynı eşleşmeyi destekleyen ek kanıtlar ayrı satırlarda korunmuştur. Bu işlem T1-T7 kapsamında 273 firma-tema eşleşmesi ve 518 kanıt satırı üretmiştir. Kanıtlarla birlikte firma adı, rapor sayfası, PDF sayfası ve doğrulama biçimi kaydedilmiştir. Raporun kendi basılı sayfa numarası varsa bu numara esas alınmış, basılı numara bulunmayan sayfalarda PDF sayfası kullanılmıştır. On dört raporun aynı araştırmacı tarafından kod kitabıyla yeniden incelenmesi kodlayıcı içi tutarlılık kontrolü olarak değerlendirilmiş, bağımsız kodlayıcılar arası güvenilirlik ölçümü olarak yorumlanmamıştır. Kuruluş düzeyindeki eş-oluşum analizinde dijital dönüşüm göstergesi en az bir T1 kodu, yetkinlik/İK göstergesi ise en az bir T2, T3, T4 veya T5 kodu bulunması olarak tanımlanmıştır. T6 ve T7 bileşik göstergenin dışında tutulmuş, T8 ayrı analiz edilmiştir. T1 ile yetkinlik/İK göstergesi arasındaki ilişki ve uluslararası ağ üyeliği ile iki söylemin birlikte bulunması arasındaki ilişki 2×2 Pearson ki-kare testiyle, süreklilik düzeltmesi uygulanmadan sınanmıştır. Etki büyüklüğü Cramér's V ile değerlendirilmiş ve anlamlılık düzeyi 0,05 olarak kabul edilmiştir.

Çalışmanın dört temel sınırlılığı bulunmaktadır. İlk olarak, araştırma 2025 faaliyet dönemine ait tek bir kesite dayandığı için zaman içindeki değişimi göstermemektedir. İkinci olarak, yalnızca raporlarda açıkça yer alan söylem kodlanmıştır. Bir kuruluşun belirli bir temadan söz etmemesi, ilgili uygulamaya sahip olmadığını kanıtlamaz. Bu nedenle bulgular fiilî uygulamaların değil, kamuya açıklanan söylemin örüntüleri olarak yorumlanmalıdır. Üçüncü olarak, kodlama tek araştırmacı tarafından yürütülmüştür. On dört rapor üzerinde kodlayıcı içi tutarlılık kontrolü yapılmış olsa da bağımsız kodlayıcılar arasında hesaplanmış bir güvenilirlik katsayısı bulunmamaktadır. Dördüncü olarak, kanıt satırı sayıları rapor uzunluğu ve açıklama ayrıntısından etkilenebilir. Bu nedenle ana karşılaştırma birimi firma düzeyindeki tema varlığıdır. Ki-kare testleri yalnızca değişkenler arasındaki ilişkiyi değerlendirmekte, ağ üyeliğinin söyleme neden olduğunu göstermemektedir. Kuruluş büyüklüğü, gelir, denetçi sayısı ve rapor uzunluğu analizde kontrol edilmemiştir.

BULGULAR

Bu bölümde, 100 geçerli şeffaflık raporunun firma düzeyindeki kodlama yaklaşımıyla incelenmesi sonucunda elde edilen bulgular sunulmaktadır. Ana nicel değerlendirme, her temanın kuruluş düzeyindeki varlığını gösteren 0/1 kodlarına dayanmaktadır. T1-T7 kapsamında 273 firma-tema eşleşmesi ve bu eşleşmeleri destekleyen 518 kanıt satırı belirlenmiştir. Önce temaların kuruluş düzeyindeki yaygınlığı ve kanıt yoğunluğu gösterilmekte, ardından PDF belgelerinden doğrudan alınan söylem örnekleri üzerinden temaların nasıl kurulduğu incelenmektedir. Son olarak teknoloji-insan çerçeveleri, dijital dönüşüm ile yetkinlik/İK söyleminin eş-oluşumu ve uluslararası ağ üyeliğiyle ilişkisi değerlendirilmektedir.

Tablo 2. T1-T7 Temalarının Betimsel Dağılımı

Tema	Kuruluş sayısı	Kuruluş oranı	Kanıt satırı	Kanıt payı
T1 - Dijital araçlar ve denetim teknolojileri	67	%67,0	190	%36,7
T5 - İnsan kaynağı yönetimi	54	%54,0	84	%16,2
T2 - Dijital yetkinlikler	48	%48,0	75	%14,5
T3 - Geleneksel teknik yetkinlikler	36	%36,0	47	%9,1
T6 - Yeni güvence ve uzmanlık alanları	36	%36,0	72	%13,9
T7 - Teknoloji/yetkinlik-kalite ilişkisi	25	%25,0	42	%8,1
T4 - Davranışsal ve yönetsel yetkinlikler	7	%7,0	8	%1,5
Toplam / en az bir tema	92	%92,0	518	%100,0

Not: Bir kuruluş birden fazla temada yer alabildiği için kuruluş sayıları temalar arasında toplanamaz.

Dijital Dönüşümün Görünümü (T1)

T1 dijital araçlar ve denetim teknolojileri, 67 kuruluşta (%67,0) belirlenmiş ve 190 kanıt satırıyla en yaygın tema olmuştur. Bulgular, dijital dönüşüm söyleminin isimlendirilmiş denetim platformları, veri analitiği, otomasyon, elektronik çalışma kâğıtları, bulut altyapısı, arşivleme ve güvenlik sistemleri gibi farklı uygulamalar üzerinden kurulduğunu göstermektedir.

Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. raporunda, "Denetim faaliyetlerimizin temelini oluşturan CAP yazılımı, kullanıcıların hangi denetim için hangi dakikada hangi işlemi gerçekleştirdiklerini, hangi verileri girdiklerini, hangi verileri dışarı aktardıklarını kayıt altında tutmaktadır." ifadesi yer almaktadır.

Reanda Aren Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. raporunda, "Denetim prosedürleri, 'İDEA' adlı web tabanlı ve tamamen Reanda Aren tarafından geliştirilmiş elektronik denetim programı kullanılarak uygulanmaktadır." ve "Denetim programında yer alan tüm bilgi ve belgeler elektronik ortamda yaratılmakta, çalışılmakta, kaydedilmekte ve arşivlenmektedir." denilmektedir.

KPMG raporunda ise, "2025 yılında, küresel akıllı denetim ve güvence platformumuz olan KPMG Clara'ya yapay zekâ entegrasyonu genişletilmiş ve hızlandırılmış; bu sayede denetçilerimizin risklere daha etkin şekilde yanıt vermesi ve daha derin içgörüler sunması desteklenmiştir." açıklaması yapılmıştır.

Bu doğrudan alıntılar, T1 söyleminin yalnızca teknoloji yatırımı beyanından oluşmadığını göstermektedir. Teknoloji, kullanıcı hareketlerinin izlenmesi, denetim prosedürlerinin elektronik ortamda yürütülmesi, belge ve kanıtların arşivlenmesi, risklere yanıt verilmesi ve içgörü üretilmesi gibi somut işlevlerle ilişkilendirilmektedir.

Bununla birlikte raporlar arasındaki ayrıntı düzeyi farklıdır. Bazı kuruluşlar platform adı, kullanım amacı ve süreç etkisi açıklarken bazıları yalnızca sunucu, yedekleme veya elektronik dosyalama gibi genel uygulamalara yer vermiştir. Bu nedenle T1 kodunun varlığı teknoloji kullanımının kapsamı veya olgunluğu hakkında tek başına bir sıralama oluşturmamaktadır.

Yeni Güvence ve Uzmanlık Alanları (T6)

T6 yeni güvence ve uzmanlık alanları, 36 kuruluşta (%36,0) ve 72 kanıt satırında belirlenmiştir. Tema, bilgi sistemleri denetimi ile sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimi gibi geleneksel finansal tablo denetiminin ötesine geçen hizmet ve uzmanlık açıklamalarını kapsamaktadır.

Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. raporunda, "2025 yılı, sadece finansal tabloların değil, dünyamıza bıraktığımız izlerin de raporlandığı bir yıl oldu. Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) ve Güvence Denetim Standartları (GDS) çerçevesinde yetkinliklerimizi derinleştirerek, müşterilerimize sadece bugünlerini değil, sürdürülebilir geleceklerini inşa etmelerinde de yol arkadaşlığı yapıyoruz." denilmektedir.

KPMG raporunda, "2025 yılında, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) uyumlu sürdürülebilirlik raporlarının ilk sınırlı güvence denetimlerinin tamamlanmasıyla birlikte; gelişen piyasa dinamiklerini karşılamak üzere ESG güvence yetkinliklerimizi geliştirmeye devam ettik." ifadesi yer almaktadır.

Bu örneklerde yeni güvence alanları, yalnızca yeni bir hizmet başlığı olarak değil, yetkinlik geliştirme ve uzmanlık kapasitesi üzerinden de meşrulaştırılmaktadır. Bununla birlikte bir yetki, müşteri, gelir veya eğitim açıklaması hizmetin kalitesi ve pazar payı hakkında tek başına kanıt oluşturmamaktadır.

Dijital Yetkinlik ve Dijital Öğrenme Uygulamaları (T2)

T2 dijital yetkinlikler teması 48 kuruluşta (%48,0) ve 75 kanıt satırında görülmüştür. Tema, teknoloji araçlarını kullanabilme yeterliği, veri analitiği, bilgi sistemleri ve siber güvenlik bilgisi ile dijital içerikli eğitim ve sertifikasyon açıklamalarını kapsamaktadır.

Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. (EY Türkiye) raporunda, "EY, denetim çalışmalarında kullanılan otomatik araç ve tekniklerin amaca uygunluğunu doğrulamak için titiz bir sertifikasyon süreci uygulamaktadır. Ayrıca, EY çalışanlarının bu çözümleri kullanabilmeleri için gerekli yetkinliklere ve desteğe sahip olmaları sağlanmaktadır." denilmektedir.

DRT raporunda, "Son olarak, Deloitte denetim ve güvence hizmetleri uygulayıcıları ve profesyonelleri için öğrenme ve gelişime büyük yatırımlar yapıyor, onlara üretken yapay zekanın etkisi, riskleri, sınırlamaları ve üretken yapay zekayı taahhütlerinde etkili bir şekilde nasıl kullanacaklarına dair beklentiler konusunda eğitim veriyoruz." açıklaması yer almaktadır.

Bu alıntılar, dijital yetkinlik söyleminin yalnızca bir eğitim listesine dayanmadığını göstermektedir. Araçların amaca uygun kullanımının doğrulanması, kullanıcıların gerekli desteğe sahip olması ve üretken yapay zekanın etkileri ile sınırlılıklarının eğitim içeriğine alınması da yetkinlik söyleminin parçalarıdır. Bununla birlikte açıklamalar, eğitimlerin öğrenme çıktısını veya kazanılan becerilerin denetimlerde fiilen kullanılıp kullanılmadığını ölçmemektedir.

Geleneksel, Davranışsal ve İnsan Kaynağı Boyutları (T3, T4, T5)

T5 insan kaynağı yönetimi 54 kuruluşta (%54,0) bu grup içindeki en yaygın temadır. T3 geleneksel teknik yetkinlikler 36 kuruluşta (%36,0), T4 davranışsal ve yönetsel yetkinlikler ise 7 kuruluşta (%7,0) belirlenmiştir. Kanıt satırı sayıları sırasıyla T5 için 84, T3 için 47 ve T4 için 8'dir.

İnsan Kaynağı Yönetimi (T5)

T5 kapsamında işe alım ve intibak, eğitim planlaması, sürekli mesleki gelişim, performans değerlendirmesi, geri bildirim, görevlendirme ve uzman ekiplerden yararlanma gibi aktif insan kaynağı uygulamaları dikkate alınmıştır. Yalnızca çalışan sayısı veren açıklamalar bu tema için yeterli kabul edilmemiştir.

MED Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. raporunda, "İşe alım aşamasından başlayarak personel Şirket kuralları ve politikaları ile ilgili olarak bir haftalık bir intibak süresine tâbi tutulmaktadır. Bu intibak süresini takiben personelin seviyesine, kıdemine ve mesleki bilgisine bağlı olarak 2 ila 8 hafta arasında değişen sürelerde hizmet içi eğitim verilmektedir." denilmektedir.

Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. raporunda, "Mesleki gelişim stratejimiz doğrultusunda, denetçi yardımcılarımıza yönelik olarak iki haftada bir periyodik kurum içi eğitimler düzenlenmektedir. Bu eğitimlerde, teorik bilgilerin pratik uygulamalarla pekiştirilmesi amaçlanmakta olup denetçi yardımcılarımız, denetim ve sürdürülebilirlik hizmetleri direktörü rehberliğinde sürekli bir öğrenme döngüsüne tabi tutulmaktadır." açıklaması yer almaktadır.

Bu örnekler, insan kaynağı söyleminin işe alım sonrasındaki intibak, hizmet içi eğitim, uygulamalı öğrenme ve rehberlik süreçleriyle kurulduğunu göstermektedir. T5'in 54 kuruluşta görülmesi, aktif insan kaynağı uygulamalarının şeffaflık raporlarında örneklemin yarısından fazlasında görünür olduğunu ortaya koymaktadır.

Teknik ve Davranışsal-Yönetisel Yetkinlik Açıklamaları (T3 ve T4)

T3 geleneksel teknik yetkinlikler, standartlar, mevzuat, denetim metodolojisi, mesleki tecrübe ve bağımsızlık gibi alanları kapsamaktadır. T4 ise iletişim, sunum, ekip çalışması, kişisel gelişim, liderlik ve benzeri davranışsal veya yönetisel becerileri izlemektedir.

Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. raporunda, "Yeterlik, aşağıda belirtilenler [sic] yöntemler vasıtasıyla geliştirilmektedir: a) Mesleki eğitim. b) Uygulama eğitimi dahil sürekli mesleki gelişim. c) Mesleki tecrübe. d) Denetim ekibinin diğer üyelerinin daha deneyimli çalışanlar refakatinde yetiştirilmesi. e) Bağımsız olması zorunlu olan personel için bağımsızlık eğitimi." denilmektedir.

Denge Ankara Bağımsız Denetim YMM A.Ş. raporunda, "Yıllık mesleki eğitim programımızın yanında düzenlediğimiz soft-skill eğitimlerimizle personelimizin kişisel ve davranışsal yetkinliklerinin de geliştirilmesi amaçlanmaktadır." ifadesi yer almaktadır.

T3'ün 36 kuruluşta görülmesine karşılık T4'ün 7 kuruluşla sınırlı kalması, şeffaflık raporlarının mesleki ve teknik gelişimi davranışsal-yönetisel gelişime göre daha görünür kıldığını göstermektedir. Temanın raporda bulunmaması, kuruluşta bu yetkinliklerin geliştirilmediği anlamına gelmemektedir.

Teknoloji, Yetkinlik ve Denetim Kalitesi Bağlantısı (T7)

T7, teknoloji veya yetkinliğin kalite, doğruluk, tutarlılık, izlenebilirlik, etkinlik ya da verimlilikle açıkça ilişkilendirildiği ifadeleri kapsamaktadır. Tema 25 kuruluşta (%25,0) ve 42 kanıt satırında belirlenmiştir. Bu oranın T1'den düşük olması, teknoloji kullanımının veya yetkinlik geliştirmenin raporlarda her zaman denetim kalitesi ve süreç sonuçlarıyla açıkça ilişkilendirilmediğini göstermektedir.

Doğru Bağımsız Denetim A.Ş. raporunda, "Denetim yaklaşımımızın temelinde; güçlü metodoloji, risk odaklı bakış açısı ve teknoloji destekli denetim anlayışı yer almaktadır. Bu kapsamda, denetim süreçlerimizde aktif olarak kullandığımız CAP Denetim altyapısı ile veri analitiğine dayalı, izlenebilir ve kalite odaklı bir denetim süreci yürütmekteyiz." denilmektedir.

DRT raporunda, "Denetim metodolojimiz, akıllı teknolojilerin entegrasyonu sayesinde daha da gelişmiştir. Yapay zekâ, veri analitiği ve otomasyon araçlarını kullanarak denetim çalışmalarımızın doğruluğunu, derinliğini ve verimliliğini artırıyor; müşterilerimizin risklere ve karmaşıklıklara daha etkin şekilde yanıt vermelerine yardımcı oluyoruz." açıklaması yer almaktadır.

Bu cümlelerde teknoloji, yalnızca kullanılan bir araç olarak değil, izlenebilirlik, kalite odağı, doğruluk, derinlik ve verimlilik gibi sonuçlarla birlikte sunulmaktadır. Bununla birlikte T7'nin 25 kuruluşla sınırlı kalması, teknoloji veya yetkinlik açıklaması bulunan her raporun bu unsurları denetim kalitesiyle açıkça ilişkilendirmediklerini göstermektedir. Bulgular söylem bağlantısını ölçmekte, fiilî denetim kalitesini ölçmemektedir.

Temalar birlikte değerlendirildiğinde dijital araçlar en yaygın alan olmakla birlikte, insan kaynağı yönetimi ve dijital yetkinlik açıklamalarının da örneklemin yaklaşık yarısında veya daha fazlasında bulunduğu görülmektedir. Bu görünüm, dijital dönüşüm söyleminin yalnızca teknoloji yatırımı üzerinden kurulmadığını göstermektedir.

Dijital Dönüşüm ile İnsan İlişisinin Çerçevesi (T8)

T8, T1-T7'den farklı olarak teknoloji ile insan arasındaki ilişkinin nasıl anlamlandırıldığını göstermektedir. Destek-tamamlayıcılık ve risk-farkındalığı alt çerçeveleri birbirini dışlamamaktadır. Aynı kuruluş iki çerçeveye de açık kanıt sunabiliyorsa her ikisinde yer almış, baskın çerçeve ayrıca kaydedilmiştir.

Tablo 3. T8 Çerçevelerinin Kuruluş Düzeyindeki Dağılımı

Çerçeve	Kuruluş sayısı	Payı	Örnek kuruluşlar
Açık çerçeveleme yok	89	%89,0	
Destek-tamamlayıcı	10	%10,0	AKSİS, ANY Partners, Ata, Ayma Partners, DRT, Güncel, Güney (EY), Karar, KPMG, PwC
Risk-farkındalığı	3	%3,0	A1, DRT, Güney (EY)
İkame	0	%0,0	

Not: Alt çerçeveler çoklu kodlanabildiği için destek-tamamlayıcılık ve risk-farkındalığı sayıları toplanarak benzersiz kuruluş sayısına ulaşamaz.

Açık Çerçevelemenin Bulunmaması

Kuruluşların 89'unda (%89,0) teknoloji ile insanın rolünü açıkça ilişkilendiren bir çerçeve belirlenmemiştir. En az bir açık çerçeve sunan benzersiz kuruluş sayısı 11'dir (%11,0). Bu sonuç, diğer kuruluşlarda teknoloji veya insan kaynağı uygulaması bulunmadığını değil, ilişkinin raporda açık bir tutum ifadesiyle kurulmadığını göstermektedir.

Destek-Tamamlayıcı Çerçeve

Destek-tamamlayıcılık çerçevesi 10 kuruluştaki görülmüştür. Bu kuruluşlar teknolojiyi insan gözetimi, mesleki muhakeme, şüphencilik, uzmanlık veya etik insan kaynağıyla birlikte sunmaktadır.

Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. raporunda, "Biliyoruz ki, en gelişmiş teknoloji bile insan muhakemesinin ve tecrübesinin yerini tutamaz. Bu yüzden en büyük yatırımımızı her zaman olduğu gibi "insana", yani vizyoner ekibimize yapmaya devam ediyoruz." denilmektedir.

DRT raporunda, "Ancak bugün denetçiler olarak güvendiğimiz profesyonel şüphencilik ve beceri seti, özellikle üretken yapay zekâ olmak üzere yapay zekânın sorumlu kullanımı ve değerlendirilmesi için kritik olmaya devam edecektir." ifadesi yer almaktadır.

Bu alıntılar, teknolojinin insan uzmanlığının yerini alan değil, insan muhakemesi ve mesleki şüphencilikle birlikte kullanılan bir unsur olarak çerçevelendiğini göstermektedir.

Risk Farkındalığı Çerçevesi

Risk farkındalığı çerçevesi A1 Bağımsız Denetim, DRT ve Güney'de (EY Türkiye) belirlenmiştir. DRT ve Güney aynı zamanda destek-tamamlayıcılık kanıtı da sunduğu için iki alt çerçevede birlikte yer almaktadır.

Güney'in (EY Türkiye) raporunda, "EY, yapay zekâ destekli teknolojiler de dâhil olmak üzere denetim araçlarının ve teknolojisinin sorumlu bir şekilde kullanılmasını teşvik etmeye ve denetim uzmanları tarafından aşırı kullanım riskini azaltmaya yönelik prosedürlere, politikalara ve olanaklara sahiptir." denilmektedir.

Aynı bölümde, "Yapay zeka destekli teknoloji de dahil olmak üzere EY denetim araçlarının ve teknolojisinin tasarımı, denetim ekibinin önemli yanlışlık risklerini ele alma prosedürlerine destek sağlamayı amaçlar, ancak bir sonuca ulaşmak için deneyimlerini ve muhakemelerini uygulamada meslek mensubunun önemli rolünün yerini almaz." ifadesi yer almaktadır.

Bu örnek, risk-farkındalığı ile destek-tamamlayıcılık çerçevelerinin aynı raporda birlikte bulunabileceğini göstermektedir. Teknolojinin aşırı kullanımı bir risk olarak tanımlanırken insan muhakemesinin rolü de korunmaktadır.

İkame Çerçevesinin Gözlenmemesi

İncelenen 100 raporun hiçbirinde teknolojiyi insanın mesleki muhakemesinin yerini alan bir unsur olarak sunan açık bir ikame söylemi belirlenmemiştir. Bu sonuç yalnızca 2025 şeffaflık raporlarındaki kamuya açık söylem için geçerlidir ve teknolojinin fiilî iş gücü etkileri hakkında doğrudan kanıt oluşturmamaktadır.

Eş-Oluşum ve Uluslararası Ağ Üyeliği

Dijital dönüşüm ile yetkinlik/İK söyleminin kuruluş düzeyinde birlikte görülüp görülmediği ve bu birlikteliğin uluslararası ağ üyeliğine göre farklılaşıp farklılaşmadığı aşağıda değerlendirilmektedir.

Eş-Oluşum Matrisi

Dijital dönüşüm göstergesi en az bir T1 kodunun, yetkinlik/İK göstergesi ise en az bir T2, T3, T4 veya T5 kodunun bulunması olarak tanımlanmıştır. T6 ve T7 bu iki bileşik göstergenin dışında tutulmuştur.

Tablo 4. Dijital Dönüşüm ile Yetkinlik/İK Söylemi Eş-Oluşum Matrisi

Dijital dönüşüm	Yetkinlik/İK var	Yetkinlik/İK yok	Toplam
Var	50 (%50,0)	17 (%17,0)	67
Yok	22 (%22,0)	11 (%11,0)	33
Toplam	72	28	100

İki söylem 50 kuruluşta (%50,0) birlikte görülmüştür. Yalnızca dijital dönüşüm söylemi bulunan 17 kuruluş (%17,0), yalnızca yetkinlik/İK söylemi bulunan 22 kuruluş (%22,0) ve iki göstergenin de bulunmadığı 11 kuruluş (%11,0) vardır. T1'e yer veren 67 kuruluşun 50'si aynı zamanda yetkinlik/İK göstergesine sahiptir. Bununla birlikte T1 varlığı ile yetkinlik/İK göstergesi arasındaki ilişki istatistiksel olarak anlamlı değildir: $\chi^2(1, N=100)=0,695$, $p=0,404$, Cramér's $V=0,083$.

Bu dağılım, dijital araç söyleminin birçok kuruluşta yetkinlik ve insan kaynağı açıklamalarıyla birlikte sunulduğunu, ancak iki söylemin örneklem genelinde düzenli ve zorunlu bir birliktelik oluşturmadığını göstermektedir. Dolayısıyla eş-oluşum, kuruluşların yarısında gözlenen önemli bir açıklama örüntüsü olmakla birlikte istatistiksel olarak sistematik bir ilişki şeklinde yorumlanmamalıdır.

Uluslararası Ağ Üyeliği ile Eş-Oluşum Arasındaki İlişki

Örnekleme 55 kuruluş uluslararası bir ağın üyesi, 45 kuruluş ise ağ üyesi değildir. Eş-oluşum ağ üyelerinde 31 kuruluşta, ağ üyesi olmayanlarda 19 kuruluşta görülmüştür.

Tablo 5. Uluslararası Ağ Üyeliğine Göre Eş-Oluşum Dağılımı

Eş-oluşum	Ağ üyesi (n=55)	Ağ üyesi değil (n=45)	Toplam
Var	31 (%56,4)	19 (%42,2)	50
Yok	24 (%43,6)	26 (%57,8)	50
Toplam	55	45	100

Eş-oluşum oranı ağ üyelerinde %56,4, ağ üyesi olmayanlarda %42,2'dir. Pearson ki-kare bağımsızlık testi iki değişken arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmadığını göstermiştir: $\chi^2(1, N=100)=1,980$, $p=0,159$. Cramér's V değeri 0,141 olup ilişkinin küçük düzeyde olduğunu göstermektedir. Buna göre uluslararası ağ üyeliğinin iki söylemin birlikte bulunmasıyla ilişkili olduğu yönündeki beklenti bu örnekleme desteklenmemiştir.

Ağ üyesi kuruluşlarda ortalama tema sayısı 3,07, ağ üyesi olmayanlarda 2,31'dir. Bu fark yalnızca betimseldir. Rapor uzunluğu, kuruluş büyüklüğü ve açıklama ayrıntısı kontrol edilmediği için ağ üyeliğinin bağımsız etkisi olarak yorumlanmamıştır.

Bulgular birlikte değerlendirildiğinde dijital araçlar ve denetim teknolojileri en yaygın tema olmakla birlikte, insan kaynağı yönetimi ve dijital yetkinlik açıklamaları da güçlü biçimde görünürdür. Dijital dönüşüm ile yetkinlik/İK söylemi kuruluşların yarısında birlikte görülmüş, ancak bu birliktelik uluslararası ağ üyeliğine göre anlamlı biçimde farklılaşmamıştır. Teknoloji-insan ilişkisine dair açık çerçeve yalnızca 11 kuruluşta bulunmuş, açık söylemlerde destek-tamamlayıcı yaklaşım baskın olmuş ve ikame söylemi belirlenmemiştir. Sonuçlar fiili uygulamaları değil, 2025 şeffaflık raporlarındaki açıklama örüntülerini yansıtmaktadır.

TARTIŞMA

Bu çalışmanın merkezi bulgusu, dijital dönüşüm söylemi ile yetkinlik/İK söyleminin kuruluşların yarısında birlikte görülmesidir. T1 koduna sahip 67 kuruluşun 50'sinde (%74,6) en az bir T2, T3, T4 veya T5 kodu da bulunmaktadır. Bununla birlikte kuruluş düzeyinde T1 varlığı ile yetkinlik/İK göstergesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamıştır ($\chi^2(1, N=100)=0,695$, $p=0,404$, Cramér's $V=0,083$). Uluslararası ağ üyeliği açısından eş-oluşum oranı ağ üyelerinde %56,4, ağ üyesi olmayanlarda %42,2 olsa da fark istatistiksel olarak anlamlı değildir ($\chi^2(1, N=100)=1,980$, $p=0,159$, Cramér's $V=0,141$). Bu sonuç, ağ üyeliğinin dijital ve insan kaynağı söylemlerinin birlikte kurulmasını tek başına açıklamadığını göstermektedir. Ulusal literatürde ağ üyeliğinin denetim geliri ve denetçi kadrosu üzerindeki etkisine ilişkin karma bulgular da bu ihtiyatlı yorumu desteklemektedir. Erdoğan ve Kutay (2016), ağ üyeliğinin denetim gelirine etkisini ancak Büyük Dörtlü dışında bırakıldığında anlamlı bulurken, Kaya (2017) denetçi kadrosu üzerinde anlamlı bir etki belirlememiştir. Yazıcı (2019) ise denetim sayısını denetim gelirinin temel belirleyicisi olarak göstermiştir. Ağ üyesi kuruluşlarda ortalama tema sayısının 3,07, ağ üyesi olmayanlarda 2,31 olması yalnızca betimsel bir farktır. Kuruluş büyüklüğü, rapor uzunluğu ve açıklama ayrıntısı kontrol edilmediği için bu fark ağ üyeliğinin bağımsız etkisi olarak yorumlanamaz.

Tematik dağılım, denetim kuruluşlarının dijital dönüşümü yalnızca teknoloji yatırımı üzerinden sunmadığını göstermektedir. Dijital araçlar ve denetim teknolojileri 67 kuruluşla en yaygın tema olmakla birlikte, insan kaynağı yönetimi 54, dijital yetkinlikler 48 ve geleneksel teknik yetkinlikler 36 kuruluşta belirlenmiştir. Bu görünüm, teknolojik dönüşümün yeni denetçi profili, sürekli yetkinlik gelişimi ve örgütsel koşullarla birlikte ele alınması gerektiğini vurgulayan çalışmalarla uyumludur (Barr-Pulliam vd., 2022; Leocádio vd., 2025; Manita vd., 2020). Al Frijat ve Al-Hajaia'nın (2025) teknik ve dijital beceriler ile denetim çıktılarının kalitesi arasında belirlediği pozitif ilişki de teknoloji ile yetkinliğin birbirinden kopuk değerlendirilmemesi gerektiğine işaret etmektedir. Bununla birlikte davranışsal ve yönetsel yetkinliklerin yalnızca 7 kuruluşta açıkça raporlanması, dijital ve teknik gelişim ile iletişim, liderlik, ekip çalışması ve benzeri becerilerin görünürlüğü arasında belirgin bir dengesizlik bulunduğunu göstermektedir. Bu sonuç, söz konusu becerilerin kuruluşlarda bulunmadığı değil, şeffaflık raporlarında daha az görünür olduğu şeklinde yorumlanmalıdır.

Dijital yetkinlik ve insan kaynağı açıklamalarının yaygınlığı, açıklamaların ayrıntı ve ölçülebilirlik bakımından aynı düzeyde olduğu anlamına gelmemektedir. Bazı kuruluşlar veri analitiği, yapay zekâ, bilgi sistemleri veya siber güvenlik odaklı eğitimleri somut biçimde açıklarken, bazıları yalnızca sürekli eğitim yükümlülüğüne veya genel eğitim politikalarına yer vermiştir. Bu nedenle Tanç ve Gümrah'ın (2016) sürekli eğitim açıklamalarının çoğunlukla kısa kaldığı yönündeki değerlendirmesi ile Şengür'ün (2019) eğitim politikalarının şeffaflığında belirgin bir ilerleme bulunmadığına ilişkin sonucu güncel raporlar açısından kısmen geçerliliğini korumaktadır. Mevcut çalışmada çevrim içi eğitim, portal kullanımı veya uzaktan eğitim tek başına dijital yetkinlik kanıtı sayılmamıştır. Ocak vd., (2022) eğitim saatleri ile denetim kalitesi

arasında pozitif ilişki belirlemiş olsa da incelenen raporlarda eğitim saati, içerik ve öğrenme çıktıları karşılaştırılabilir bir yapıda sunulmadığı için benzer bir kalite çıkarımı yapılamamaktadır.

Teknoloji veya yetkinlik ile denetim kalitesi arasındaki açık ilişki 25 kuruluştaki belirlenmiştir. Kalite, doğruluk, tutarlılık, izlenebilirlik, derinlik ve verimlilik bağlantılarının kuruluşların dörtte birinde görülmesi, bu tür söylemlerin bütünüyle istisnai olmadığını göstermektedir. Bununla birlikte teknoloji kullandığını veya yetkinlik geliştirdiğini açıklayan her kuruluşun bu unsurları denetim kalitesiyle açıkça ilişkilendirdiği söylenemez. Ayrıca T7, kuruluşların kendi raporlarında kurduğu söylemsel bağlantıyı ölçmektedir ve fiilî denetim kalitesini ölçen bir gösterge değildir. Deumes vd., (2012) ile Johl vd., (2021) tarafından açıklama düzeyi ve denetim kalitesi ilişkisi için ulaşılan farklı sonuçlar da kamuya açıklanan söylemden doğrudan kalite sonucu çıkarılmaması gerektiğini göstermektedir.

Yeni güvence ve uzmanlık alanları 36 kuruluştaki belirlenmiş ve dijital dönüşüm göstergesinden ayrı tutulmuştur. Bilgi sistemleri denetimi ile sürdürülebilirlik raporlaması ve güvence denetimine ilişkin yetki, hizmet, müşteri, gelir, eğitim ve uzman ekip açıklamaları, hizmet yelpazesindeki genişlemenin şeffaflık raporlarına yansıdığını göstermektedir. Bu görünürlük, Yeşilçelebi'nin (2020) daha erken bir dönemde belirlediği sınırlı sürdürülebilirlik açıklamalarına kıyasla alanın raporlarda daha fazla yer bulmaya başladığını düşündürülebilir. Ancak çalışma tek yıla dayandığı ve önceki dönemlerle aynı ölçütler kullanılarak doğrudan karşılaştırma yapılmadığı için zaman içindeki bir artış kanıtlanmış değildir. Martínez-Ferrero vd., (2018) ile Boiral vd., (2020) tarafından vurgulanan çok boyutlu uzmanlık ve deneyim gereksinimi, bu hizmetlerin yalnızca yetki veya müşteri sayısı ile değil, hizmeti destekleyen insan kaynağı kapasitesiyle birlikte incelenmesi gerektiğini göstermektedir.

Teknoloji ile insan arasındaki ilişkiye yönelik açık çerçeve yalnızca 11 kuruluştaki belirlenmiştir. Çoklu çerçeveleme esasına göre 10 kuruluş destek-tamamlayıcı, 3 kuruluş risk-farkındalık çerçevesi kullanmış, hiçbir kuruluştaki ikame çerçevesi görülmemiştir. Bazı kuruluşların aynı anda birden fazla çerçeve kullanması nedeniyle alt çerçeve toplamı benzersiz kuruluş sayısından yüksektir. Destekleyici yaklaşımın baskınlığı, teknolojinin etkisini kişi, görev ve çevre unsurlarıyla birlikte değerlendiren Barr-Pulliam vd., (2022) ile uyumludur. Ancak 89 kuruluşun açık bir teknoloji-insan çerçevesi sunmaması nedeniyle sektörün tamamının insan merkezli bir yaklaşım benimsediği sonucuna ulaşılamaz. İkame söyleminin bulunmaması da teknolojinin fiilî istihdam etkileri veya denetçi görevlerinin gelecekte değişmeyeceği hakkında kanıt oluşturmamaktadır.

Bulgular kurumsal teori ve sinyal teorisi açısından ihtiyatla yorumlanabilir. Kurumsal eşbiçimlilik yaklaşımı, aynı alanda faaliyet gösteren kuruluşların düzenleyici, mesleki ve taklitçi baskılar altında benzer açıklama kalıpları geliştirebileceğini öne sürmektedir (DiMaggio ve Powell, 1983). Raporlarda görülen benzer ifadeler bu mekanizmayla uyumlu olabilir, ancak şablon paylaşımının kaynağı doğrudan incelenmediği ve ağ üyeliği ile eş-oluşum arasında anlamlı ilişki bulunmadığı için bu benzerlikler ağ etkisinin kesin kanıtı değildir. Sinyal teorisi açısından teknoloji yatırımlarının yetkin insan kaynağı, mesleki muhakeme ve kaliteyle birlikte sunulması, kuruluşların teknolojik kapasiteyi yalnızca araç sahipliğiyle değil, bu araçların güvenilir kullanımını sağlayan örgütsel yetkinlikle meşrulaştırma biçimi olarak okunabilir (Connelly vd., 2011). Bununla birlikte bu yorum raporlama söyleminin çerçevesini açıklamaktadır. Açıklamaların uygulamadaki teknoloji kullanımı, yetkinlik düzeyi veya denetim kalitesiyle örtüştüğü ayrıca sınanmamıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışma, Türkiye'de faaliyet gösteren KAYİK yetkili bağımsız denetim kuruluşlarının 2025 yılı şeffaflık raporlarında dijital dönüşüm söylemi ile denetçi yetkinliği ve insan kaynağı söyleminin nasıl ilişkilendirildiğini incelemiştir. Analize alınan 100 geçerli raporda T1-T7 kapsamında 273 firma-tema eşleşmesi ve bu eşleşmeleri destekleyen 518 kanıt satırı belirlenmiştir. Dijital araçlar ve denetim teknolojileri 67 kuruluşla en yaygın tema olmuş, bu temayı insan kaynağı yönetimi 54 ve dijital yetkinlikler 48 kuruluşla izlemiştir. Geleneksel teknik yetkinlikler ile yeni güvence ve uzmanlık alanları 36'şar kuruluşta, teknoloji veya yetkinlik ile denetim kalitesi arasındaki açık ilişki 25 kuruluşta, davranışsal ve yönetsel yetkinlikler ise 7 kuruluşta görülmüştür. Dijital dönüşüm ile yetkinlik/İK söylemi 50 kuruluşta birlikte yer almış, 17 kuruluş yalnızca dijital dönüşüm, 22 kuruluş yalnızca yetkinlik/İK söylemi sunmuş ve 11 kuruluşta iki gösterge de bulunmamıştır. Eş-oluşum oranı ağ üyelerinde %56,4, ağ üyesi olmayanlarda %42,2 olmasına karşın fark istatistiksel olarak anlamlı değildir ($\chi^2(1, N=100)=1,980, p=0,159$, Cramér's $V=0,141$). Teknoloji-insan ilişkisine yönelik açık çerçeve 11 kuruluşta belirlenmiştir. Çoklu çerçeveleme sonucunda destek-tamamlayıcı yaklaşım 10, risk-farkındalık yaklaşımı 3 kuruluşta görülmüş ve ikame çerçevesine rastlanmamıştır. Bu sonuçlar fiilî uygulamaları değil, 2025 yılı şeffaflık raporlarındaki kamuya açık söylem örüntülerini göstermektedir.

Çalışmanın katkısı üç noktada toplanmaktadır. İlk olarak, kodlama birimi firma düzeyinde tanımlanmış ve T1-T7 temalarının varlığı her kuruluş için 0/1 biçiminde gösterilmiştir. Aynı ifade birden fazla tema tanımını açıkça karşılıyorsa çoklu kodlanmış, her pozitif firma-tema eşleşmesi belge ve sayfa kanıtıyla ilişkilendirilmiştir. Böylece kuruluşlar arasındaki tema yaygınlığı ile uzun veya ayrıntılı raporların ürettiği kanıt yoğunluğu birbirinden ayrılmıştır. İkinci olarak, dijital dönüşüm ile yetkinlik/İK söyleminin eş-oluşumu kuruluş düzeyinde incelenmiş ve bu birlikteliğin uluslararası ağ üyeliğine göre farklılaşıp farklılaşmadığı Pearson ki-kare testi ve Cramér's V ile değerlendirilmiştir. Üçüncü olarak, teknoloji-insan ilişkisi destek-tamamlayıcı, risk-farkındalık ve ikame çerçeveleriyle ayrı bir analiz katmanında ele alınmış, bir kuruluşta birden fazla çerçevenin birlikte bulunmasına izin verilmiştir. PDF belgelerinden doğrudan doğrulanan söylem örnekleri, nicel yaygınlık sonuçlarının kuruluşların kendi ifadeleriyle açıklanmasını sağlamıştır.

Bulgular denetim kuruluşları ve düzenleyici kurumlar açısından bazı uygulama önerileri sunmaktadır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 36. maddesi şeffaflık raporlarının yayımlanma yükümlülüğünü ve asgari içeriğini düzenlemektedir. KGK, gelecekteki rehberlik çalışmalarında kullanılan dijital araçların adı kadar kullanım amacı ve denetim sürecindeki işlevinin, dijital eğitimlerin süresi ve içeriğinin, sertifikaların, öğrenme çıktılarının ve teknoloji kullanımının kalite, etkinlik ve risk yönetimiyle ilişkisinin daha karşılaştırılabilir biçimde açıklanmasını teşvik edebilir. Bu öneri, mevcut 36. maddede dijital yetkinliklere ilişkin ayrı bir raporlama zorunluluğu bulunduğu anlamına gelmemektedir. Denetim kuruluşları ise teknoloji yatırımlarını, bu araçları kullanacak insan kaynağının eğitimi, teknik ve davranışsal yetkinlikleri, mesleki muhakemesi, insan gözetimi ve teknoloji kaynaklı risklerle birlikte açıklayabilir. Özellikle davranışsal-yönetsel yetkinliklerin ve teknoloji-insan ilişkisinin daha açık raporlanması, paydaşların dönüşümün yalnızca araç boyutunu değil, insan ve kalite boyutlarını da değerlendirmesine katkı sağlayabilir.

Çalışmanın sınırlılıkları sonuçların kapsamını belirlemektedir. Araştırma tek bir faaliyet dönemine ve kuruluşların kamuya açık kendi beyanlarına dayanmaktadır. Bu nedenle zaman içindeki değişim, raporlanmayan faaliyetler ve açıklamaların uygulamayla örtüşme düzeyi değerlendirilememiştir. Bir temanın raporda bulunmaması, ilgili uygulamanın kuruluşta bulunmadığını göstermemektedir. Kodlama tek araştırmacı tarafından yürütülmüş ve kodlayıcı içi tutarlılık kontrolleri yapılmış olsa da bağımsız kodlayıcılar arası güvenilirlik katsayısı

hesaplanmamıştır. Özellikle T3, T5 ve T7 arasındaki çoklu kodlama kararlarının ikinci bir kodlayıcıyla sınanması çalışmanın güvenilirliğini güçlendirecektir. Ki-kare testleri yalnızca göstergelerin kuruluş düzeyindeki varlığını değerlendirmektedir. Rapor uzunluğu, kuruluş büyüklüğü, gelir, denetçi sayısı ve açıklama yoğunluğu modele dâhil edilmemiştir. Gelecek araştırmalar çok yıllık veri, birden fazla bağımsız kodlayıcı ve karşılaştırılabilir açıklama endeksleri kullanabilir. Kuruluş büyüklüğü ve diğer örgütsel özelliklerin kontrol edildiği çok değişkenli analizler, ülke karşılaştırmaları ve şeffaflık raporu söyleminin fiili teknoloji kullanımı ile denetim kalitesi göstergeleriyle eşleştirildiği araştırmalar, dijital dönüşüm ve yetkinlik ilişkisinin hangi koşullarda güçlendiğini daha ayrıntılı biçimde ortaya koyabilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Destek Bilgisi: Herhangi bir kurum ve/veya kuruluştan destek alınmamıştır.

Çıkar Çatışması: Çıkar çatışması yoktur.

Etik Onayı: Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara riayet edildiğini yazar(lar) beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi'nin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk makale yazar(lar)ına aittir.

Etik Kurul Onayı: Çalışma kamuya açık ikincil verilerin kullanılmasıyla oluşturulmuştur.

Araştırmacıların Katkı Oranı: Çalışma tek yazarlı olup katkı oranı %100'dür.

KAYNAKÇA

- Al Frijat, Y. S. and Al-Hajaia, E. M. (2025). Auditor's technical, digital, and creativity skills and their role in supporting audit outcomes in light of digital transformation strategy. *Corporate Board: Role, Duties and Composition*, 21(1), 60–70. <https://doi.org/10.22495/cbv21i1art6>
- Barr-Pulliam, D., Brown-Liburd, H. L. and Munoko, I. (2022). The effects of person-specific, task, and environmental factors on digital transformation and innovation in auditing: A review of the literature. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 33(2), 337–374. <https://doi.org/10.1111/jifm.12148>
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. and Brotherton, M.-C. (2020). Professionalizing the assurance of sustainability reports: The auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2), 309–334. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2019-3918>
- Braun, V. and Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77–101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Connelly, B. L., Certo, S. T., Ireland, R. D. and Reutzel, C. R. (2011). Signaling theory: A review and assessment. *Journal of Management*, 37(1), 39–67. <https://doi.org/10.1177/0149206310388419>
- Deumes, R., Schelleman, C., Vander Bauwhede, H. and Vanstraelen, A. (2012). Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 193–214. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10301>
- DiMaggio, P. J. and Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Erdoğan, S. ve Kutay, N. (2016). Türkiye'de bağımsız denetim şirketlerinin karakteristiklerinin bağımsız denetim gelirleri üzerindeki etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(27), 105–122. <https://doi.org/10.17130/10.17130/ijmeh.2016.12.27.1053>

- Erdoğan, S. ve Solak, B. (2016). Türkiye'de şeffaflık raporları ve bağımsız denetim sektörüne yönelik ampirik bir çalışma. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 175–195.
- Fu, Y., Carson, E. and Simnett, R. (2015). Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research. *Managerial Auditing Journal*, 30(8/9), 870–910. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2015-1201>
- Johl, S. K., Muttakin, M. B., Mihret, D. G., Cheung, S. and Gioffre, N. (2021). Audit firm transparency disclosures and audit quality. *International Journal of Auditing*, 25(2), 508–533. <https://doi.org/10.1111/ijau.12230>
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği* (Resmî Gazete, 26 Aralık 2012, Sayı 28509). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Guncel_BDY.pdf
- Kaya, H. P. (2017). Türkiye'de bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrolarında yer alan denetçi sayısını etkileyen faktörler. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 50, 45–60. <https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.368563>
- Keskin, D. A., Tutar, S. ve Yazgan, K. F. (2020). Şeffaflık raporlarının Hofstede-Gray modeliyle muhasebe kültürü açısından karşılaştırılması: Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22, 195–213. <https://doi.org/10.31460/mbdd.647509>
- La Rosa, F., Caserio, C. and Bernini, F. (2019). Corporate governance of audit firms: Assessing the usefulness of transparency reports in a Europe-wide analysis. *Corporate Governance: An International Review*, 27(1), 14–32. <https://doi.org/10.1111/corg.12235>
- Leocádio, D., Malheiro, L. and Reis, J. C. G. dos. (2025). Auditors in the digital age: A systematic literature review. *Digital Transformation and Society*, 4(1), 5–20. <https://doi.org/10.1108/DTS-02-2024-0014>
- Manita, R., Elommal, N., Baudier, P. and Hikkerova, L. (2020). The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting and Social Change*, 150, Article 119751. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2019.119751>
- Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, I.-M. and Ruiz-Barbadillo, E. (2018). The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants. *Business Strategy and the Environment*, 27(8), 1181–1196. <https://doi.org/10.1002/bse.2061>
- Merter, A. K., Özcan, M., Balcioğlu, Y. S. and Günlük, M. (2026). The evolution of disclosure narratives in audit firms: Evidence from dynamic community detection of transparency reports. *Knowledge and Decision Systems with Applications*, 2, 358–381. <https://doi.org/10.59543/3pw0rs17>
- Ocak, M., Ozkan, S. and Can, G. (2022). Continuing professional education and audit quality: Evidence from an emerging market. *Asian Review of Accounting*, 30(4), 432–464. <https://doi.org/10.1108/ARA-12-2021-0235>
- Şengür, E. D. (2019). Education policy of audit firms in Turkey. *European Journal of Business and Management*, 11(11), 98–102. <https://doi.org/10.7176/EJBM/11-11-13>
- Tanç, A. ve Gümrah, A. (2016). Şeffaflık raporları çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşlarının sürekli mesleki eğitim politikalarının analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(Özel Sayı 1), 419–438.

Yazıcı, N. (2019). Türkiye'de bağımsız denetim şirketlerinin gelirlerini etkileyen unsurların şeffaflık raporlarının analizi ile belirlenmesi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(1), 168–180.

Yeşilçelebi, G. (2020). Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının sürdürülebilirlik açıklamaları: Sürdürülebilirlik raporlarının içerik analizi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(Ek), 229–244. <https://doi.org/10.36362/gumus.837833>