Baumeister’ın Ego Tükenmesi Teorisi Çerçevesinde Denetçi Yargısı

Auditor’s Judgement Within the Scope of Baumeister’s Ego Depletion Theory

Pınar OKAN GÖKTEN

Gazi Üniversitesi

İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi

Ankara, Türkiye

www.orcid.org/0000-0003-2037-0087

pinar.okan@gazi.edu.tr

Özet

Bu çalışmada, denetçi yargısını etkileyen faktörlerden biri olan ‘ego tükenmesi’ konusu teorik çerçevede ele alınmıştır. Türkiye’de bu konuyla ilişkili ‘mesleki tükenmişlik’ adı altında çok sayıda akademik çalışma yapılmış ve yapılmaktadır. Bu çalışmalar yoğun olarak mesleki tükenmişlik düzeylerini incelemiş ve istatistiki olarak mesleki tükenmişliğin mevcudiyetini ve nedenlerini araştırmıştır. Buna karşın ilgili çalışmalara bakıldığında; mesleki tükenmişliğin teorik arka planına, diğer bir deyişle tükenmişliğin neden oluştuğuna ilişkin bilimsel izaha detaylı olarak yer verilmemiş olduğu görülmektedir. Bu çalışma, ilgili Türkçe literatürde yer bulan söz konusu eksikliğin giderilmesi için ego tükenmesi teorisini irdeleyerek ele almaktadır.

Çalışmada, kişiliğin üç kısmından hareket edilerek ego tükenmesinin nasıl gerçekleştiği konusu üzerinde durulmuştur. Burada irade gücünün önemli bir rol oynadığı görülmektedir. Roy Baumesiter tarafından ortaya atılan ego tükenmesi teorisi ışığında, mesleki tükenmişliğin nasıl meydana geldiği irdelenmektedir. Hiç şüphesiz ki ego tükenmesi teorisini tüm meslek alanları ile ilişkilendirmek mümkündür. Bu çalışmada ego tükenmesi denetim mesleği ile ilişkilendirilmiş ve denetçi yargısı üzerindeki etkisi tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Ego Tükenmesi Teorisi, Davranışsal Muhasebe, Denetim Riski.

Abstract

In this study, 'ego depletion', one of the factors affecting the auditor's judgment, is discussed in the theoretical framework. There have been numerous academic studies associated with this issue under the name of 'occupational burnout' in Turkey. These studies extensively examined occupational burnout and investigated the existence and

causes of occupational burnout statistically. On the other hand, it is seen that there is no detailed scientific account of the theoretical background of occupational burnout, in other words the cause of depletion in related studies. This study examines the theory of ego depletion in order to overcome the deficiencies found in the related Turkish literature.

In the study, the subject of how the ego depletion is realized by moving from three parts of the personality is emphasized. Here, the willpower seems to play an important role. In the light of the ego depletion theory put forward by Roy Baumeister, it is examined how the occupational burnout has occur. Without a doubt, it is possible to relate the theory of ego depletion to all occupational fields. In this study, ego depletion was associated with the audit profession and the impact on the auditor's judgment was discussed.

Keywords: *Ego Depletion Theory, Behavioral Accounting, Audit Risk.*

Giriş

Tükenmişlik kavramı ilk olarak Herbert Freudenberger'in (1974) çalışmasıyla literatürde yer almış ve popülerlik kazanmıştır. Tükenmişliği başarısızlık, yıpranma, enerji ve güç kaybı olarak tanımlamakta olan Freudenberger'e (1974) göre tükenmişlik kavramının fiziksel ve davranışsal göstergeler açısından ele alınarak incelenmesi gerekmektedir. Tükenmişliği, bir meslekteki stresin uzun vadeli sonucu olarak değerlendirmek mümkündür (Koç ve diğerleri, 2010; Pines ve Keinan, 2005, Maslach, 2003). Sürekli insanlarla etkileşim altında olan çalışanlarda kronik stres görülebilir ve bunun sonu olarak tükenmişlik yaşanabilir (Maslach ve Jackson, 1981).

Çalışmada tükenmişlik kavramı mesleki tükenmiş yönünden ele alınacaktır. Mesleki tükenmişliğin altında yatan temel unsurların başında kişinin mesleki açıdan yaşamış olduğu psikolojik baskının geldiğini söylemek mümkündür. Mesleki tükenmişlik, bir kuruluştaki insan kaynağının verimli çalışmasının önüne geçeceği için örgütsel performansın düşmesine de sebep olmaktadır (Basım ve Şeşen, 2006). Bireyin kişiliği ve psikolojisi üzerinde oluşan baskı sonucu kişilerde mesleki görevlerini tam olarak yerine getirememeye, mesleğinden soğuma ve isteksizlik görülebilmektedir. Yaşanan stres ve baskı sonucunda tükenmişlik yaşanabilir. Burada bireylerin kişilik yapılarının stresle ve baskıyla başa çıkmadaki rolü önemlidir.

Beyin üzerine çok sayıda çalışma yapmış olan Sigmund Freud'a göre kişilik üç kısımdan oluşmaktadır. Bunlar id (alt benlik), ego (benlik) ve süperegodur (üst benlik). İd, kişiliğin ilkel ve isteklere göre hareket etme eğilimde olan en doğal halidir ve alt benlik şeklinde nitelendirilmektedir. İde göre hareket etmekte olan kişi istediğinin hemen gerçekleşmesi gerektiği düşüncesindedir. Tamamen içinden gelen arzularına göre davranışlar sergilemekte ve dış faktörleri, üçüncü kişileri kesinlikle dikkate almamaktadır. Süperegö ise ahlak kuralları, örf-adetler ve gelenek-göreneklere uygun olarak davranılması gerektiğini savunan ve bunu destekleyen üst benliktir. Kişiliğin mükemmeliyetçi, kurallardan kesinlikle çıkmayan ve üçüncü tarafları her daim göz önünde bulundurarak davranışlar sergilenmesi gerektiğini savunan kısmıdır. Ego ise id ve süperegö arasında bir denge görevi gören ve gerçeklik ilkesine uygun hareket eden

benliktir. İdin de süperegonun da bir diğerinden baskın olması istenen bir durum değildir. Egonun buradaki görevi orta yolu bulmaktır. Bireylerin içlerinde bulunan idden kaynaklı dürtülerini toplum kurallarına uygun hale gelecek şekilde baskılayarak kontrol altına almaları gerekmektedir (Freud, 1923).

Freud (1923) id ve ego arasındaki ilişkiyi, at ve binicisine benzetmektedir. Bu benzetmede at, idi temsil ederken binici ise egoyla ilişkilendirilir. Her ne kadar idare binicinin (ego) elinde olsa da bazı durumlarda itici güç olan at (id) kendi istediği yöne doğru gitme eğiliminde olabilir. Burada yapılması gereken idi kontrol altında tutabilmek için çaba sarf etmektir.

İd ve süperego arasındaki dengenin sağlanabilmesinde devreye irade gücü girer. İnsanın bilinçli bir şekilde davranışlarını kontrol edebilme yeteneği olan irade gücü, kısıtlı bir kaynaktır ve çok kullanılması durumunda tükenir. Ego, irade gücünü kullanarak denge görevini yerine getirmektedir. Psikoloji alanında önemli bir yere sahip olan ego tükenmesi kavramı da buradan hareketle ortaya çıkmıştır (Baumeister ve diğerleri, 2000).

Bazı kaynaklarda ‘benlik kaynaklarının tükenmesi’ olarak da isimlendirilmekte olan ego tükenmesinin temelinde kısıtlamaların insan davranışları üzerinde yarattığı etkilerin incelenmesi yatmaktadır. İrade gücü genelde kişinin derhal gerçekleşmesini istediği bir isteğini engellediği ya da bastırdığı durumlarda kullanılır. Bunun yanında irade gücünün ortaya çıkması için kişinin ikilem arasında kalması (örneğin diyet yapmakta olan birinin hamburger mi yoksa salata mı yeme konusunda ikilem yaşaması) da gerekebilir (Inzlicht ve diğerleri, 2015). Bireylerin irade güçlerini fazlasıyla kullanarak duygularını bastırdıkları durumlarda, kısıtlı bir kaynak olan iradeleri zayıflamakta ve kendilerini başka zamanlarda olduğu gibi kontrol edememektedirler. Örneğin sürekli diyet yapan insanlar, içlerinden gelen ve idden kaynaklı yeme isteklerini irade güçlerini kullanarak sürekli baskı altında tutmaya çalıştıkları için bir süre sonra irade güçleri zayıflayacak ve ego tükenmesi yaşayacaklardır.

1. Ego Tükenmesi Teorisi

Bireylerin öz kontrollerini ifade eden irade gücüne ilişkin çalışmalar yapan bilim insanlarının başında Roy Baumeister gelmektedir. Baumeister, 1990’lı yılların sonlarında ego tükenmesi teorisini oluşturmuştur. Ego tükenmesi teorisinin temelinde kısıtlamaların bireylerin davranışları üzerinde yarattığı etkilerin incelenmesi yer almaktadır. Baumeister ve diğerleri (2000) çalışmalarında, kişinin kendini kontrol altına alması sırasında kısıtlı olan kaynağın tüketildiği sonucunu ortaya çıkarmışlardır. Hele ki kontrol altına alınan alışkanlıklar ve yatkınlıklar ise tüketim çok daha fazla olmaktadır. Burada belirtilmekte olan kaynağı enerjinin bir türü olarak da düşünmek mümkündür.

Baumeister ve diğerlerinin (2000) çalışmalarında bahsedildiği üzere kişiler genellikle akşam yorgun oldukları saatlerde yapmakta oldukları diyetlerini bozmakta veya dürtüsel suçları gerçekleşmektedir. İrade gücü tıpkı bir kas gibi çalışmaktadır. Kullanıldıkça etkinliğini kaybetmekte ve performansında azalma olmaktadır. Performansın artırılabilmesi için dinlenme sürecine ihtiyaç vardır. Bu nedenle bireylerin yorulduğu akşam saatlerinde irade gücü gün boyunca kullanılmış olmasından

dolayı zayıflamakta ve kişiler kendilerini başka zamanlardaki gibi kontrol edememektedirler.

Baumeister ve diğerlerinin (1998) çalışmasında çeşitli deneyler yapılmış ve bulgulardan hareket edilerek ego tükenmesi kavramı açıklanmıştır. Bu deneyler arasında yer alan ve psikoloji literatürüne en popüler olanı, konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından ele alınmıştır.

Söz konusu deneyde, katılımcılardan deney ortamına aç gelmeleri istenmiştir. Katılımcılar gelmeden çikolatalı kurabiye pişirilmiş ve kokusunun tüm odaya yayılması sağlanmıştır. Bir tarafa çikolatalı kurabiyelerden diğer tarafa ise turp konulmuştur. Gelen katılımcılardan bir gruba sadece kurabiyelerden yiyebileceği diğer grup katılımcıya ise sadece turplardan yiyebileceği söylenmiştir. Sonrasında bu iki gruba tadım aşamasına hiç alınmamış üçüncü bir grup daha eklenmiştir. Takiben, üç gruba da bulmaca verilmiş ve herhangi bir süre limiti olmaksızın istedikleri kadar deneme yaparak bulmacaları çözmeye çalışmaları istenmiştir. Fakat söz konusu bulmacanın çözümünün imkansız olduğu katılımcılara söylenmemiştir. Katılımcıların bulmacayı çözmek için uğraştıkları süre ve yaptıkları deneme sayıları gözlemci tarafından kayıt altına alınmıştır.

Tablo 1. Baumeister ve diğerleri (1998) tarafından yapılan çalışmada yer alan deney sonuçları

	Süre (dakika)	Yapılan Deneme Sayısı
Turp Yiyen Grup	8,35	19,40
Çikolatalı Kurabiye Yiyen Grup	18,90	34,29
Tadım Aşamasına Girmeyen Grup	20,86	32,81

Bu deneyden çıkan sonuca göre; çikolatalı kurabiye yemelerine izin verilen katılımcı grubu ile tadım aşamasına hiç katılmayan grup bulmaca çözümüne yaklaşık olarak eşit süreler; ortalama 18,9 ve 20,86 dakika uğraşmışlar ve birbirlerine yakın sayıda; ortalama 34,29 ve 32,81 kere denemede bulunmuşlardır. Çikolatalı kurabiye yemek isterken bu dürtülerini irade güçlerini kullanarak bastıran gruptakilerin ise diğerlerine kıyasla çok daha az süre; ortalama 8,35 dakika bulmaca ile uğraştıkları ve ortalama 19,4 kere denemede bulundukları sonucu ortaya çıkmıştır. Bunun nedeni, çikolatalı kurabiye yemek isterken turp yiyen katılımcıların irade güçlerini kullanarak ekstra enerji sarf ederek bulmaca ile daha az uğraşmış olmalarıdır. Diğer bir ifadeyle, burada ego tükenmesi söz konusudur.

Başka bir ego tükenmesi çalışması olan Wegner ve diğerlerinin (1987) çalışmasında iki grup oluşturulmuştur ve deney öncesinde bu gruplara çeşitli simgesel gösterimlerde bulunulmuştur. Birinci gruptaki kişilerden simgesel gösterimlerini akıllarına getirmemeye çalışarak düşüncelerini listelemeleri istenmiştir. İkinci gruptakilere ise, herhangi bir kısıtlama olmaksızın düşüncelerine yönelik liste oluşturmaları söylenmiştir. Sonrasında her iki gruptan, verilen karmaşık harfleri yerlerine göre dizmeler istenmiştir. Düşüncelerini bastırmak durumunda bırakılan gruptakilerin diğerlerine kıyasla çok daha çabuk pes ettikleri gözlemlenmiştir.

Muraven ve diğerlerinin (1998) çalışmasında ise bireylerin düşüncelerini düzene sokmaya çalışmalarının sonucunda, duygularını kontrol altına almalarında sorunlar yaşadıkları görülmüştür. Bunu ölçmek için kişilere komedi filmi izlettirilmiş ve bu sırada ne kadar gülümsedikleri ve kahkaha attıkları gözlemlenmiştir. Deney, sonuçları itibariyle, duyguların kontrol altına alınmasında yüksek düzeyde bir çaba harcanıldığını ortaya koymaktadır.

Bu tür ve benzeri çalışmalarda bilim insanları öncelikle irade gücünün kullanılmasını gerektiren bir durum yaratmakta ve kurabiyeden yememe, üzücü bir film izlenmesine karşın herhangi bir tepki vermeme gibi katılımcıların kendilerini kontrol etmeleri gereken durumlar oluşturmaktadırlar. Sonrasında ise katılımcıların performansı bulmaca çözmek, oyun oynamak ya da beyinsel bir çaba gerektiren aktivitede bulunmak gibi çeşitli faaliyetlerle test edilmektedir. Bunların hepsinin ortak amacı, iradenin kullandıkça tükenen bir kaynak olduğunu ve ego tükenmesinin geçerliliğini kanıtlamaktadır.

2. Ego Tükenmesinin Denetçi Yargısına Etkisi

Meslek mensupları, görevlerini yerine getirirken ego tükenmesi yaşayabilirler. Ego tükenmesi çalışanların davranışlarını etkilediği gibi verdikleri kararları ve yargılarını da etkileyebilmektedir. Tükenmişlik sonucunda bireyler hatalı kararlar alabilir ve hatalı yargılarda bulunabilirler. Örneğin Danziger ve diğerlerinin (2011) çalışmalarında İsrailli hakimlerin gün sonunda yaşamış oldukları tükenmişlik neticesinde sanıklara şartlı tahliye vermek yerine, onları tutuklu yargılamayı tercih ettikleri sonucunu ortaya çıkmıştır. Anlaşılabileceği gibi, tükenmişlik kişiye özgü olan ve şartlara göre değişiklik gösterebilen bir unsurdur ve tüm meslek mensuplarını etkileyebilir.

Ego tükenmesi, davranışsal (psikolojik) olarak incelenen bir alandır. Dolayısıyla, ego tükenmesinin varlığı ve somut etkisi ancak deneysel çalışmalarla ortaya konulabilir. Her ne kadar literatürde anket çalışmalarından yola çıkan mesleki tükenmişlik araştırmalarıyla karşılaşsak dahi, söz konusu çalışmalar ego tükenmesinin varlığı ve somut etkisini ortaya koymak adına genel geçer kabuller elde edebileceğimiz sonuçlardan uzaktır. Ayrıca, mesleki tükenmişliğin teorik nedeni olan ego tükenmesi kavramının meslek özelinde ne şekilde tükenmişlik yarattığını ortaya koyabilmek için ego tükenmesinin meslekler üzerinde ne şekilde etki gösterdiğinin kuramsal olarak çerçevelenmesi gerekir.

Bağımsız denetçinin temel hedefi, ulaşacağı görüş için makul güvence oluşturacak kanıtların toplanması ve değerlendirilmesidir. Bu değerlendirme sürecinde, bağımsız denetim standartları uyarınca denetim dosyasını ve nihayetinde görüşünü belirttiği denetim raporunu oluşturur. Denetimlerde kalite ve güvenilirliğin sağlanması için etik kurallar çerçevesinde ve özellikle bağımsız hareket edilmesi gerekmektedir.

Bağımsız denetim faaliyeti, sıklıkla irade gücünün fazlaca kullanılmasını gerektiren ortamlarda yürütülmektedir. Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetçilerin ego tükenmesi sorunuyla karşı karşıya kalarak uygun olmayan bir görüşte bulunma ihtimalleri söz konusudur. Hiç şüphesiz bu ihtimal, denetim riskini artırabilen

unsurlardan birisidir. Bu nedenle ego tükenmesinin denetim riski üzerinde yarattığı etkiyi kuramsal olarak açıklamaya çalışmak gereklidir ki; çalışmanın temel hedefi de budur.

Denetim riski (DR), diğer bir ifadeyle hatalı görüş verme riski, üç temel bileşenden oluşmaktadır. Bunlar yapısal risk (YR), kontrol riski (KR) ve bulgu riskidir (BR): $DR=YR \times KR \times BR$. Yapısal ve kontrol riskleri, öngörülen denetim riski düzeyini sağlayabilmek adına denetçinin doğrudan müdahale edemediği bileşenlerdir. Yapısal risk, denetime tabi organizasyonun gerçekleştirdiği ekonomik işlemlerin yapısal ve çevresel özellikleri nedeniyle hatalı ya da hileli raporlanma ihtimalini ortaya koymaktadır. Kontrol riski ise, organizasyonun iç kontrol sistemi ile önlenemeyen hatalı ya da hileli işlem riskini ifade etmektedir. Bu bakımdan denetçi YR ve KR ile ilgili olarak elde ettiği bilgiler çerçevesinde çıkarımda bulunur ve bu bileşenler için risk düzeyi belirler.

Her iki risk bileşenin çarpımı neticesinde bulunan risk düzeyi neticesinde, arzu edilen denetim riski düzeyine ulaşmak için, denetçi tarafından bulgu riski düzeyi saptanır. Bu açıdan bulgu riski, diğer risk bileşenlerinin aksine denetçinin kontrolünde olan bir risk bileşenidir.

Bulgu riskini daha net ifade etmek için basit bir örnek verelim: Bağımsız denetim sürecinde kabul edilebilir denetim riski düzeyi %5; A firmasına ilişkin YR ve KR sırasıyla %60 ve %30, B firmasında ilişkin YR ve KR ise sırasıyla %40 ve %20 olarak saptanmış olsun. Bu durumda A firması için BR düzeyi yaklaşık %28, B firması içinse yaklaşık %63'tür. Denetim riski bileşenleri çerçevesinde ortaya konulan bu basit örneğin sonuçların itibarıyla bizlere ifade ettiği şudur: A firmasının B firmasına nazaran sahip olduğu daha yüksek YR ve KR düzeyleri neticesinde; kabul edilen DR düzeyine ulaşabilmek için denetçi A firmasındaki bağımsız denetim sürecinde daha düşük BR düzeyine ulaşmalıdır. Diğer bir ifadeyle denetçi, A firmasındaki faaliyetinde daha fazla miktarda ve nitelikte denetim tekniği planlamak zorunda kalacak, yani önemlilik düzeyini düşürmek suretiyle daha fazla maddi doğrulama yaparak ve daha fazla kanıt toplayarak bulgu riski seviyesini maksimum %28 düzeyinde tutacaktır. B firmasında ise, %63 düzeyindeki bulgu riski seviyesi yeterli olduğundan; A firmasına kıyasla görüş verebilmek için denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin miktar ve niteliği daha az olacaktır. Bu bağlamda bulgu riski, denetçinin doğrudan müdahale edebildiği ve arzu edilen denetim riski düzeyini yakalayabilmek adına gerçekleştirilmesi gereken maddi doğrulamaların nitelik ve miktarını ortaya koyan bir seviyedir.

Denetim riskinin kompozisyonuna bakıldığında denetçinin bilgisinin, tecrübesinin ve bağımsızlığının varlığının kabulü üzerine inşa edilen mekanik bir sistematik tanımlama görmekteyiz. Diğer bir deyişle, gerek denetimin planlanması gerekse de bağımsız denetim faaliyetinin uygulanarak nihai görüşün sunulduğu raporun oluşturulması sürecinde denetçinin etik özellikleri açısından bütüncül bir kabul söz konusudur. Hiç şüphesiz ki fiiliyat ile kabuller gerçek hayatta sapma göstermektedir. Dolayısıyla ego tükenmesinin denetçi yargısı üzerindeki etkisinin kuramsal çerçevesi oluşturulmaya çalışılırken, kabullerin mevcudiyeti de göz ardı edilmelidir. Şöyle ki; bağımsız denetim standartlarında denetçinin sahip olması gereken etik değerler ve

sergilemesi gereken davranışlar mümkün mertebe detaylarıyla izah edilmiştir. Ancak, denetim riski kompozisyonuna bakıldığında; matematiksel eşitlik itibarıyla tam bir kabul, yani denetçinin davranışları itibarıyla standartlar tarafından belirlenen normlara sahip olduğu varsayımı geçerlidir. Bu nedenle çalışmada, denetçinin yeterliliği açısından kabuller yeniden sorgulanarak denetim riski formülü üzerinden ego tükenmesinin denetçi yargısı üzerindeki etkisi kuramsal olarak izah edilmeye çalışılmıştır.

2.1. Ego Tükenmesinin Denetim Kalitesine Etkisi

Çalışmasının, ego tükenmesinin denetçi yargısı üzerindeki etkisi bağlamında kuramsal bir çerçeve oluşturma girişiminde temel varsayımı ego tükenmesinin denetim kalitesini düşürdüğü yönündeki beklentidir. Bu bağlamda, denetim kalitesindeki düşüş kuramsal olarak denetim riskinin artması olarak kabul edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, denetçilerde yaşanan ego tükenmesi, davranışsal etkiler nedeniyle denetim riskini artıracaktır. Bu artış ise, yani ego tükenmesi nedeniyle denetim riski üzerindeki etki, dolaylı olarak gerçekleşmektedir. Bu nedenle, kuramsal çerçeve oluşturulması için, davranışsal olarak gün yüzüne çıkan etkilere dayalı olarak denetim riski kompozisyonunda yer alan kabullerin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada denetçi yeterliliği çerçevesinde yapılan kabuller, basitçe iki başlık altında ele alınmıştır: (a) bilgi ve tecrübe, (b) bağımsızlık. Hiç şüphesiz ki, diğer koşullar sabit iken, denetçinin bilgi ve tecrübesi ile bağımsızlığının denetim kalitesi üzerinde pozitif etkisi olacaktır. Diğer bir ifadeyle, bu iki özellik denetim riskini, yani uygun olmayan görüş verme ihtimalini azaltacaktır. Söz konusu anlamlı pozitif ilişki, denetim riski kompozisyonunda dikkate alınarak kabul edilmiştir. Bu varsayımın geçerliliği yasal olarak temin edilmeye çalışılmakta, gözetime tabi tutulmakta ve hatta usulsüzlüklere ilişkin hususlar cezai yaptırıma bağlanmaktadır. Kısacası, mevcut durum itibarıyla bu kabullerin yapılması da uygundur. Diğer bir ifadeyle, yasal olarak gözetim ve kurallara bağlanan hususlar çerçevesinde denetçilerin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmaları ve bağımsız hareket etmeleri sağlanmaktadır.

Ego tükenmesinin etkisi ise, belirtilen bu mevcut durumunun geçici şekilde farklılaşması olarak karşımıza çıkar. Bu nedenle, denetçi yeterliliğine ilişkin hususların veya denetçilerin mesleki tükenmişliğine etki ettiği düşünülen hususların denetim kalitesi (riski) üzerindeki etkisini tespit edebilmek için özellikle anket yordamıyla mevcut durum bilgisine ulaşılması, herhangi bir sonuca varılabilmesi için yeterli olmayabilir. Bu durum basitçe şu şekilde örneklendirilebilir: Bir çalışmada denetçinin bilgi ve tecrübesi ile denetim kalitesi arasındaki ilişki inceleniyor olsun. Araştırmacı, örneklem kapsamındaki denetçilere anket uygulayarak eğitim durumlarını ve kaç yıldır denetçilik mesleğini icra ettiklerini soruyor ve elde ettiği cevaplar ile yapılan denetimlerin rapor bazında içeriğini karşılaştırıyor.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, bu tür bir çalışmada diğer tüm faktörler sabit iken, denetçinin bilgi ve tecrübesi yeterli düzeyde ise denetim riski bileşenleri çerçevesinde bulgu riskinin doğru olarak saptanması, ilgili BR düzeyine göre denetim sürecinin doğru planlanması ve yürütülmesi, neticesinde uygun görüş verilmesi hususlarında bir

sorun yaşanmayacağı beklenebilir. Diğer bir deyişle denetimin kalitesi ile denetçinin bilgi ve tecrübesi arasında pozitif bir ilişki söz konusu olacaktır ki; bu denetçinin bilgi ve tecrübesi hususunda denetim riski kompozisyonu çerçevesinde tam bir kabul varsayımından hareket edildiğini ifade etmektedir.

Halbuki ego tükenmesi, irade gücünün yoğun olarak kullanıldığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda mevcut durum, yani denetçilerin halihazırdaki bilgi ve tecrübe düzeyleri bizlere ego tükenmesinin mesleki tükenmişlik özelinde veya denetçi yargısı üzerinde etkisine ilişkin genel kabul doğuracak sonuç vermez. Kısacası, diğer bir anlatımla doktora yapmış, yeminli mali müşavirlik belgesine sahip, yirmi yıldır denetçilik yapan biri; herhangi bir bağımsız denetim faaliyetinde irade gücünü fazlasıyla kullandığı için ego tükenmesi sorunuyla karşı karşıya kalmış ve uygun olmayan görüş vermiş olabilir. İşte bu nedenle, ego tükenmesinin davranışsal olarak ortaya çıktığının, süreklilik göstermeyebileceğinin ve bu nedenle anket yöntemi yerine deneysel olarak araştırılması gereken bir alan olduğunun araştırmacılar tarafından göz önüne alınması gerekir. Bu nedenle ego tükenmesinin denetçi yargısı üzerindeki etkisi, denetçi yeterliliği üzerinde yüksek düzeyli irade gücü kullanımı nedeniyle geçici ve denetim riski üzerinde dolaylı olarak ortaya çıkar.

Bu bağlamda, ego tükenmesi yaratan durumlar denetçinin bilgi ve tecrübesini doğru olarak kullanmasını ve/veya bağımsızlığını geçici olarak sınırlayan durumlardır. Tekrar edersek, denetçinin mevcut bilgi, tecrübe ve bağımsızlığından ziyade; yoğun irade gücü kullanması gereken koşullardaki bilgi ve tecrübesini kullanım düzeyi ve tarafsız kalabilme kabiliyetiyle ilgilidir. Bu bakımdan denetim riski kompozisyonu, denetçinin söz konusu kabiliyetlerine göre yeniden ele alınabilir.

2.2. Ego Tükenmesinin Denetim Riski Üzerindeki Etkisi

Ego tükenmesine neden olan durumların denetim riski kompozisyonuna olan etkisi, denetçinin rolüne göre değerlendirilmelidir. Bu bakımdan denetçi YR ve KR için müdahale yetkisine haiz olmayan ancak tespit inisiyatifine; BR içinse kontrol gücüne sahip bir roledir. Dolayısıyla ego tükenmesi durumunda denetçi bilgi ve tecrübesini olması gereken şekilde kullanamayacak ve/veya bağımsızlığını yitirecek; nihayetinde YR ve KR için uygun olmayan tespit yapacak ve/veya bulgu riski düzeyi çerçevesinde maddi doğrulamalarda manipülasyon gerçekleştirecek veya hata yapacaktır. Bu çalışmada, ego tükenmesinin etkisi çerçevesinde belki de ilk kez formüle edilmeye çalışılan denetim riski kompozisyonunda YR ve KR için ego tükenmesine dayalı tespit yanlışlığı faktörü olarak RT ve bulgu riski düzeyini etkileme faktörü olarak RB kullanılmıştır. Bu bağlamda, ego tükenmesini içeren denetim riski kompozisyonu, ego tükenmesinin kuramsal çerçevesini gösterebilmek için $DR = [(YR \times KR) \times (RT)] \times [BR \times (RB)]$ olarak ifade edilmiştir.

Öncelikle, ego tükenmesi neticesinde ortaya çıkan RT ve RB'nin her zaman art niyetli, yani dürüst olmayan bir tutum nedeniyle sergilenmeyeceğinin altını çizmek gerekir. Sonuçları itibarıyla hatalı ve dürüst olmayan bir risk kompozisyonuna, neticesinde de uygun olmayan bir görüşe yol açsa da ego tükenmesi denetçiyi anlık çıkarlar çerçevesinde dürüst olmayan bir uygulamaya itebileceği gibi bıkkınlık,

motivasyon eksikliği, baskı veya tatminsizlik çerçevesinde hatalı bir uygulamaya da itebilecektir.

Ego tükenmesine dayalı olarak revize edilen denetim riski kompozisyonunun açıklamasını, ikinci bölümde verdiğimiz basit örnek üzerinden ele alalım. Kabul edilebilir %5 DR düzeyi için, A firması için YR ve KR sırasıyla %60 ve %30 iken; BR düzeyi yaklaşık %28 olarak hesaplanmaktaydı. Yoğun irade gücü kullanılmasını yaratan durumlar nedeniyle, denetçi ego tükenmesiyle karşı karşıya kalmış ve A firması için YR ve KR hatalı (ya da hileli) olarak tespit edilmiş olsun. Diğer bir ifadeyle denetçi, ego tükenmesi neticesinde YR ve KR tespiti için dikkate alacağı bilgilerin %20'sinden feragat etmiş veya bunları görmezden gelmiş olsun. Bu durumda RT %80 olacaktır ve YR ile KR çarpımı seviyesi RT etkisiyle yaklaşık %14; buna dayalı olarak ise BR yaklaşık olarak %35 olarak hesaplanacaktır. Görülebileceği gibi, denetçinin ego tükenmesine dayalı olarak yaptığı bu yanlışlık, denetim planlamasında yer alacak denetim tekniklerinin miktar ve niceliği üzerinde negatif etki göstermiş; denetçinin daha fazla maddi doğrulama yapması gerekirken daha az miktar ve nicelikte maddi doğrulama yapmasına sebebiyet vermiştir.

Örneği devam ettirirsek, bu sefer de denetçinin yoğun olarak maruz kaldığı irade gücü kullanımı neticesinde saptanan bulgu riski düzeyine karşılık gelen nitelikte maddi doğrulamaya ulaşamayacağı görülebilecektir. Çünkü denetçi, ego tükenmesi neticesinde önemlilik düzeylerinin belirlenmesinde, örneklem seçiminde veya analitik incelemelerde eksiklik ya da manipülasyon yapabilir ve bu durum BR düzeyini olması gerekenden farklılaştırabilir. Şöyle ki, şayet ego tükenmesi neticesinde denetçi uygulaması gereken maddi doğrulamalarda %10 düzeyinde sapma gerçekleştirirse, yani RB 110% olursa; ego tükenmesi içeren BR düzeyi yaklaşık %38 seviyesine çıkacaktır. Bu düzey ise, RT etkisi dahil olmak üzere, denetçinin daha az miktarda ve nitelikte denetim tekniği uygulaması sonucunu gün yüzüne çıkarır.

Çalışmada ortaya konulan kuramsal çerçeve kapsamında, ego tükenmesinin denetim kompozisyonu üzerindeki etkisini ortaya koyan RT ve RB sırasıyla 0 ile 100% arasında değişen ve 100% ile sonsuz arasında değişen katsayılarıdır. RT, denetçinin ego tükenmesi nedeniyle YR ve KR düzeylerine ilişkin saptama yaparken göz ardı ettiği bilgilerin etkisini; RB ise bulgu riski çerçevesinde denetçinin ego tükenmesi nedeniyle göz ardı ettiği maddi doğrulamaların etkisini ortaya koymaktadır. Her iki katsayının denetim riski kompozisyonuna dahil edilmesi, ön kabul niteliğindeki denetçi yeterliliği varsayımlarının ego tükenmesi sorunsalı kapsamında denetim riski kompozisyonunda ön kabul olarak yer almaması sağlar. Şayet denetçi yeterliliği açısından mevcut durumda sorun yok ise yani bilgi, tecrübe ve bağımsızlık açısından yeterlilik kabul edilmişse; RT ve RB 1'e eşit olacaktır.

Sonuç ve Tartışma

Ego tükenmesi, yüksek irade gücü kullanımı yaratan koşullardan kaynaklı olarak ortaya çıkar. Birçok meslekte, ego tükenmesi durumuyla sıklıkla karşılaşmaktadır. Literatürde genellikle mesleki tükenmişlik başlığı altında yapılmış çok sayıda çalışma söz konusudur. Ancak söz konusu çalışmaların içeriğine bakıldığında mesleki

tükenmişlik durumunun teorik çerçevesine detaylı olarak değinilmediğini ve çalışmaların daha çok anket yönetimine dayalı olarak durum tespiti yaptıklarını görmekteyiz.

Bu çalışmada, özellikle Türkçe literatürde yer bulan mesleki tükenmişlik kavramına dayalı olarak yapılan ilgili araştırmaların teorik boşluğunu gidermek adına ego tükenmesi teorisi irdelenmiştir. Çünkü ego tükenmesi, mesleki tükenmişliğin davranışsal (psikolojik) nedenidir. Sonrasında, ego tükenmesinin denetçi yargısı üzerindeki etkisi irdelenerek, takip eden çalışmalarda yol gösterici olması açısından ego tükenmesinin denetçi yargısı üzerindeki etkisi denetim riski kompozisyonu üzerinden kuramsal olarak çerçevelenmeye çalışılmıştır.

Ego tükenmesi, yoğun irade gücü kullanımı nedeniyle mevcut durumu geçici olarak değiştiren ve bu nedenle denetçi yargısını etkileyerek denetim kalitesi üzerinde negatif etki doğuran bir husustur. Çalışmada denetim kalitesi, denetim riski ile ilişkilendirilmiştir. Bu bağlamda, denetçi yeterliliği üzerinde negatif değişiklik doğuran koşullar olduğu taktirde, denetim riski kompozisyonunun ne şekilde hatalı (hileli) olarak oluşabileceği kuramsal olarak izah edilmeye çalışılmıştır. Diğer bir ifadeyle denetçi bilgisini ve tecrübesini olması gerektiği şekilde kullanamamakta ve/veya bağımsızlığını yitirmektedir. Bu durum ise, ego tükenmesi neticesinde yapısal riskin ve kontrol riskinin hatalı (hileli) olarak tespit edilmesine veya belirlenen bulgu riski düzeyi çerçevesinde uygun miktarda ve nitelikte denetim tekniği uygulanmasına engel olabilir.

Bu tür durumlar, halihazırdaki denetçi yeterliliğiyle ilgili değil; faaliyet bazlı olarak denetçi yeterliliği üzerindeki geçici değişimlerle ilgilidir. Bu nedenle, özellikle mesleki tükenmişlik çalışmalarında, halihazırdaki mevcut durumu tanımlayan anket yöntemleri ego tükenmesi teorisi çerçevesinde genel geçer şekilde benimsenecek sonuçlar vermeyebilir. Bu tür çalışmalarının deneysel çalışmalar olması veya en azından ego tükenmesi etkisini içerecek şekilde anket sorunlarına sahip olması ve sorulara bağlı ölçekleri içermesi gerekmektedir.

Muhasebe denetiminde ego tükenmesine yol açan temel unsurlara ilişkin olarak aşağıdaki örnekler sıralanabilir;

Denetçinin görevini istemeyerek veya sevmeyerek yapması: Denetçi idden kaynaklı olarak işe gitmemesi veya görevini yerine getirmemesi yönünde bir baskıyla karşılaşır.

Denetçinin görevini bitirmeye yakinken kendisinden bu görevin alınarak başka bir işin verilmesi: Genelde aşamalı görevlerde kişi bir aşamayı bitirince tamamını bitirme yönünde motive olmaktadır. Burada oluşacak bir kesinti kişinin içindeki görevi bitirme dürtüsünü bastıracağından ego tükenmesi yaşanır (Hurley, 2015). Muraven ve Slessareva (2003) çalışmalarında motivasyonun tükenmişliğin etkisini azalttığını ortaya koymuşlardır.

Denetime tabi firmanın aynı zamanda denetçinin müşterisi olması durumu: Burada denetçinin bağımsız ve yansız davranması gerekir. Söz konusu durum, denetçi açısından bir ikilem yaratacaktır.

Bu ve benzeri durumlar sonucu bağımsız denetçinin irade gücünü fazlasıyla kullanması durumu söz konusu olabilir. Böylece ego tükenmesi yaşanacaktır. Çalışmaların bu durumları tespit edecek şekilde kurgulanması önem arz eder. Ayrıca davranışsal olarak kategorize edildiğinde, şu hususların ego tükenmesi yaratabileceği aşıkardır: Denetçinin şüpheli davranışlarına gem vuran koşullar, ayrıntılı incelemenin önünü kesen koşullar, denetçide dikkat dağınıklığına yol açan koşulları vb.

Bu bakımdan, kurumsal denetim firmalarının kurumsal olmayanlara göre temel farkının, denetçinin ego tükenmesi yaşayabilecekleri koşullarını aza indirmek için uyguladıkları kapsayıcı insan kaynakları politikaları olduğunu söyleyebilmek mümkündür.

Kaynakça

- Basım, H. N. ve H. Şeşen. (2006). “Mesleki tükenmişlikte bazı demografik değişkenlerin etkisi: Kamuda bir araştırma”, Ege Akademik Bakış, 6(2), 15-23.
- Baumeister, R. F., E. Bratslavsky, M. Muraven, D. M. Tice. (1998). “Ego depletion: Is the active self a limited resource?”, Journal of Personality and Social Psychology, 74 (5), 1252-1265.
- Baumeister, R. F., M. Muraven, D. M. Tice. (2000). “Ego depletion: A resource model of volition, self-regulation, and controlled processing”, Social Cognition, 18 (2), 130-150.
- Danziger, S., J. Levav & L. Avnaim-Pesso. (2011). “Extraneous factors in judicial decisions”, Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America, 108 (17), 6889-6892.
- Freud, S. (1923). The Ego and the Id. Free e-book, <https://www.sigmundfreud.net/the-ego-and-the-id-pdf-ebook.jsp>. Erişim tarihi: 17.09.2017.
- Freudenberger, H. J. (1974). “Staff burn-out”. Journal of Social Issues, 30 (1), 159-165.
- Hurley, P. J. (2015). “Ego depletion: Applications and implications for auditing research”, Journal of Accounting Literature, 35, p: 47-76.
- Inzlicht, M., E. Berkman & N. Elkins-Brown. (2015). “The neuroscience of ‘ego depletion’ or: How the brain can help us understand why self-control seems limited”, Chapter in book Social Neuroscience: Biological Approaches to Social Psychology, Psychology Press.
- Koç, H., S. Arslan, I.G. Topaloğlu. (2010). “Differentiation of burnout syndrome by profession and job: Gazi burnout inventory”, Review of Economic & Business Studies, 4, 149-162.
- Maslach, C. ve S. E. Jackson. (1981). “The measurement of experienced burnout”, Journal of Occupational Behaviour, 2, 99-113.
- Maslach, C. (2003). “Job burnout: New directions in research and intervention”, Current Directions in Psychological Science, 12 (5): 189-192.

- Muraven, M., D. M. Tice & R. F. Baumeister. (1998). "Self-control as limited resource: Regulatory depletion patterns", *Journal of Personality and Social Psychology*, 74, 774-789.
- Muraven, M. & E. Slessareve. (2003). "Mechanisms of self-control failure: Motivation and limited resources", *Personality & Social Psychology Bulletin*, 29(7), 894-906.
- Pines, A. M. ve G. Keinan. (2005). "Stress and burnout: The significant difference", *Personality and Individual Differences*, 39, 625-635.
- Wegner, D. M., D. J. Schneider, S. R. Carter & T. L. White. (1987). "Paradoxical effects of thought suppression", *Journal of Personality and Social Psychology*, 53, 5-13.

Auditor's Judgement Within the Scope of Baumeister's Ego Depletion Theory

Pınar OKAN GÖKTEN

Gazi University

Faculty of Economics and Administrative Sciences

Ankara, Turkey

orcid.org/0000-0003-2037-0087

pinar.okan@gazi.edu.tr

Extensive Summary

1. Introduction

In this study, 'ego depletion', one of the factors affecting the auditor's judgment, is discussed in the theoretical framework. There have been numerous academic studies associated with this issue under the name of 'occupational burnout' in Turkey. These studies extensively examined occupational burnout and investigated the existence and causes of occupational burnout statistically. On the other hand, it is seen that there is no detailed scientific account of the theoretical background of occupational burnout, in other words the cause of depletion in related studies. This study examines the theory of ego depletion in order to overcome the deficiencies found in the related Turkish literature.

In the study, the subject of how the ego depletion is realized by moving from three parts of the personality is emphasized. Here, the willpower seems to play an important role. In the light of the ego depletion theory put forward by Roy Baumeister, it is examined how the occupational burnout has occur. Without a doubt, it is possible to relate the theory of ego depletion to all occupational fields. In this study, ego depletion was associated with the audit profession and the impact on the auditor's judgment was discussed.

2. Ego Depletion Theory

Roy Baumeister is at the forefront of scientists who study on the willpower that expresses the self-control of individuals. Baumeister created ego depletion theory in the late 1990s. At the core of the ego depletion theory, there is the study of the effects of constraints on the behavior of individuals. In Baumeister et al. (2000) study, they found that the limited resources were consumed during self-control. When the habits and tendencies are under control, consumption will be much more. It is also possible to think that the source mentioned in this study as a kind of energy.

In such and similar studies, scientists first create a situation, that requires the use of the willpower, in which participants should control themselves such as not eating

from a cookie, watching a sad movie but not react. Subsequently, the performances of the participants are tested with various activities such as solving puzzles, playing games or having an activity that requires a cerebral effort. The common aim of all of these is to prove the validity of the ego depletion and willpower as a depleted resource when it is used too much.

3. The Impact of Ego Depletion on Auditor's Judgement

Professional members may experience ego depletion while performing their duties. Ego depletion can affect the decisions and judgments that employees make, as well as affect their behaviors. As a result of ego depletion, individuals may make erroneous decisions and be found in faulty judgments.

Ego depletion is a behavioral (psychological) field examined. Therefore, the existence and concrete effect of ego depletion can only be demonstrated through experimental studies. Even if we are faced with occupational burnout researches actualized by the questionnaire studies in the literature, these studies are far from the conclusions that we can achieve in order to demonstrate the existence and concrete effect of ego depletion. It is also necessary to theoretically frame how ego depletion affects occupations in order to be able to show how the concept of ego depletion, which is the theoretical cause of occupational depletion, causes professionally depleted work.

It is possible to relate the theory of ego depletion to all occupational fields. In this study, ego depletion was associated with the audit profession and the impact on the auditor's judgment was discussed. The main objective of the independent auditor is to collect and evaluate evidence that will provide reasonable assurance for the view to be reached. During this evaluation process, the audit report in accordance with the independent audit standards is formulated. In order to ensure quality and reliability in audits, it is necessary to act independently in the framework of ethical rules.

Independent audit activity is often carried out in environments where the willpower is to be used extensively. In other words, there is the possibility that independent auditors may face an ego depletion problem and have an inappropriate opinion. Without a doubt, this possibility is one of the elements that increase the audit risk. For this reason, it is necessary to try to explain theoretically the effect of ego depletion on the audit risk. This is also the main goal of the study.

The audit risk (AR), in other words the risk of misinterpretation, consists of three main components. These are inherent risk (IR), control risk (CR) and detection risk (DR): $AR=IR \times CR \times DR$. Inherent and control risks are components that the auditor cannot directly intervene in order to ensure the predicted level of audit risk. Inherent risk presents the possibility of incorrect or fraudulent reporting due to the structural and environmental characteristics of the economic transactions performed by the organization. The control risk refers to the risk of inaccurate or fraudulent transactions that cannot be prevented by the organization's internal control system. In this regard, the auditor draws inferences within the framework of the information obtained in relation to the IR and the CR and determines the risk level for these components. The level of detection risk is determined by the auditor in order to achieve the desired level of audit

risk. In this sense, detection risk is a risk component that is controlled by the auditor, unlike other risk components.

Audit risk composition should be assessed according to the auditor's role when ego depletion occurs. In the case of ego depletion, the auditor will not be able to use his/her knowledge and experience as it should and may lose his/her independence; also, will ultimately make nonconforming determinations for IR and CR and/or manipulate material errors or make mistakes in the context of the level of detection risk.

In this study, RT was used as a factor of detection error based on ego depletion for IR and CR; RB was used as a factor for influencing the detection risk in the composition of audit risk, which was tried to be formulated in the framework of the effect of ego depletion. In this context, the audit risk composition including ego depletion was expressed as $AR = [(IR \times KR) \times (RT)] \times [DR \times (RB)]$.

4. Conclusion

Ego depletion arises from conditions that create high usage of willpower. In many occupations, ego depletion is frequently encountered. There are many studies in the literature which are usually made under the title of occupational burnout. However, when we look at the contents of these studies, we can see that the theoretical framework of occupational burnout is not mentioned in detail and are mostly based on the questionnaires in order to conduct a situational investigation.

In this study, the theory of ego depletion has been examined in order to overcome the theoretical gap of relevant researches based on the concept of occupational burnout found in the Turkish literature. Because ego depletion is the behavioral (psychological) cause of occupational burnout. In this study, the effect of ego depletion on the auditor's judgment was studied. From this point of view, it is possible to say that the main difference of institutional auditing firms according to non-institutional is the inclusive human resources policy they apply in order to reduce the conditions under which the auditor may experience ego depletion.