

Denetimde Mesleki Şüphecilığe İlişkin Modellerin İncelenmesi: Bir Model Önerisi¹

Examination of The Models Associated with Professional Skepticism in Auditing: A Model Proposal

Merve Toptan², Davut Aygün³

Öz

Çalışmanın amacı, denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin yerini ve bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliklerini uygulamaya nasıl aktardıklarını açıklamaya yönelik bir model önerisinde bulunmaktadır. Söz konusu amacı gerçekleştirebilmek için denetim literatüründe mesleki şüphecilikle ilişkilendirilebilen modeller, unsurlar ve uygulamalar incelenmiştir. Bu çalışmalardan elde edilen bulgulardan hareketle denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasına yönelik bir model geliştirilmeye çalışılmıştır. Önerilen modelde denetçilerin mesleki şüpheciliğini etkileyen unsurlar, şüpheli davranışlar, mesleki şüpheciliğin uygulamada nasıl yer aldığı, denetçilerin mesleki şüphecilik tutumuyla en çok odaklandıkları alanlar ve denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasının nasıl kanıtlanabileceği hususları arasında ilişki kurulmuştur. Çalışmada önerilen modelin daha önce yapılan çalışmalarda ortaya konulan modellerle karşılaştırıldığında, uygulama boyutunu sürece dâhil eden nispeten daha geniş kapsamlı bir model olduğu belirtilebilir.

Anahtar Sözcükler: Denetim, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Mesleki Şüphecilik, Mesleki Şüphecilik Modeli

Abstract

The aim of the study is to propose a model to explain the place of professional skepticism in the audit process and how independent auditors transfer their professional skepticism into practice. In order to achieve this aim, the models, elements and practices that can be associated with professional skepticism in the literature on auditing were examined. Based on the findings obtained from these studies, it has been tried to develop a model for the application of professional skepticism in the audit process. In the proposed model, a relationship was established among the factors affecting the professional skepticism of the auditors, skeptical behaviors, how professional skepticism takes place in practice, the areas on which auditors mostly focus with the attitude of professional skepticism, and how the application of professional skepticism can be proven in the audit process. It can be stated that the model proposed in the study is a relatively more comprehensive model that includes the dimension of application in the process, compared to the models presented in previous studies.

Keywords: Audit, Independent Audit, Independent Auditor, Professional Skepticism, Professional Skepticism Model

Araştırma Makalesi [Research Paper]

JEL Codes: M40, M41, M42

Submitted: 01 / 04 / 2022

Accepted: 17 / 06 / 2022

¹ Bu çalışma Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde tamamlanmış olan "Bağımsız Denetçilerin Görüşlerine Göre Mesleki Şüpheciliğin Değerlendirilmesi" konulu doktora tez çalışmasından türetilmiştir.

² Arş. Gör. Dr. Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Rize, Türkiye, merve.toptan@erdogan.edu.tr, Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-3455-3159>.

³ Prof. Dr. Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Rize, Türkiye, davut.aygun@erdogan.edu.tr, Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-3277-9349>.

Giriş

İşletmelerde üretilen bilginin ihtiyaca ve gerçeğe uygun bir biçimde sunulması bilgiyi kullanan tarafların doğru karar verebilmeleri için önemlidir. Günümüzdeki gelişmelere bağlı olarak bilginin ihtiyaca ve gerçeğe uygunluğunu sağlamak, hata/ hileyi ortaya çıkarmak veya önlemek ve makul güvence verebilmek için işletmelerin bağımsız denetime tabi tutulmalarının kaçınılmaz olduğu belirtilebilir. Dolayısıyla bilginin işlenmesi ve sunulmasında gerçekliğin ve güvenilirliğin sorgulanmasının önem arz ettiği ifade edilebilir. Bu sorgulamada denetçilerin mesleki şüphecilik biçiminde adlandırılabilir, sunulan kanıtlara ve bilgilere yönelik eleştirel bir tutum içinde olmaları gereklidir. Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini hata, hile veya önemli yanlışlıklar olabileceği ihtimali çerçevesinde sürdürdüğü belirtilebilir. Mesleki şüphe bağımsız denetçileri sorgulayıcı bir tutum içerisinde olmaya, daha fazla araştırma yapmaya ve denetim kanıtı toplamaya sevk etmektedir. Bu bağlamda denetçinin bağımsız denetim faaliyetini mesleki şüphecilik içerisinde sürdürmesiyle daha etkin ve verimli bir denetim hizmeti sunulmasının olanaklı hale geldiği ifade edilebilir. Böylece oluşabilecek ya da var olan hata, hile ve yanlışlıkların belirlenmesi ve önüne geçilmesi hatta denetlenen işletmelerin sürdürülebilirliklerini görme imkânı sağlanmaktadır. Bu doğrultuda bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini tüm süreç boyunca mesleki şüphecilik içerisinde ve sorgulayıcı bir yaklaşımla yerine getirmeleri önem arz etmektedir.

Mesleki şüphecilik denetim boyunca korunması gereken bir tutum olmasından hareketle denetim literatüründe ve çeşitli Bağımsız Denetim Standartları (BDS) içerisinde kendine yer edinmiştir. Mesleki şüpheciliğin soyut veya zihinsel boyutu nedeniyle bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliklerinin nasıl oluştuğunun, mesleki şüpheciliklerinin nelerin etkisiyle yönlendirildiğinin, oluşan şüpheli düşüncenin hangi davranışlarla eyleme dönüştüğünün ve tüm bunların somut olarak nasıl kanıtlanabileceğini bütünsel olarak ele alan ve açıklayan bir model geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Anılan ihtiyaçtan hareketle çalışmada denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin yerini ve bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliklerini uygulamaya nasıl aktardıklarını açıklamaya yönelik bir model önerisinde bulunulması amaçlanmıştır.

Literatürde yer alan mesleki şüpheciliğe ilişkin modeller incelendiğinde bu modellerin genelde Nelson ve Hurr't'un çalışmalarından yararlanılarak sunulduğu görülmektedir. Ayrıca mesleki şüpheciliği modellemeye veya mesleki şüpheciliğin denetim sürecine nasıl yansıtıldığını açıklamaya yönelik çalışmaların genellikle yabancı literatürde yer aldığı ve model, unsur veya uygulama başlıkları altında ele alınıp incelendiği ifade edilebilir.

Denetimde mesleki şüpheciliğin açıklanmasına yönelik bir model önerisinde bulunulmasının amaçlandığı bu çalışmada öncelikle mesleki şüphecilik kavramı ile denetimde mesleki şüpheciliğin yeri ve önemi konularına yer verilmiştir. Sonra mesleki şüphecilikle ilişkilendirilen modeller, unsurlar ve uygulamalar incelenmiştir. Daha sonra ise mesleki şüpheciliğe yönelik model önerisinde bulunulmuştur.

1. Mesleki Şüphecilik Kavramı ile Denetimde Mesleki Şüpheciliğin Yeri ve Önemi

Mesleki şüphecilik kavramı çeşitli standart düzenleyicilere, standartlara ve literatürdeki çeşitli bakış açılarına göre farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Buna göre; mesleki şüphecilik "sorgulayan bir akli ve denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlendirmesini içeren bir tutum" (Public Company Accounting Oversight Board [PCAOB], 2012: 1), "bağımsız denetçinin sorgulayıcı bir yaklaşımla kanıtların geçerliliğinin incelenmesi ve kanıtların işletme yönetiminin açıklamaları ile diğer bilgi ve belgelerle çelişki içinde olup olmadığının değerlendirilmesi" (Sermaye Piyasası Kurulu [SPK], 2006: madde 5), "sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutum" (BDS 200, paragraf 13), "bireyin, alternatifler veya açıklamalar için yeterli destek sağlayıncaya kadar sonucu erteleme eğilimini nitelendiren çok boyutlu bir yapı" (Hurr't, 2010: 151), "denetçinin elde ettiği bilgiye dayalı olarak sunulan beyanın yanlış olma riskinin değerlendirmesini yansıtan denetçi kararları veya yargıları" (Nelson, 2009: 4), "denetçilerin denetimde kullanmaları gereken bir usul" (Holley, 2016: 26) biçiminde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlar ışığında, mesleki şüphecilik; denetim boyunca önemli yanlışlık, hata, hile ve bilginin güvenilirliği konusunda yanıltıcı durumların olabildiğini göz önünde bulundurarak denetim kanıtlarının eleştirel ve titiz biçimde değerlendirilmesi ile denetimde sorgulayıcı bir yaklaşım içinde bulunulmasını gerekli kılan bir tutum biçiminde ifade edilebilir.

Şüpheli bir düşünce yapısı, denetçilerin hile veya hata olasılığının her zaman mümkün olabileceğini kabul ederek denetime yaklaşmasını sağlamaktadır (Boyle ve Carpenter, 2015: 31; PCAOB, 2012: 1). Bu nedenle mesleki şüpheciliğin denetimin temelinde önemli bir rol oynadığı ve dolayısıyla da denetçinin yeteneklerinin ayrılmaz bir parçasını oluşturduğu belirtilebilir (Hurr't, 2010: 149; International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2012: 4). Benzer şekilde mesleki şüphecilik denetim standartları, düzenleyici kurumlar ve denetim literatüründen hareketle, finansal tablo denetiminin temel bir unsuru olarak kabul edilmektedir (Quadackers, Groot ve Wright, 2009: 3).

Denetim, ekonomik faaliyetlere ve olaylara yönelik yönetim beyanlarıyla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğu inceleme ve sonuçları ilgili kullanıcılara ulaştırmayı amaçlamaktadır. Söz konusu amacın gerçekleşmesi için denetim işinin alınmasından denetim raporunun hazırlanmasına kadar ki denetimin tüm aşamalarında mesleki şüphecilik yaklaşımı benimsenmelidir. Bu bağlamda mesleki şüpheciliğin uygulanmasıyla denetimin kalitesinin artırılacağı ileri sürülebilir (Azgın, 2018: 18-19). Denetimin kalitesini artırabilecek etkisi olduğundan denetçilerin mesleki şüphecilik tutumunu taşımaları gerekmektedir. Dolayısıyla mesleki şüpheciliğin denetlenecek işletme tarafından yapılan hileleri veya finansal raporlamadaki ihlalleri tespit etmesi hususunda denetçiye yardımcı olabileceği belirtilebilir (Mardijuwono ve Subianto, 2018: 63; Dereli, 2021: 33). Denetim kalitesinde önemli faktörlerden biri olan mesleki şüpheciliğe uygun davranılmadığında ise denetim şirketleri denetim başarısızlıkları ile dava ve itibar kaybetme problemleriyle karşı karşıya kalabilecektir (Karahana, 2018: 41). Benzer şekilde denetçiler, mesleki şüpheciliği yeterli bir düzeyde uygulamadıklarında, görüşlerini desteklemek için yeterli ve uygun kanıt elde edemeyebilir veya finansal tablolarda önemli ölçüde yanlış beyan edilen durumları belirleyemeyebilirler (PCAOB, 2012:1). Yine denetçi mesleki şüphecilik olmadan mevcut veya potansiyel yanlışlıklar ile hile yapmaya işaret eden tutarsızlıklara ve durumlara itiraz edemez ya da bu durumlara karşı dikkatli olamaz (Auditing and Assurance Standards Board [AUASB], 2012: 3). Ayrıca denetçinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmesi denetimin planlanması ve yürütülmesine ilişkin her aşamada gerekli olmakla birlikte, her bir BDS'de ayrı bir hüküm olarak tekrarlanmamaktadır (BDS 200, paragraf A71). Bu şart her bir denetim standardında tekrarlanmasa bile denetçinin mesleki şüpheciliğini tüm denetim sürecine yansıtması gerektiği biçiminde yorumlanabilmektedir (AUASB, 2012: 3). Örneğin; BDS 240'a göre mesleki şüphecilik elde edilen bilgilerin ve denetim kanıtlarının, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceğine işaret edip etmediğinin sürekli olarak sorgulanmasını gerektirmektedir. Söz konusu standart uyarınca mesleki şüphecilik, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliğinin ve bu bilgilerin hazırlanması ve korunmasına ilişkin kontrollerin göz önünde bulundurulmasını içerir. Dolayısıyla hilenin özellikleri sebebiyle, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesinde mesleki şüphecilik özel bir öneme sahiptir (BDS 240, paragraf A8). Denetçinin, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüst olduklarına dair bir inancı olsa bile, bu durum onu mesleki şüpheciliğini sürdürme ihtiyacından kurtarmamaktadır. Bu bağlamda denetçi makul güvence elde ederken ikna edici olmayan denetim kanıtlarıyla tatmin olmamalıdır (AUASB, 2012: 2). Mesleki şüpheciliğin toplanan kanıtların yeterliliği ve doğruluğuyla ilişkili olarak denetçilerin karar vermelerini yönlendirdiği ifade edilebilir (Khaligova, 2019: 2). O halde denetçi yönetimin dürüstlüğü konusunda deneyimini göz ardı ederek hile ve usulsüzlüklerin her denetimde olabileceğini düşünmeli, tespit edilen önemli yanlışlıklarda dikkatli davranmalı, durumu hafife almamalı ve gerek görülüyorsa ek kanıtlar toplamalıdır (Güredin, 2014: 141). Kısacası denetçinin mesleki şüpheciliğini denetim sürecine uygun bir düzeyde yansıtması önemlidir. Çünkü denetime mesleki şüphecilikle yaklaşılması denetimin kaliteli olması, hata/hilenin ortaya çıkarılması ve denetim başarısızlıklarının önüne geçilmesine imkân sağlamaktadır.

Öte yandan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) standartları, denetçilerin denetim boyunca mesleki şüpheciliği uygun bir düzeyde kullanmalarını gerektirse de, PCAOB'un elde ettiği gözlemler, denetçilerin bu temel denetim gerekliliğini karşılamada sık sık zorlandıklarını göstermektedir (PCAOB, 2012: 6-7). Bu bağlamda denetim standartlarında ve düzenleyicilerce denetçi şüpheciliğinin önemi kabul edilmesine rağmen, denetçinin şüpheli özelliklerinin tanımlanması, bu özelliklerin nasıl ölçüleceği hususu ve denetçilerin şüpheli kararları ile şüpheli özelliklerin ne ölçüde eşleştiği konusunda literatürde fikir birliği ve deneysel veri eksikliği olduğu belirtilebilir (Quadackers vd., 2009: 2). Örneğin; Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission-SEC), uygulamaya yönelik vakaların % 71'inde denetçilerin gereken mesleki özeni göstermediklerini ve vakaların % 60'ında mesleki şüphecilik tutumunu sergilemediklerini ileri sürmüştür (Beasley, Carcello ve Hermanson, 2001: 64).

Şüpheli bir düşünce yapısını benimsemek ve onu uygulamak, her denetçi için kişisel ve mesleki bir sorumluluk olması yanı sıra kişisel özelliklerin, denetçinin yeterliliklerinin (bilgi, beceri gibi), çevresel faktörlerin (iş çevresi, yasalar, yönetmelikler vb.), eğitimin ve deneyimin mesleki şüpheciliğin uygulanmasını etkileyebileceği belirtilebilir (IAASB, 2015: 14). Bu bağlamda denetimin kalitesini eğitim, deneyim, kişilik özellikleri, tetikte olma ve sorgulama bileşenlerinden oluşan bir mesleki şüphecilik düzeyinin belirlediği ileri sürülebilir (AUASB, 2012: 3). Örneğin, bireyin meraklı bir araştırmacı olması ile strese, zaman baskısına veya çatışmaya tepki verebilir nitelikte olması mesleki şüpheciliğin doğru şekilde uygulanmasında rol oynayabilir. Geline bu noktada mesleki şüphecilikle alakalı tüm paydaşların, şüpheli bir düşünce yapısı geliştirmeye yardımcı olmada rolünün olduğu iddia edilebilir (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], International Ethics Standards Board for Accountants [IESBA] ve International Accounting Education Standards Board [IAESB], 2017: 4-5).

Diğer yandan mesleki şüphecilik kavramının ilişkili olduğu birçok kavram olup bunlardan biri de mesleki muhakeme kavramıdır. Mesleki şüphecilik ve mesleki muhakeme kavramları birbiriyle yakından ilişkili olup birlikte denetim kalitesinin anahtar girdileri olarak kabul edilebilir (IAASB, 2015: 13; IAASB, 2012: 4). Mesleki şüpheciliğin mesleki muhakemenin uygulanmasında kaçınılmaz bir unsur olduğundan hareketle mesleki şüpheciliğin denetçinin muhakemesini ve eylemlerini etkileyebileceği ifade edilebilir (AUASB, 2012: 2; Ciolek, 2017: 38). Bu doğrultuda mesleki muhakemenin ve eylemlerin belgelendirilmesi (dokümantasyonu), mesleki şüpheciliğin uygulandığına dair kanıt sağlayabilir (IAASB, 2015: 13).

Denetçinin “düşüncesi” zihinsel bir olgu olduğundan, denetim boyunca mesleki şüpheliğin nasıl uygulandığını tam olarak anlamının ve onu belgelendirebilmenin zor olduğu belirtilebilir (AUASB, 2012: 4-5; Leung, 2017: 6). Mesleki şüpheliğin çalışma kâğıtlarında açık bir şekilde kanıtlanabilmesi için denetimdeki çalışma kâğıtları geliştirilebilir (AUASB, 2012: 5).

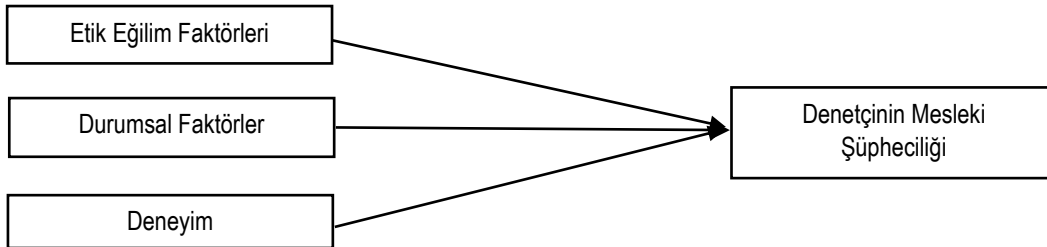
Denetçinin mesleki şüpheliği çeşitli faktörlerden etkilenebilirken sergilenen yeterli bir mesleki şüphelik tutumu da denetime önemli bir katkı sunarak belirli amaçlara ulaşılmasını olanaklı kılabilir. Yani denetim sürecinde denetçinin mesleki şüpheliğinin hem denetim görevini doğru bir biçimde yerine getirmesine hem de denetlenen şirketin eksikliklerini ortaya çıkarmasına ve şirketin sürekliliğini görmesine yardımcı olduğu ifade edilebilir. Kısacası mesleki şüphelik olmazsa denetimin bir yanının eksik kalabileceği ve kaliteli bir denetime ulaşamayacağı ifade edilebilir. O halde denetime mesleki şüpheliikle yaklaşılması hata ya da hilenin ortaya çıkarılması veya önlenmesi ile finansal tabloların doğru sunulmasını sağlayarak bilgi kullanıcılarına yararlı, gerçek bilginin sunulmasına imkân tanıyacaktır. Bu bağlamda uygun bir mesleki şüpheliikle yaklaşılmamasının sunulan finansal bilgiden yararlanacak olan bilgi kullanıcılarının elde ettikleri doğru olmayan veya güven duyulmayan bilgiler doğrultusunda işletmelere yatırım yapmasına ya da yapmamasına yol açacağı ifade edilebilir. Yaşanılacak bu durumun işletmenin hayatını olumsuz yönde etkileyeceği belirtilebilir. Geline nokta mesleki şüpheliğin uygun, dengeli ve yeterli düzeyde uygulanmasının, geliştirilmesinin, denetimdeki yerinin ne kadar önemli olduğunun vurgulanmasının ve farkındalığın artırılmasının önemli olduğu ifade edilebilir.

2. Denetimde Mesleki Şüpheliikle İlişkilendirilen Modeller, Unsurlar ve Uygulamalar

Literatür incelendiğinde denetimde mesleki şüpheliğe yönelik çeşitli modellerin, unsurların ve uygulamaların geliştirildiği görülmektedir. Bunlara Shaub ve Lawrence (1996) tarafından geliştirilen denetçinin mesleki şüphelik modeli; Nelson'un (2009) denetim performansında mesleki şüpheliğin belirleyicileri modeli; Nolder'ın (2012) tutum teorisini içeren denetim performansında mesleki şüpheliğin belirleyicileri modeli; Franzel'in (2013) mesleki şüphelik unsurları; Glover ve Prawitt'in (2013) mesleki şüphelik uygulaması; Hurtt, Brown-Liburd, Earley ve Krishnamoorthy'nin (2013) şüpheli yargı ve şüpheli eylemin öncüllerine ve çıktıklarına ilişkin modeli; Abiçic'i'nin (2014) mesleki şüphelik modeli ve Nach'ın (2014) mesleki şüphelik modeli örnek gösterilebilir. Söz konusu mesleki şüpheliikle ilgili model, unsur ve uygulamalar aşağıda açıklanmıştır.

2.1. Shaub ve Lawrence'nin Denetçinin Mesleki Şüphelik Modeli

Shaub ve Lawrence (1996) tarafından Kee and Knox'un (1970) çalışmasından esinlenerek geliştirilen denetçinin mesleki şüphelik modeli aşağıda Şekil 1'de gösterilmiştir.



Şekil 1: Denetçinin Mesleki Şüphelik Modeli

Kaynak: Shaub ve Lawrence, 1996

Şekil 1'de görüldüğü üzere, denetçinin mesleki şüpheliği etik eğilim faktörler, durumsal faktörler ve deneyim olmak üzere üç faktörden etkilenecek şekilde şekillenmektedir. Bunlardan etik eğilim faktörlerini; etiksel yönelim, mesleki etik kaygısı ve etik düşünce; durumsal faktörleri ise usulsüzlüklerin oluşmasına fırsat tanıyan olasılıklar, usulsüzlüğü yönlendirici güdüleyiciler, usulsüzlüklerin ortaya çıkmasına izin veren tutum ve mesleki şüphelik üzerinde cinsiyet etkisi oluşturmaktadır. Anılan unsurlar aşağıda kısaca açıklanmıştır (Shaub ve Lawrence, 1996: 126-131):

Etik Eğilim Faktörleri: Bir denetçinin mesleki şüpheliğinin denetçinin etik eğilimlerinin bir işlevi olması beklenmektedir. Bu faktörü incelemek için etik eğilimle ilgili etiksel yönelim, mesleki etik kaygısı ve etik düşünce olmak üzere üç kavram kullanılmaktadır (Shaub ve Lawrence, 1996: 126-129):

Etiksel yönelim: Bireyin kültürel çevresinden ve deneyimlerinden kaynaklanan yönelimi ile etik ikilemler ve etik sorunlarla karşılaştığında bireyin benimsediği görüşü ifade etmektedir.

Mesleki etik kaygısı: Denetçilerin mesleki açıdan etik kaygısını ifade etmektedir. Bu bağlamda denetçilerin kaygıları, mesleki davranış kuralları tarafından yönlendirilebilmektedir.

Etik düşünce: Belirli bir durumda hangi hareket planının etik veya ahlaki açıdan uygun olduğuna karar vermek için birey tarafından kullanılan karar süreçlerini ifade etmektedir.

Durumsal Faktörler: Bu faktörler usulsüzlük veya hile riskini gösteren etkenler olarak ifade edilebilir. Durumsal faktörler usulsüzlüklerin oluşmasına fırsat tanıyan olasılıklar, usulsüzlüğü yönlendiren güdüleyiciler, usulsüzlüklerin ortaya çıkmasına izin veren tutum ve mesleki şüphecilik üzerinde cinsiyet etkisi olarak ifade edilebilir. Anılan faktörler aşağıda açıklanmıştır (Shaub ve Lawrence, 1996: 129-131):

Usulsüzlüklerin oluşmasına fırsat tanıyan olasılıklar: Bu tür olasılıklar beş farklı durumda incelenebilir. Birinci durum, ilişkili taraf işlemlerinin etkisinin incelenmesidir. Söz konusu ilişkiler gizli anlaşmalara ve düzensiz işlemlerin gerçekleşmesine fırsat sağlayabilir. Dolayısıyla denetçilerin ilişkili taraf işlemleriyle karşılaştığında şüphecilik düzeylerini artırmaları beklenmektedir. İkinci durum, denetçi-müşteri işletme arasındaki ilişkinin yakınlığını içermektedir. Üçüncü durum, müşterinin yönlendirici bir kaynak olarak önemli olması durumudur. Dördüncü durum, ücret konusuyla ilişkili olarak özellikle büyük müşterilerin işletme üzerinde sahip olabileceği potansiyel güçle ilişkilidir. Beşinci durum ise, denetçi müşteri ilişkisinin kısa zamanlı olmasıyla alakalıdır. Yani müşteri işletmede bir denetim geçmişinin bulunmaması ve denetçinin müşterinin dürüstlüğü hususunda yargıda bulunabilmesi için daha az bilgisinin olmasıdır. Denetçinin müşteri işletmeye karşı olan yabancılığı müşterinin usulsüzlükleri veya hileli durumları gizlemesine fırsat verebilir. Dolayısıyla bu nedenle yeni müşterilerle iş yaparken denetçinin şüphecilik düzeyinin artması beklenmektedir. Özetle yukarıda belirtilen durumların denetçinin bağımsızlığına yönelik tehditler oluşturduğu ifade edilebilir. Bu bağlamda denetçi bağımsızlığının sağlanması ve bunun sürdürülmesi için söz konusu bu durumlarda mesleki şüphecilik düzeyinin artırılması beklenmektedir.

Usulsüzlüğü yönlendiren güdüleyiciler: Bu güdüleyiciler müşterinin (işveren) veya çalışanın kişisel yararları olabilir. Usulsüzlük yapmaya yönlendirici güdüleyicilerin ve müşterinin başarısız kararlarının sonucu olarak işletmenin finansal sıkıntı içinde olması gibi durumlarda denetçinin şüphecilik düzeyini artırması beklenmektedir.

Usulsüzlüklerin ortaya çıkmasına izin veren tutum: Müşteri işletmenin geçmişte hatalarının olması ve müşteri- denetçi iletişiminin zayıf olması durumlarında denetçi şüpheciliğinin incelenmesini ifade eder. Bu tür durumlarda denetçi şüpheciliğinin artması beklenmektedir.

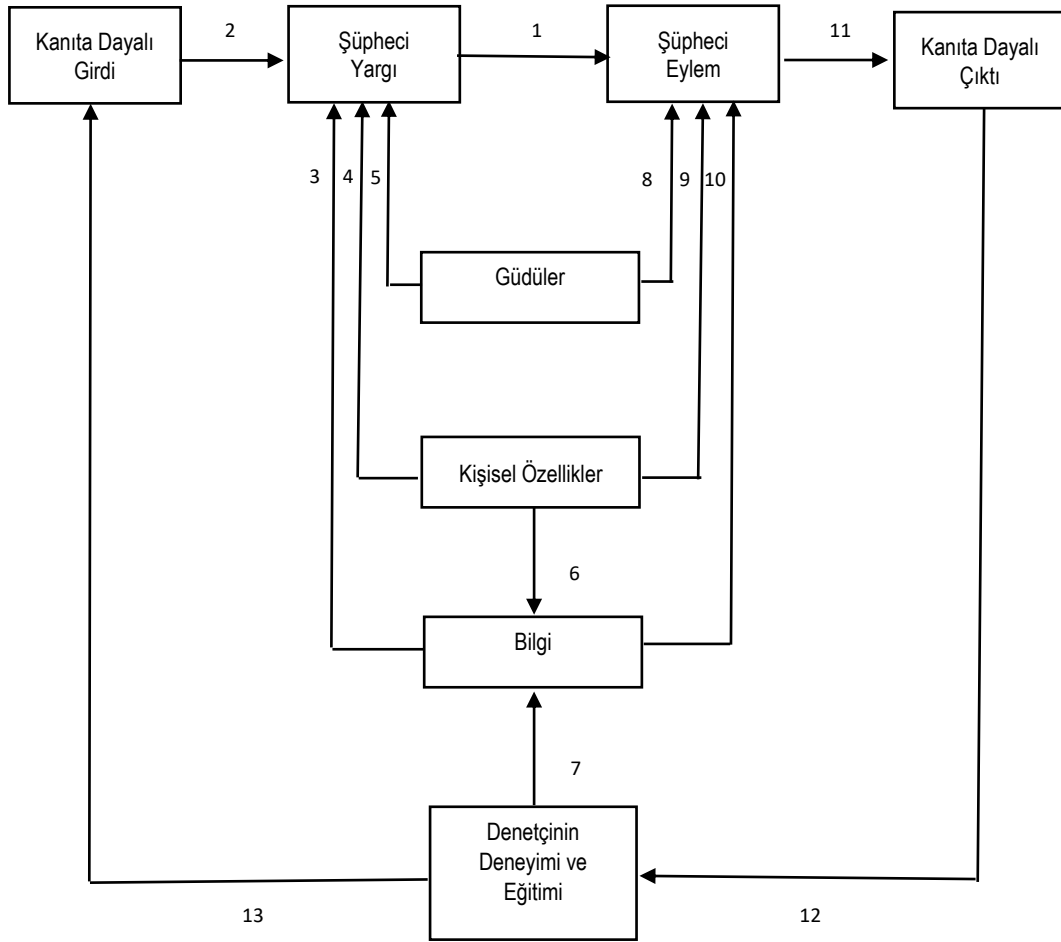
Mesleki şüphecilik üzerinde cinsiyet etkisi: Müşteri işletme yöneticisinin cinsiyetine bağlı olarak hile ile güven arasındaki ilişkinin incelenmesidir. Burada denetçilerin, kadın müşteri işletme yöneticilerine karşı daha az şüpheli; erkek müşteri işletme yöneticilerine karşı daha yüksek şüpheli olması beklendiği ifade edilebilir.

Deneyim: Bu faktöre göre mesleki anlamda fazla deneyime sahip denetçilerden daha yüksek düzeyde mesleki şüphecilik sergilemesi beklenmektedir (Shaub ve Lawrence, 1996: 129).

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle Shaub ve Lawrence'ın modelinde ortaya konulan unsurların denetleyen ve denetlenen taraflar bağlamında denetçinin mesleki şüphecilik düzeyini etkileyebilecek faktörler olduğu sonucuna ulaşılabilir. Bu faktörlerin etkin olduğu durumlarda denetçinin mesleki şüphecilik düzeyini artırmasının beklendiği ifade edilebilir.

2.2. Nelson'un Denetim Performansında Mesleki Şüpheciliğin Belirleyicileri Modeli

Denetçinin mesleki şüpheciliğini açıklamaya yönelik geliştirilen bir diğer model Nelson'un (2009) denetim performansında mesleki şüpheciliğin belirleyicileri modelidir. Bu model aşağıda Şekil 2'de gösterilmiştir.



Şekil 2: Denetim Performansında Mesleki Şüpheliğin Belirleyicileri Modeli

Kaynak: Nelson, 2009

Şekil 2'de görüldüğü üzere, model bağlantılarla birlikte bir döngü biçiminde sunulmuştur. Söz konusu döngüde yer alan bağlantılar ve ilişkiler aşağıda açıklanmıştır (Nelson, 2009: 5-6; Azgın, 2018: 30-31):

Bağlantı 1: Modelin merkezinde, şüpheli yargı ile şüpheli eylem arasında fark olduğu fikri ifade edilmektedir. Denetim standartlarında da belirtildiği üzere, mesleki şüpheliğin denetçi yargısının ürünü olduğu, bunun da şüpheli davranışlarla ortaya çıkartıldığı ve bu nedenle de denetçi performansının bir özelliği olduğu ifade edilebilir.

Bağlantı 2: Kanıta dayalı girdinin şüpheli yargı sürecine önemli katkı sağladığını ifade etmektedir. Modelde denetim kanıtları, denetim sırasında toplanan ve dikkate alınan her türlü bilgiyi içermektedir. Bu bağlamda müşteriyle ilgili elde edilen geriye dönük bilgilerden oluşan ilk kanıta dayalı girdi denetim planlamasını etkileyebilir. Denetim sürecinin bir parçası olarak toplanan tüm kanıta dayalı girdiler de denetim görüşünün oluşturulmasını etkileyebilmektedir.

Bağlantı 3-4-5-6-7: Yargılama sürecine ilişkin diğer girdilerin denetçinin bilgisini (bağlantı 3), denetçinin kişisel özellikleri olarak kastedilen diğer bilgi dışı özelliklerini (zekâ, şüphe eğilimi, özgüveni (bağlantı 4) ve güdülerini (bağlantı 5) kapsadığını ifade etmektedir. Ayrıca denetçinin bilgisinin denetçinin kişisel özellikleri ile (bağlantı 6) denetçinin deneyim ve eğitiminin (bağlantı 7) birleşiminden meydana geldiği belirtilmektedir. Bu bağlamda muhasebede literatüründe yapılan bazı araştırmalar denetçi yargısının, kanıtları tanımanın zorluğu, mevcut yargıya geçmiş bilgiyi uygulamak, kanıtları uygun şekilde değerlendirmek ve bilinçsizce yargıyı etkileyen güdülerini önlemek gibi çeşitli sorunlara karşı savunmasız olduğunu göstermiştir. Bütün bu sorunlar denetçi yargısının mesleki şüpheliği ne ölçüde yansıttığını etkileyebilmektedir.

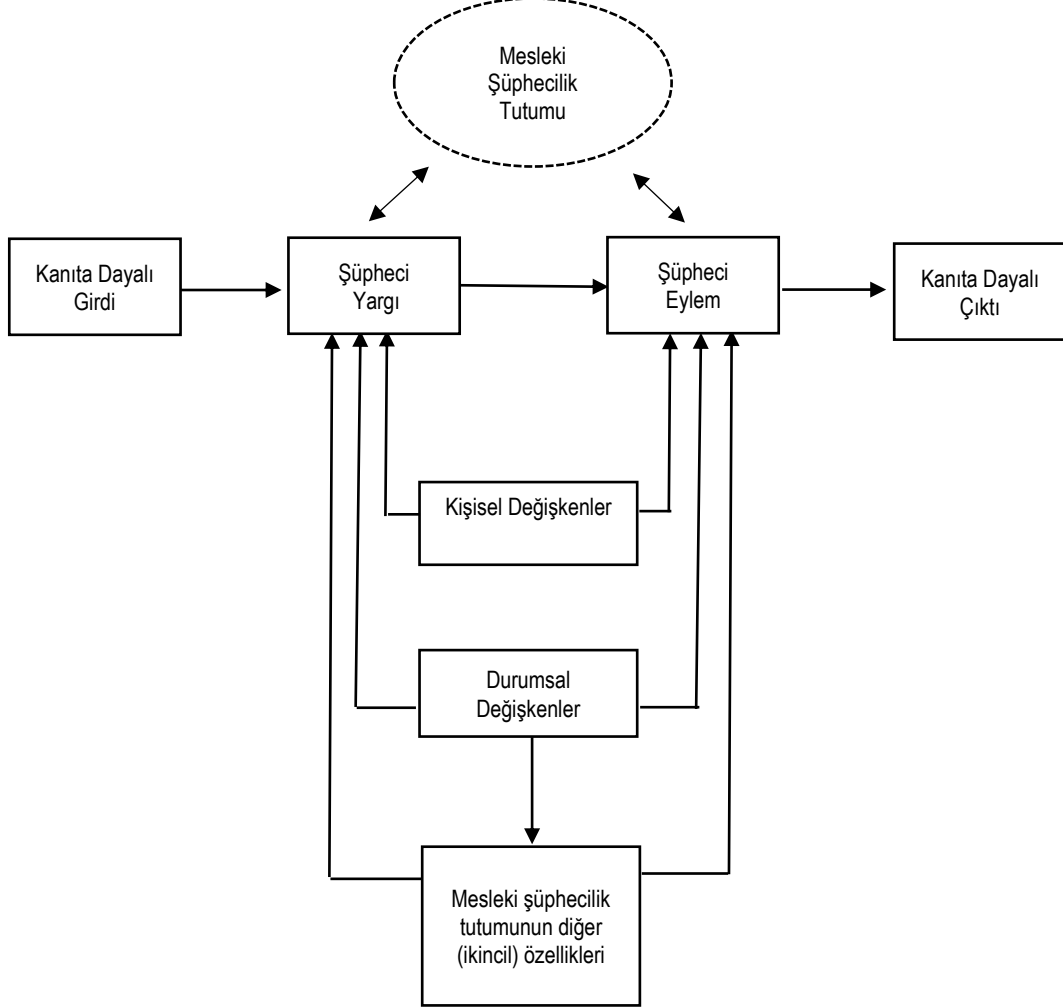
Bağlantı 8-9-10: Şüpheli yargısının şüpheli eyleme dönüşüp dönüşmediği, sadece şüpheli yargının ne ölçüde mesleki şüpheliği yansıttığına değil, aynı zamanda denetçinin güdülerine (bağlantı 8), kişisel özelliklerine (bağlantı 9) ve bilgisine de (bağlantı 10) bağlı olduğunu ifade etmektedir.

Bağlantı 11-12-13: Eylemden kaynaklanan kanıtlar (bağlantı 11) ile denetçinin deneyiminin bir parçası haline gelen kanıtlar (bağlantı 12) ve süreç içinde gelecekte girdi oluşturacak kanıtların (bağlantı 13) tekrarlanıp bir döngü oluşturmakta olduğunu ifade etmektedir.

Nelson'un modeline göre şüpheli eylem, denetçi tarafından mevcut olan kanıtların miktarını veya niteliğini değiştirebilmekte ve böylelikle denetçilerin deneyim ve bilgisinin bir parçası haline gelmektedir.

2.3. Nolder'ın Tutum Teorisini İçeren Denetim Performansında Mesleki Şüpheliğin Belirleyicileri

Mesleki şüpheliği açıklamaya yönelik geliştirilen bir diğer model Nolder'in (2012) Nelson'un (2009) modelini yeniden ele alarak oluşturduğu ve ilgili modele tutum teorisini dahil ettiği denetim performansında mesleki şüpheliğin belirleyicilerine ilişkin modeldir. Bu model aşağıda Şekil 3'te gösterilmiştir.



Şekil 3: Tutum Teorisini İçeren Denetim Performansında Mesleki Şüpheliğin Belirleyicileri

Kaynak: Nolder, 2012

Şekil 3'te görüldüğü üzere, Nolder (2012) Nelson'un (2009) denetim performansında mesleki şüpheliğin belirleyicileri modeline mesleki şüpheliğin tutumunu dâhil etmiş olup ayrıca ilgili kategorileri farklı başlıklar altında açıklamıştır. Modelde tutum/davranış ilişkisini etkileyen tüm yönlendiriciler kişisel değişkenler, durumsal değişkenler ve mesleki şüpheliğin tutumunun diğer özellikleri olarak üç kategoride toplanmıştır. Bu doğrultuda modelde ortaya konan belirleyiciler aşağıda kısaca açıklanmıştır (Nolder, 2012: 26-41):

Mesleki Şüpheliğin Tutumu: Risklere karşılık olarak kanıtların yeterliliğine ve uygunluğuna yönelik düşünce, algı ve eylem eğilimlerinden oluşmaktadır.

Kanıt Dayalı Girdi: Mesleki şüpheliğin tutumunun hedefini temsil etmektedir.

Şüpheli Yargı: Kişisel, görev/çevresel ve diğer özellikleri içeren yönlendirmeler ile denetçinin temel mesleki şüpheliğin tutumunun bir ürünü olan denetçi yargılarını temsil etmektedir.

Kişisel Değişkenler: Kişilik özellikleri, cinsiyet, yetenek, bilgi ve deneyim gibi unsurları içermektedir.

Durumsal Değişkenler: Durumsal kısıtlamaları (zaman/bütçe kısıtlamaları gibi), görev karmaşıklığını, baskıları, düzenlemeleri, standartları vb. içermektedir. Durumsal değişkenler, denetçinin mesleki açıdan şüpheli tutumu ile uyguladığı denetim prosedürleri arasındaki ilişkiyi artıracak veya azaltabilecek görev/çevresel değişkenleri içerir. Örneğin; şüpheli bir denetçi, gerekli denetim prosedürlerini uygulamayı amaçladıysa, ancak zaman ve/veya bütçe kısıtlamaları bunu yapmasını engellediyse, bu kısıtlamalar tutum/davranış ilişkisini olumsuz etkileyebilir.

Mesleki Şüpheli Tutumunun Diğer (İkincil) Özellikleri: Mesleki şüpheli tutumunu oluşturan düşüncelerin, algıların ve eylem eğilimlerinin ne ölçüde uyumlu olduğunu ifade etmekte olup güven, menfaat, tutarlılık gibi unsurları içermektedir. Bu kategori, tutumun sürekliliğini ve dolayısıyla şüpheli yargılarda ve eylemlerde kendini gösterme olasılığını artıran (veya azaltan) tüm yönlendiricileri içerir.

Şüpheli Eylem: Denetimin yürütülmesi boyunca gerçekleştirilen denetim prosedürlerini temsil etmektedir.

Kanıt Dayalı Çıktı: Denetim prosedürlerinin standartlara uygun olma derecesini temsil etmektedir.

2.4. Franzel'in Mesleki Şüpheli Unsurları

Franzel (2013) tarafından yapılan çalışmada PCAOB standartlarından hareketle mesleki şüpheliğin üç unsuru nitelik, düşünce yapısı ve eylem olarak belirtilmiştir. Mesleki şüpheliğin söz konusu unsurları aşağıda Şekil 4'te gösterilmiştir.



Şekil 4: Mesleki Şüpheliğin Unsurları

Kaynak: Franzel, 2013

Şekil 4'te görüldüğü üzere, mesleki şüpheliğin nitelik, eylem ve düşünce yapısı olmak üzere üç unsuru bulunmaktadır. Bu unsurlar aşağıda açıklanmıştır (Franzel, 2013: 7-9; Azgın, 2018: 18):

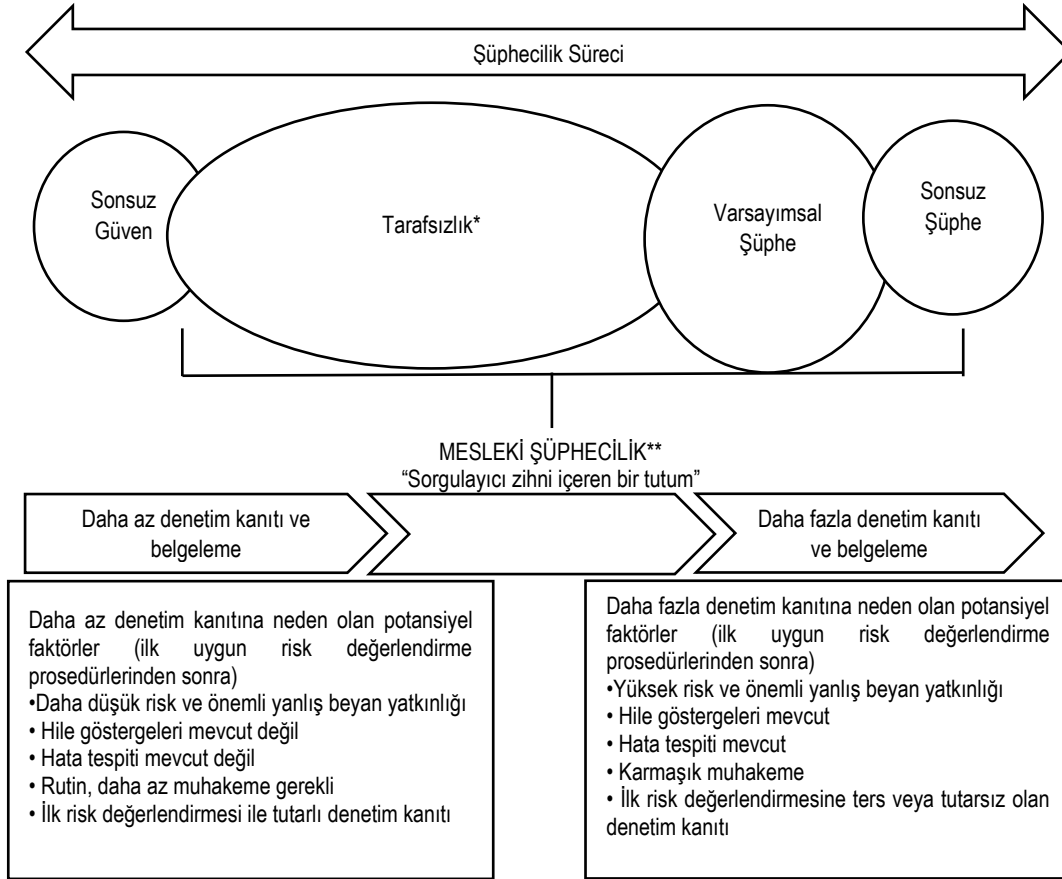
Nitelik (Bilgi, Beceri ve Yetenek): SAS No. 1'de belirtildiği gibi denetçiler denetim kanıtlarını değerlendirilebilmesi için bilgi, beceri ve yetenek düzeyleri ile orantılı olarak görevlendirilmelidir.

Düşünce Yapısı (Tutum): SAS No. 1'de belirtildiği gibi denetçi, yönetimin ne dürüst olmadığını ne de sorgusuzca dürüst olduğunu varsaymalıdır. Mesleki şüpheliğin uygulanırken denetçi yönetimin dürüst olduğuna dair bir düşünceden hareketle ikna olabileceği kanıttan daha az kanıtla tatmin olmamalıdır. SAS No. 99'a göre ise denetçi, yönetimin dürüstlüğü, doğruluğu konusundaki inancına ve müşteri ile olan geçmiş tecrübesine bakmaksızın, hileden kaynaklı önemli yanlışlıkların mevcut olabileceğini kabul eden bir düşünce yapısıyla çalışmalıdır.

Eylem (Eleştirel Değerlendirme): SAS No. 1'de belirtildiği gibi denetçinin yeterliliği ve uygunluğu bakımından denetim kanıtlarını toplaması ve objektif olarak değerlendirmesi gerekmektedir. Kanıtlar, denetim faaliyetleri boyunca toplanıp değerlendirildiğinden, mesleki şüpheliğin denetim sürecinin tamamında uygulanmalıdır.

2.5. Glover ve Prawitt'in Mesleki Şüphencilik Uygulaması

Mesleki şüphencilik bağlamında üzerinde durulabilecek ve açıklanacak bir diğer çalışma Glover ve Prawitt'in mesleki şüphencilik uygulamasıdır. Bu uygulamada mesleki şüphencilik bir süreç olarak belirtilmiş olup aşağıda Şekil 5'te gösterilmiştir (Glover ve Prawitt, 2013: 4).



*Tarafsızlık- Yönetimin ne dürüst olmadığını ne de sorgusuzca dürüst olduğu varsayar.

**Mesleki şüphencilik, sonsuz güvenin tasvir edildiği alanı içermez. Sonsuz şüphe olarak tasvir edilen alanda denetçi adli bir düşünce yapısına geçecektir.

Şekil 5: Mesleki Şüphencilik Uygulaması

Kaynak: Glover ve Prawitt, 2013

Şekil 5'te görüldüğü üzere, şüphencilik sonsuz güven ile sonsuz şüphe arasında değişim gösteren bir süreç olarak betimlenebilir. Söz konusu süreç aşağıda açıklanmıştır (Glover ve Prawitt, 2013: 3-6):

Sonsuz güven olarak belirtilen alan mesleki şüphencilik uygulamasını kapsamamaktadır. Burada şüphencilik sürecinde uygun bir ilk risk değerlendirmesinden sonra denetim prosedürlerinin ve belgelerinin uygulanmasının bir örneği sunulmaktadır. Bu süreç, uygun şüphencilik düzeyinin duruma bağlı olarak değiştiğini açıkça ortaya koymaktadır. Modele ilişkin şekil, farklı mesleki şüphencilik düzeylerini gösterirken, süreç, kategoriler içinde ve arasında az ya da çok şüphenin bir derecelendirmesini temsil etmektedir. Bu bağlamda Şekil 5'te daha az ya da fazla denetim kanıtı ihtiyacına yol açan faktörlerden bazıları listelenmiştir. Söz konusu faktörler, risk ve önemli yanlışlık yatkınlığına ve denetim kanıtıyla sağlanan göstergelere dayanmaktadır. Ek denetim kanıtı ihtiyacına yol açan faktörler olan ticari işlemlerin karmaşıklığının bilinmesi, gerçeğe uygun değer ve tahminlerin kullanımı, ilkelere dayalı muhasebe standartlarına geçiş gibi faktörlerle denetçilerin ihtiyaç duyduğu mesleki şüphencilik derecesi artma eğilimindedir.

Modele göre her bir hesap ve beyanlar için ilk risk değerlendirmesinden sonra denetim stratejisine, prosedürlerine ve dokümantasyona odaklanma sürecini gösteren bilgi kutucuklarında listelenen faktörler uygun denetim standartlarına göre yürütülür. Ayrıca, belirli bir şüphencilik düzeyine yol açan bir ilk risk değerlendirmesinin, denetim boyunca elde edilen kanıtlara dayalı olarak yeniden değerlendirilmesi ve sorgulanması gerekmektedir. Sorgulayıcı bir aklın sürdürülmesi, mesleki şüphencilik yelpazesine ilişkilidir. Örneğin, daha düşük risk olarak değerlendirilen önemli bir hesap veya yönetim beyanı için ihtiyaç duyulan denetim kanıtını belirlemede tarafsız bir bakış açısı uygulamak uygun olabilir. Ancak bu, denetçinin daha ikna edici kanıtlara ihtiyaç duymasına neden olabilecek olası sorunlara dair göstergeler konusunda tetikte olmaktan ve bunları takip etmekten vazgeçtiği anlamına gelmemektedir.

Şüphencilik süreci birbiriyle örtüşen dört kategori olarak tanımlanmıştır. Finansal tablo denetiminde bu kategoriler eşit oranda kullanılmamaktadır. Tarafsızlık yaklaşımı/perspektifi, sürecin büyük bir alanını tasvir etmektedir. Tarafsızlık alanı içinde, risk seviyesi ve denetim kanıtı sayısı soldan sağa doğru gidildikçe yükselmektedir. Mesleki şüphencilik çizgisi üzerinde soldan sağa doğru hareket etmek, denetçinin zihnindeki sorgulama düzeyini artırmaktadır. Artan sorgulama düzeyi kanıt ve testlerin niteliğinin, kapsamının veya zamanlamasının gözden geçirilmesini içerebilir. En sağdaki kategori olan “sonsuz şüphe” alanı, “varsayımsal şüpheden” daha şüpheli bir bakış açısını temsil etmektedir. Örneğin, denetim testleri önemli bir yanlışlığa yol açtığı bilinen hata ve/veya hileyi ortaya çıkardığında sonsuz şüphe yaklaşımı uygun olabilirken risk veya önemli yanlışlık olasılığına işaret eden durumlarda varsayımsal şüphe uygun olabilmektedir. Ayrıca önemli yanlışlığa yatkın olan ve yüksek riski düşündüren hatalar, kırmızı bayraklar ve diğer risk koşulları olmadığında değişen risk iddiaları karşısında varsayımsal şüpheyi her zaman uygulamak gereksiz maliyetlere yol açabilir. Diğer yandan, tarafsız bir yaklaşımın yoğun kullanımı da, hile veya önemli yanlışlığa daha yatkın olan alanlarda yeterli ve uygun kanıt elde edilememesiyle sonuçlanabilir (Glover ve Prawitt, 2013: 3-6).

Öte yandan denetçilerin psikolojik olarak bazen çok şüpheli hissettikleri veya tam tersine, yönetimin iddialarına güvendikleri durumlar olabilir. O halde denetçilerin şüphe ve güveni “dengelemek” için yeteneklerini mesleki bir şekilde kullanmaları gerekmektedir. Bu noktada denetçilerin mesleki şüphencilik tutumunu azaltabilecek veya artırabilecek etkenler olabileceğinden hareketle denetçilerin bir denetimi gerçekleştirirken yeteneklerini profesyonel, dikkatli ve eksiksiz bir şekilde kullanmaları önem arz etmektedir (Syamsuddin ve Abdul Hamid Habbe, 2014: 10).

2.6. Hurtt, Brown-Libur, Earley ve Krishnamoorthy'nin Şüpheli Yargı ve Şüpheli Eylemin Öncülleri ve Çıktılarına İlişkin Modeli

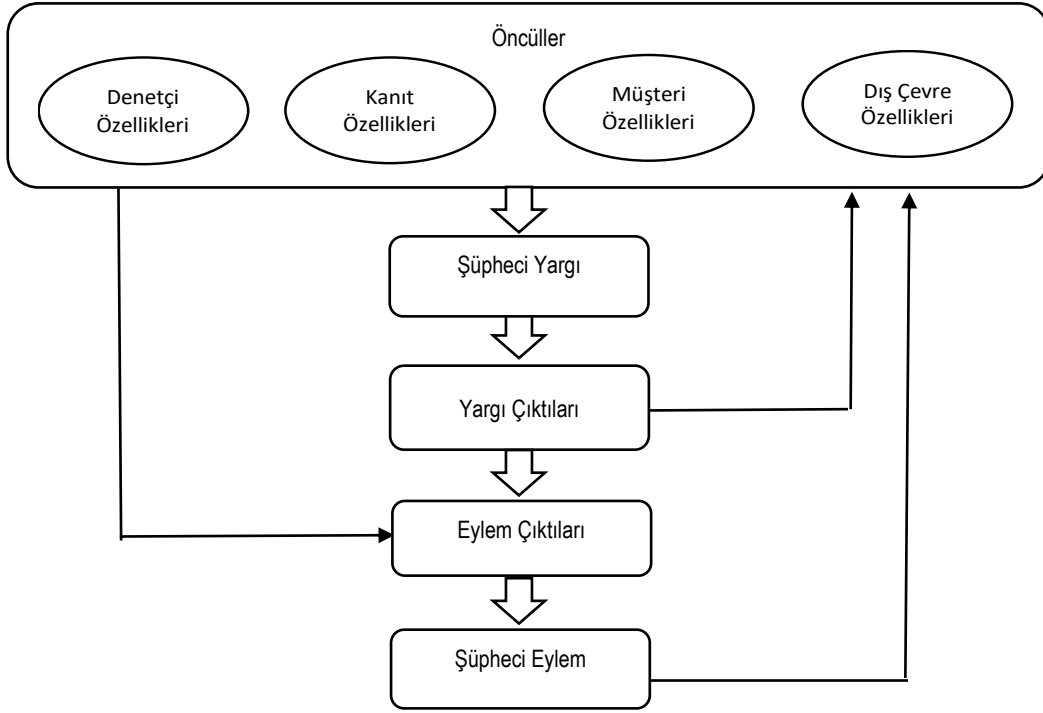
Mesleki şüphencilik açısından üzerinde durulabilecek bir diğer model Hurtt vd.nin (2013) Nelson'un (2009) modelinden yararlanarak oluşturduğu şüpheli yargı ve şüpheli eylemin öncülleri ve çıktılarına ilişkin modeldir. Çalışmada öncelikle Nelson'un (2009) denetim performansında mesleki şüphencilik belirleyicileri modeliyle ilgili çalışmada sunulan modele ilişkin şüpheli yargı ve şüpheli eylem çerçevesince dört öncül açıklanarak karşılaştırılmıştır. Söz konusu şüpheli yargı ve şüpheli eylem çerçevesince açıklanan öncüller aşağıda Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Şüpheli Yargı ve Şüpheli Eylem Çerçevesince Öncüller

Şüpheli Yargı	Şüpheli Eylem
Denetçi Özellikleri <ul style="list-style-type: none"> • Kişisel özellikler • Deneyim ve uzmanlık • Eğitim • Motivasyon • Ahlaki muhakeme • Duygu, arzu 	Denetçi Özellikleri <ul style="list-style-type: none"> • Medeni cesaret • Bağımsızlık • Bilgi
Kanıt Özellikleri <ul style="list-style-type: none"> • Onaya karşı onaylamama • Kaynaklar 	Kanıt Özellikleri <ul style="list-style-type: none"> • Denetim standartları
Müşteri Özellikleri <ul style="list-style-type: none"> • Yönetimin dürüstlüğü • Müşterinin karmaşıklığı • Müşterinin riskleri • Müşteri tercihleri • Anlaşmaya varma • Müşterinin sektörü ve denetim şirketi ile ilişkisi 	Müşteri Özellikleri <ul style="list-style-type: none"> • Kurumsal yönetim • Risk özellikleri
Dış Çevre Özellikleri <ul style="list-style-type: none"> • İnceleyenlere karşı sorumluluk • Düzenleyicilere karşı sorumluluk 	Dış Çevre Özellikleri <ul style="list-style-type: none"> • Müşteri/şirket rotasyon süresi • Yasal yükümlülük • Şüpheli eylem için güdüler • Uluslararası sorunlar

Kaynak: Hurtt vd. 2013'ten uyarlanmıştır.

Tablo 1'de görüldüğü üzere, şüpheli yargı ve şüpheli eylem çerçevesince öncüller denetçi, kanıt, müşteri ve dış çevre özellikleri olarak ifade edilmiştir. Bu bağlamda şüpheli yargı ve şüpheli eylemin öncülleri ve çıktılarına ilişkin model aşağıda Şekil 6'da gösterilmiştir.



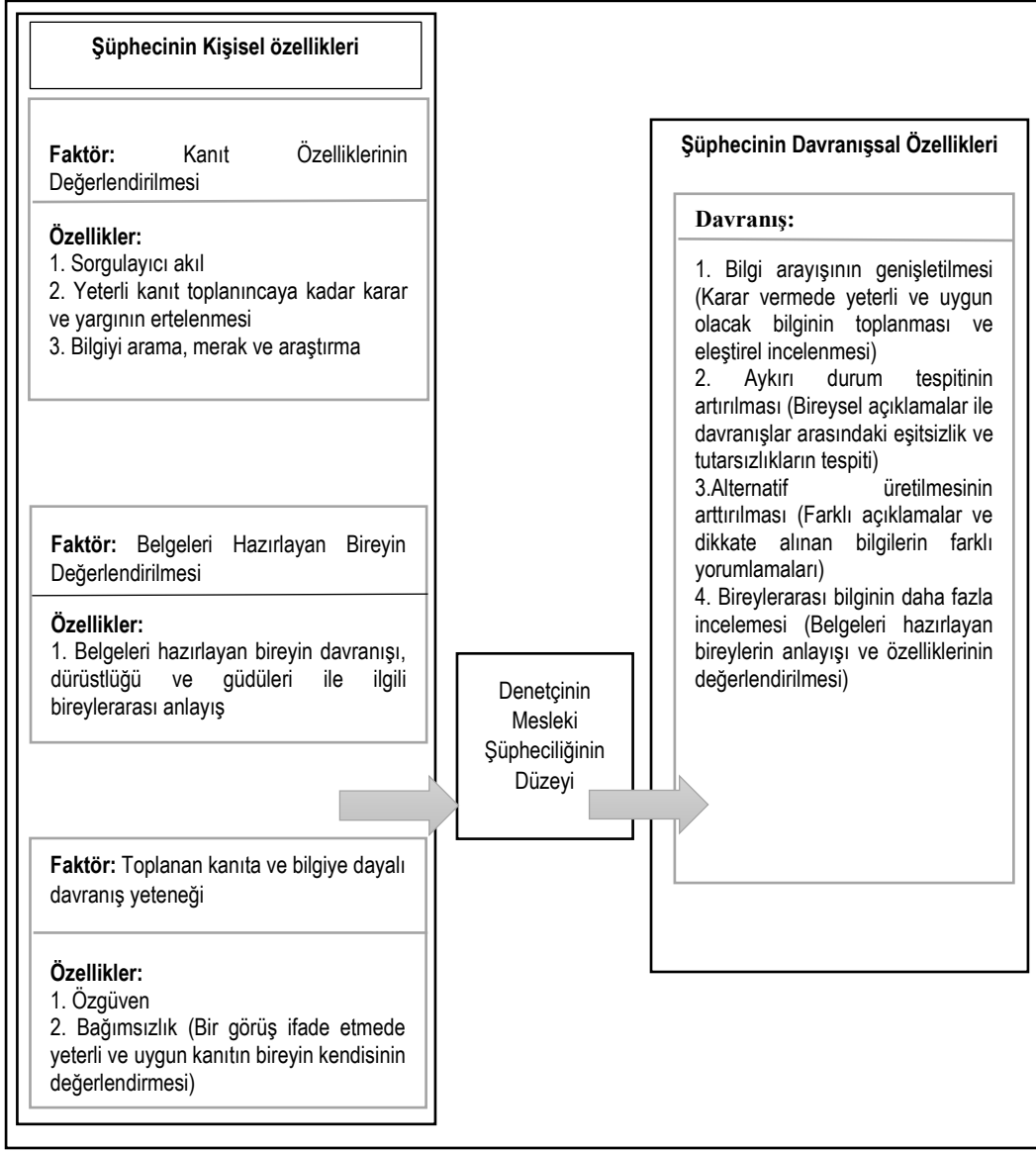
Şekil 6: Şüpheli Yargı ve Şüpheli Eylemin Öncülleri ve Çıktılarına İlişkin Bir Model

Kaynak: Hurtt vd. 2013

Şekil 6'da görüldüğü üzere, modelde şüpheli yargı ve şüpheli eylem temel bileşenlerinden hareketle denetçinin şüpheli yargısını etkileyen faktörleri belirleme ve sentezlemeye yönelik olarak denetçi, kanıtsal, müşteri ve çevresel özellikler olmak üzere dört öncül açıklanmıştır. Şüpheli yargı denetçinin olası bir sorunun mevcut olabileceğini ve daha fazla çalışma veya çabanın gerekli olduğunu fark ettiğinde oluşmaktadır. Şüpheli eylem ise denetçinin şüpheli yargısına dayanarak davranışını değiştirmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Hem şüpheli yargı hem de şüpheli eylem, denetim için esas olarak görülmektedir. Şüpheli yargı da şüpheli eylem için gerekli bir koşuldur. Nelson'un modelindeki kişisel özellikler, bilgi, güdüler gibi mesleki şüpheliğin öncülleri Hurtt vd.nin modelinde denetçi, kanıt, müşteri ve dış çevre özellikleri biçiminde daha geniş kategorilerle değiştirilerek modelin genişletildiği ifade edilebilir (Hurtt vd. 2013: 47-50) .

2.7. Abiçic'in Mesleki Şüpheliçilik Modeli

Mesleki şüpheliçiliği açıklamaya yönelik geliştirilen bir diğer model de Abiçic (2014) tarafından Hurtt'un (2001) çalışmasından yararlanılarak geliştirilmiş olan mesleki şüpheliçilik modelidir. Bu model aşağıda Şekil 7'de gösterilmiştir.



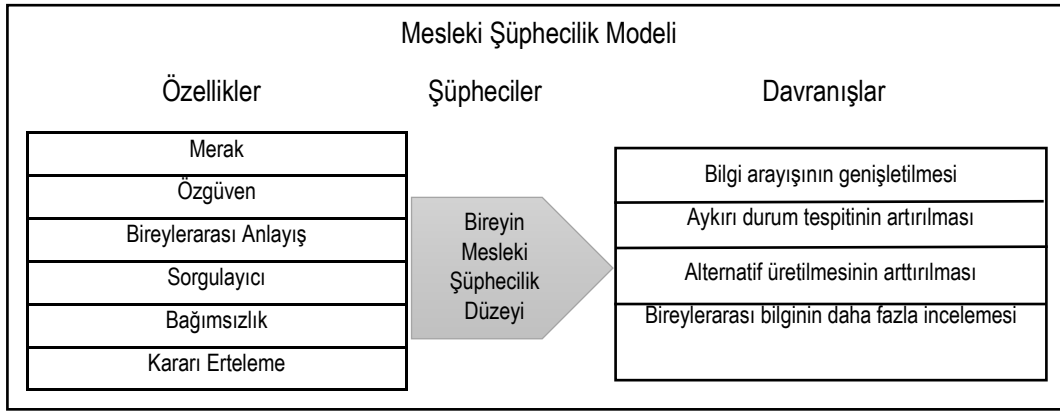
Şekil 7: Mesleki Şüphencilik Modeli

Kaynak: Abiçic, 2014

Şekil 7’de görüldüğü üzere, Abiçic’in modelinde denetçinin sahip olduğu mesleki şüphencilik düzeyi şüphelinin kişisel özellikleri ve davranışsal özelliklerinden hareketle açıklanmıştır. Şüphelinin kişisel özellikleri açısından kanıtlara ilişkin özelliklerin değerlendirilmesi, belgeleri hazırlayan bireyin değerlendirilmesi ile toplanan kanıt ve bilgiye dayalı davranış yeteneği faktörleri ortaya konulmuştur. Buradan hareket edilerek denetçinin mesleki şüphencilik düzeyi aracılığıyla da şüphelinin davranışsal özellikleri belirtilmiştir. Belirtilen faktörler çerçevesince şüpheli bireyin kişisel özellikleri ile şüphencilik denetçi davranışı üzerindeki etkisi gösterilmeye çalışılmıştır. Ayrıca çalışmada denetçinin şüphencilik düzeyinin kişisel özelliklerinin dışında belirli prosedürler, iş metodolojisi, kalite kontrolü ve davranış kurallarından etkilenebileceği gibi sahip olunan eğitimden de etkilenebileceği ileri sürülmüştür (Abiçic, 2014: 4-5).

2.8. Nach’ın Mesleki Şüphencilik Modeli

Mesleki şüphencilik bağlamında açıklanabilecek bir diğer model Nach (2014) tarafından Hurtt’ ün (2001) çalışmasından yararlanılarak ortaya konan mesleki şüphencilik modelidir. Bu model aşağıda Şekil 8’de gösterilmiştir.

**Şekil 8: Mesleki Şüphencilik Modeli**

Kaynak: Nach, 2014

Şekil 8'de görüldüğü üzere, modelde şüphencilerin özellikleri ve davranışları belirtilmektedir. Söz konusu model denetçilerin mevcut durumda şüphenci özelliklerine ne ölçüde sahip olduklarını ve mesleki şüphencilik doğrultusunda hangi davranışlarda bulduklarını açıklamaktadır.

Mesleki şüphencilik ile ilişkin geliştirilmiş olan ve yukarıda açıklanan modeller, unsurlar ve uygulamalar bir bütün olarak değerlendirildiğinde şüphenci yargının genel olarak güdüler, çeşitli durumsal özellikler, etik yönelim, bilgi, deneyim, kişisel, müşteri, çevresel ve kanıtsal özellikler tarafından etkilendiği ve şüphenci eyleme yöneldiği belirtilebilir. Dolayısıyla denetçilerin tüm bu koşullar altında önemli yanlılığı, riskleri, hata ya da hile olasılıkları ve diğer koşulları dikkate alarak mesleki şüphencilik yeterli ve uygun bir biçimde kullanmalarının gerekli olduğu ifade edilebilir.

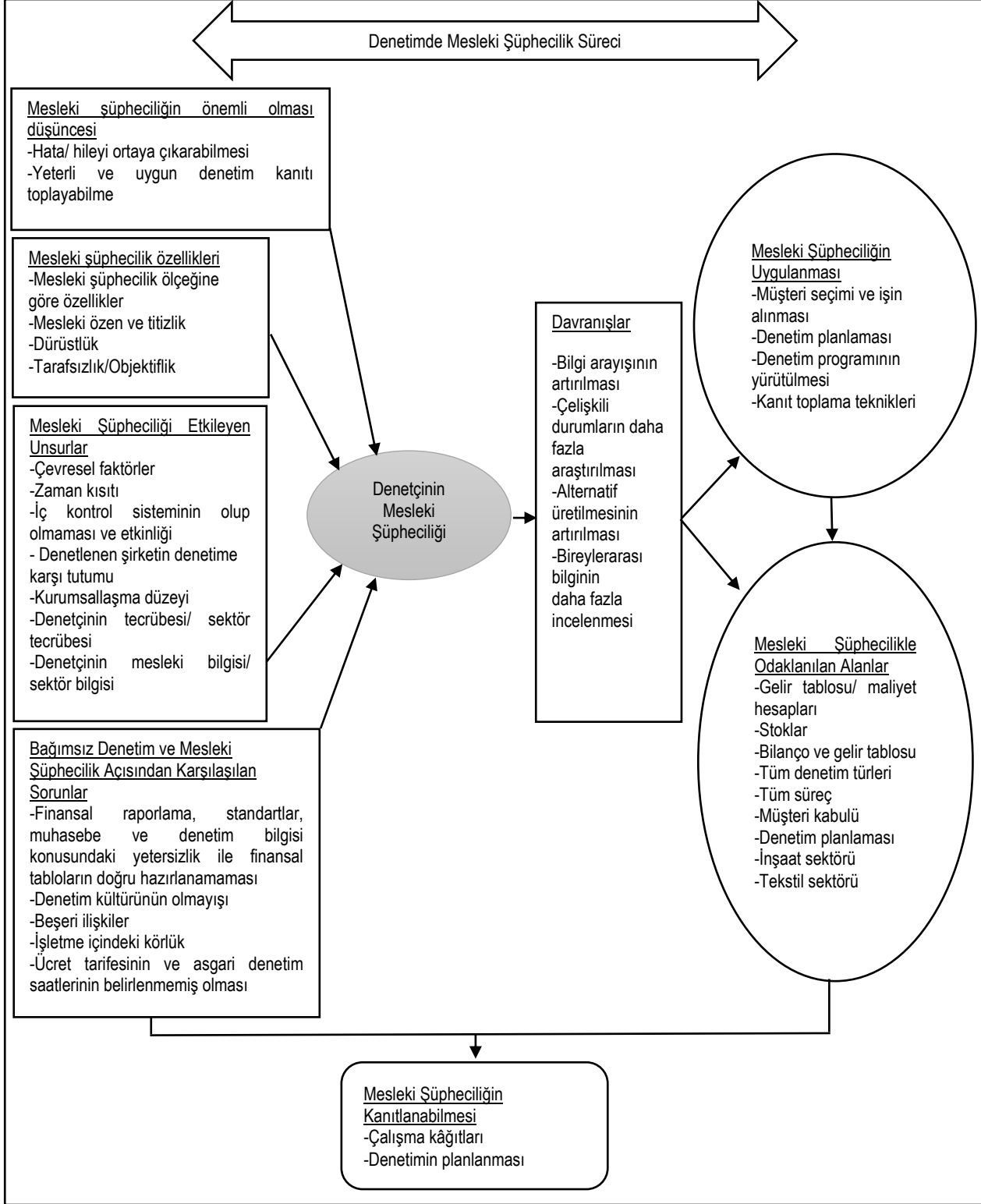
3. Denetimde Mesleki Şüphencilik ile İlişkin Model Önerisi

Denetim literatürü açısından mesleki şüphencilikle ilgili modeller, unsurlar ve uygulamalar değerlendirildiğinde bunlarda genelde Hurtt'un ve Nelson'un çalışmalarının temel alındığı görülmektedir. Bu bağlamda mevcut modellerin, unsurların ve uygulamaların benzerlik ve farklılıkları aşağıdaki gibi belirtilebilir.

- Shaub ve Lawrence'nin (1996) modelinde denetçinin mesleki şüphencilik düzeyinin etik eğilim faktörleri, durumsal faktörler ve deneyim biçiminde adlandırılan üç faktörden etkilendiği belirtilerek model sunulmuştur.
- Nelson (2009) tarafından geliştirilmiş olan modelde mesleki şüphencilik denetçi yargısının bir ürünü olarak görülmekte ve bu da şüphenci eylem ile ortaya çıkarılabilmektedir. Kanıta dayalı çıktılar sürece dâhil edilerek şüphenci yargı ve şüphenci eylem üzerinde etki oluşturan değişken/özellikler sınıflandırılmış ve şüphenci yargının şüphenci eyleme nasıl dönüştüğü açıklanarak kanıta dayalı çıktılarla ilişkilendirilmiştir. Ayrıca bu model bir döngü içerisinde ele alınarak sunulmuştur.
- Nolder'ın (2012) modelinde Nelson'un denetim performansında mesleki şüphencilik belirleyicileri modeline mesleki şüphencilik tutumu dâhil edilmiş ve ilgili kategoriler farklı başlıklar altında açıklamıştır.
- Franzel (2013) tarafından yapılan çalışmada mesleki şüphencilik unsurları nitelik, düşünce yapısı ve eylem olarak belirtilmiştir.
- Glover ve Prawitt'in (2013) çalışmasında şüphencilik sonsuz güven ile sonsuz şüphence arasında değişim gösteren bir süreç olarak betimlenerek mesleki şüphencilik uygulanma boyutu ele alınmıştır.
- Hurtt vd. (2013) tarafından yapılan çalışmada şüphenci yargı ve şüphenci eylemin öncülleri ile çıktılarına ilişkin bir model sunulmuştur.
- Abiçic'in (2014) çalışmasında sunulan modelde denetçinin mesleki şüphencilik düzeyi ve davranışsal özellikleri kişisel özelliklerden hareketle açıklanmıştır.
- Nach (2014) tarafından yapılan çalışmada ise mesleki şüphencilik modeli şüphencilerin özellikleri, mesleki şüphencilik düzeyi ve davranışları çerçevesince belirtilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle mesleki şüphencilik ile yönelik sunulan modeller, unsurlar ve uygulamalar değerlendirildiğinde Nolder'ın ve Hurtt vd.'nin çalışmalarında sunulan modellerin Nelson'un modeliyle; Abiçic'in ve Nach'ın çalışmalarında sunulan modellerin ise Hurtt'un mesleki şüphencilik özellikleri ve davranışları çerçevesiyle benzerlik gösterdiği ifade edilebilir. Öte yandan bu modellerde genellikle mesleki şüphencilik etkileyen hususların (kişisel özellikler, bilgi vb.) ön planda tutularak sunum yapıldığı görülmektedir. Ayrıca yerli literatürde denetimde mesleki şüphencilikle ilgili

modelleme yapan yeterli çalışma yer almadığı görülmüştür. Bu bağlamda denetimde mesleki şüpheciligi açıklayan ve uygulama boyutuyla ilişkisini bir bütün olarak değerlendirebilecek bir modelin geliştirilmesi ve sunulmasının faydalı olacağı belirtilebilir. Anılan gerekçelerle ve ilgili literatürden hareketle çalışmada denetimde mesleki şüphecilige ilişkin bir model önerisinde bulunulmuştur. Önerilen model aşağıda Şekil 9'da gösterilmiştir.



Şekil 9: Mesleki Şüphecilik Modeli

Şekil 9'da görüldüğü üzere, denetçinin müşterinin seçilmesi ve işin alınması aşamasından denetimin tamamlanıp raporlanması aşamasına kadar geçen tüm süreçte mesleki şüphecilik içerisinde olması gerekmektedir. Ancak bu süreçte denetçinin gerçekleştirilmesi gereken belli prosedürlerle birlikte mesleki şüpheciliginin çeşitli faktörlerin etkisi altında

olabileceği ifade edilebilir. Bu bağlamda sunulan modelde denetçinin mesleki şüphenciliklerinin önemli olması düşüncesi, mesleki şüphencilik özellikleri, mesleki şüphencilik etkileyen unsurlar ile bağımsız denetim ve mesleki şüphencilik açısından karşılaşılan sorunlar olarak sınıflandırılacak çok çeşitli faktörlerden mesleki şüphencilik etkilenebileceği belirtilebilir. Modele göre, denetçilerin mesleki şüphencilik tutumunu önemli gördükleri hatta denetimin temel taşlarından biri veya olmazsa olmazı biçiminde değerlendirdikleri ifade edilebilir. Mesleki şüphencilik özellikleri ise sorgulayıcı akıl, bireylerarası anlayış, bilgiyi arama, kararı erteleme, bağımsızlık, özgüven, mesleki özen ve titizlik, dürüstlük ve tarafsızlık/objektiflik olarak ortaya çıkmıştır. Bu özellikler Hurtt'un (2010) çalışmasında ve Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardı'nda belirtilen özellikler ile uyumludur. Modelde mesleki şüphencilik etkileyen unsurlar çevresel faktörler, zaman kısıtı, iç kontrol sisteminin olup olmaması, denetlenen şirketin denetime karşı tutumu, denetçinin bilgi ve tecrübesi biçiminde ortaya konulmuştur. Örneğin artan teknoloji kullanımına karşılık olarak denetçi tarafından geliştirilecek denetim araçlarının elektronik gücü artmakta olup yaşanan bu değişim mesleki şüphencilik uygulamasını etkileyebilmektedir. Öte yandan modele göre standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ile finansal tabloların doğru hazırlanamaması, denetim kültürünün olmayışı, beşeri ilişkiler, işletme içindeki körlük, ücret tarifesinin ve asgari denetim saatlerinin belirlenmemiş olması vb. durumlarda bağımsız denetim ve mesleki şüphencilik açısından karşılaşılan sorunlar olarak belirlenmiştir. Ayrıca Hurtt (2010), Abičić (2014) ve Nach (2014) tarafından çalışmalarda belirtilen şüpheli davranışlar da modele dâhil edilmiş olup bu doğrultuda denetçilerin bilgi arayışının artırılması, çelişkili durumların daha fazla araştırılması, alternatiflerin üretilmesi, bireylerarası bilginin daha fazla incelenmesi gibi çeşitli davranışlara yönelindikleri ifade edilebilir. Diğer bir ifadeyle şüpheli yargının bu yollarla şüpheli eyleme dönüştüğü ileri sürülebilir. Bu noktadan hareketle denetçinin mesleki şüphenciliklerini denetim sürecinin tüm aşamalarında olmakla birlikte özellikle müşteri seçimi ve işin alınması, denetim planlaması, denetim programının yürütülmesi aşamalarında çeşitli kanıt toplama teknikleri ile uygulamaya yansıttığı görülmektedir. Mesleki şüphencilik uygulamaya yansıtılmasında ise özellikle bazı alanlara daha çok odaklanıldığı ifade edilebilir. Örneğin; gelir tablosu, maliyet, stoklar gibi hesaplarda, bilanço ve gelir tablosunda, tüm denetim türlerinde, denetim sürecinin tümü olmakla birlikte müşteri kabulü ve denetimin planlanması aşamalarında ve inşaat ile tekstil gibi sektörlerde denetçinin daha temkinli davrandığı belirtilebilir. Tüm bu süreç içerisinde mesleki şüphencilik soyut bir yönünün olması bakımından denetim sürecinde şüphelenilen durumlara ilişkin yapılanların eksiksiz bir biçimde çalışma kağıtlarına yansıtılması ve uygun bir denetim planlanmasının yapılması ile mesleki şüphencilik kanıtlanabileceği ifade edilebilir.

Mevcut literatüre katkı bağlamında önerilen modelde bağımsız denetçilerin mesleki şüphenciliklerinin nasıl oluştuğu, mesleki şüphencilik nelerin etkisiyle yönlendirildiği, oluşan şüpheli düşüncenin hangi davranışlarla eyleme dönüştüğü, uygulamada nasıl yer aldığı ile tüm bunların somut olarak nasıl kanıtlanabileceğini bütünsel bir yaklaşımla ele alınmış ve açıklanmıştır. Dolayısıyla literatürdeki modellerden farklı olarak mesleki şüphencilik etkileyen unsurları çeşitli açılardan daha detaylandırarak açıklayan, mesleki şüphencilik denetim süreci içerisindeki yeri ile mesleki şüphencilik tutumuyla odaklanılan alanlar arasındaki ilişkiyi gösteren ve uygulama boyutunda mesleki şüphencilik daha detaylı bir biçimde sürece dâhil eden kapsamlı bir model sunulmaya çalışılmıştır. Söz konusu bu modelin denetçilere mesleki şüphencilik uygulanmasında yol göstereceği ve denetçi adayları açısından mesleki şüphencilik yeri ve önemi konusunda farkındalık oluşturacağı ifade edilebilir.

Sonuç ve Değerlendirme

İşletme hayatında yaşanan değişimler ve gelişmelerle birlikte bağımsız denetimin önemi artmıştır. Bağımsız denetimin artan önemiyle birlikte denetim faaliyetini yürütecek bireylerin çeşitli düzenlemeler ve kurallardan hareketle denetimi mesleki şüphencilik tutumu içerisinde sürdürmeleri gerekmektedir. Denetim sürecinde hata/hilenin olabildiğini göz önünde bulundurarak dikkatli, sorgulayıcı ve eleştirel bir tutumla faaliyetleri gerçekleştirmek yani şüpheli olmak önem arz etmektedir. Denetçilerin mesleki şüphenciliklerinin insan doğasına uygun bir biçimde çeşitli faktörlerden etkilenebileceği ifade edilebilir. Dolayısıyla denetçide oluşan şüpheli çerçevesince denetçiyi etkileyen faktörlere bağlı olarak mesleki şüphencilik şekillenebileceği belirtilebilir.

Literatürde mesleki şüphencilikle ilişkilendirilebilen modeller, unsurlar ve uygulamalar incelendiğinde geliştirilmiş modellerin genellikle şüpheli yargı ve şüpheli eylem bileşenleri ile süreci etkileme potansiyeli olan diğer faktörlerin etkileri çerçevesinde ele alındığı ve sunulduğu görülmektedir. Bunun yanında mesleki şüphencilik özellikleri dikkate alınarak şüpheli davranışları açıklanmaya yönelik modeller de geliştirilmiştir. Çalışmada ise bağımsız denetimin önemli bir parçası olarak nitelendirilebilen mesleki şüphencilik denetim sürecinde uygulanmasını bütünsel yaklaşımla gösterecek bir model geliştirilmeye çalışılmıştır. Söz konusu model mesleki şüphencilik önemini, mesleki şüphencilik özelliklerini, mesleki şüphencilik etkileyen unsurları, bağımsız denetim ve mesleki şüphencilik açısından karşılaşılan sorunlarını mesleki şüphencilikle özdeşleştiren, mesleki şüphencilik tutumuyla sergilenebilecek çeşitli davranışları sıralayan, denetim sürecinde mesleki şüphencilik uygulanmasını ve bu doğrultuda mesleki şüphencilikle özellikle odaklanılan alanlarını gösteren bir

model olarak değerlendirilebilir. Önerilen bu modelin daha öncekilere kıyasla uygulama boyutunu sürece dâhil eden daha geniş kapsamlı bir model olduğu ileri sürülebilir.

Öte yandan literatürde denetimde mesleki şüpheciliği modelleyen çalışmaların sayıca az olduğu belirtilebilir. Bu bağlamda mesleki şüpheciliği bir bütün olarak değerlendirilebilecek çalışmaların yapılmasının yararlı olacağı ifade edilebilir.

Kaynakça

- Abičić, S. P. (2014). Professional skepticism of auditors and risk of fraudulent financial reporting. *Journal of Accounting and Management*, IV (1), 1-16.
- AUASB. (2012). Professional scepticism in an audit of a financial report, Australian Government Auditing and Assurance Standards Board, AUASB Bulletin. Retrieved from https://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Aug12_AUASB_Bulletin_Professional_Scepticism_in_an_Audit_of_a_Financial_Report.pdf on 24.10.2018
- Azgın N. (2018). *Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi* (Doktora tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Bağımsız Denetim Standardı 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi. (2020). *T.C. Resmi Gazete*, 31350 (2.M), 30 Aralık 2020.
- Bağımsız Denetim Standardı 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları. (2020). *T.C. Resmi Gazete*, 31350 (2.M), 30 Aralık 2020.
- Beasley, M. S., Carcello, J.V. ve Hermanson, D. R. (2001). Top 10 Audit Deficiencies. *Journal of Accountancy*, April, 63-66.
- Boyle, D.M. ve Carpenter, B. W. (2015). Demonstrating professional skepticism, insights from recent research for auditors of financial statements. *The CPA Journal*, March, 31-35.
- Ciolek, M. (2017). Professional skepticism in auditing and its characteristics. *Research Papers of the Wrocław University of Economics/ Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (474), 33-40. <https://doi.org/10.15611/pn.2017.474.03>.
- Dereli, N. (2021). *Mesleki Şüphecilik ve Mesleki Etiğin İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı Üzerindeki Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma* (Yüksek lisans tezi), Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Franzel, J. M. (2013). *Auditor Objectivity and Skepticism*. Public Company Accounting Oversight Board, American Accounting Association Annual Meeting. Retrieved from https://pcaobus.org/News/Speech/Documents/08052013_Presentation.pdf on 04.05.2019
- Glover, S. M. ve Prawitt, D. F. (2013). Enhancing auditor professional skepticism. Retrieved from <https://www.theacaq.org/enhancing-auditor-professional-skepticism/> on 15.11.2018
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri SMMM Ve YMM'lere yönelik ilkeler ve teknikler* (14. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Holley, S. C. (2016). *The relationship between professional skepticism and critical thinking of accounting managers: A quantitative study* (Doctoral dissertation), Capella University. Retrieved from <https://www.proquest.com/> on 18.04.2019.
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *American Accounting Association- Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171, DOI: 10.2308/aud.2010.29.1.149
- Hurt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E. ve Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *American Accounting Association- Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 32 (1), 45-97. DOI: 10.2308/ajpt-50361.
- IAASB. (2012). Professional skepticism in an audit of financial statements, Staff questions and answers. Published by: International Federation of Accountants (IFAC). Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB%20Professional%20Skepticism%20QandA-final.pdf> on 12.10.2018,

- IAASB. (2015). Enhancing audit quality in the public interest: A focus on professional skepticism, quality control and group audits. Published by: International Federation of Accountants (IFAC). Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Invitation-to-Comment-Enhancing-Audit-Quality.pdf> on 15.02.2019
- IAASB, IESBA ve IAESB. (2017). Toward enhanced professional skepticism, observations of the IAASB-IAESB-IESBA professional skepticism working group. Published by: International Federation of Accountants (IFAC), Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Toward-Enhanced-Professional-Skepticism-IAASB-IAESB-IESBA.pdf> on 16.12.2018
- Karahan, A. (2018). *Bağımsız denetçinin mesleki şüpheliğinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine etkisi ve bir araştırma* (Doktora tezi), İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Khaligova, J. (2019). *Hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçilerin mesleki şüpheliği üzerine bir araştırma* (Yüksek lisans tezi), Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden edinilmiştir.
- Leung, E. Y. W. (2017). Professional scepticism: Its implications on audits of financial statements. *Hong Kong Institute of CPA*, (110), 1-7. Retrieved from https://www.hkicpa.org.hk/-/media/HKICPAWebsite/HKICPA/QPLC/Technical-articles/Techsource_January-2017_audit.pdf on 22.10.2018
- Mardijuwono, A. W. ve Subianto, C. (2018). Independence, professionalism, professional skepticism: The relation toward the resulted audit quality, 3(1), *Asian Journal of Accounting Research*, 61-71. <https://doi.org/10.1108/AJAR-06-2018-0009>
- Nach, R. (2014). Professional skepticism: An essential attitude. Institute of Singapore Chartered Accountants. Retrieved from <https://www.isca.org.sg/media/775686/profskepticism.pdf> on 24.04.2020
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34. DOI: 10.2308/aud.2009.28.2.1
- Nolder, C. J. (2012). *The role of professional skepticism, attitudes and emotions on auditor's judgments* (Doctoral dissertation), Bentley University. Retrieved from <https://search.proquest.com/docview/1033338941?pq-origsite=gscholar> on 16.09.2018
- PCAOB. (2012). Maintaining and applying professional skepticism in audits, Staff audit practice alert no. 10. Retrieved from https://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf on 18.11.2018
- Quadackers, L., Groot, T., ve Wright, A. (2009). Auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions. *SSRN*, 1-48. Retrieved from <http://ssrn.com/abstract=1478105> on 22.06.2020
- SAS No.1- AU Section 230. Due Professional Care in the Performance of Work. Retrieved from <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00230.pdf> on 10.04.2019
- SAS No.99- AU Section 316. Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. Retrieved from <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00316.pdf> on 10.04.2019
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (SPK). (2006). *T.C Resmi Gazete*, Seri: X, No: 22, 26196, 12 Haziran 2006.
- Shaub, M. K., ve Lawrence, J. E. (1996). Ethics, experience and professional skepticism: a situational analysis. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 124-157.
- Syamsuddin, M. S., ve Abdul Hamid Habbe, M. (2014). The influences of ethics, independence, and competence on the quality of an audit through the influence of professional skepticism in Bpk of South Sulawesi, Central Sulawesi and West Sulawesi. *Journal of Research in Business and Management*, 2(7), 8-14.
- Türkiye Denetim Standartları Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar. (2019). *T.C. Resmi Gazete*, 30896, 22 Eylül 2019.

Extended Abstract

Aim and Scope

Depending on the developments experienced today, it can be stated that it is inevitable for businesses to be subject to independent audits in order to ensure that the information is relevant and true, to detect or prevent error/fraud, and to provide reasonable assurance. Auditors are also expected to perform their independent audit activities in a professional manner. In this respect, it is important for independent auditors to carry out their audit activities with professional skepticism throughout the entire process. It is important to examine how the professional skepticism of independent auditors is formed due to the abstract or mental dimension of professional skepticism, what directs their professional skepticism, and with which behaviors the skeptical thought turns into action. In this context, it is aimed to propose a model to explain the place of professional skepticism in the audit process and how independent auditors transfer their professional skepticism to practice. For this purpose, firstly, the concept of professional skepticism and the place and importance of professional skepticism in auditing were included in this study. Then, the models, elements and practices associated with professional skepticism were examined. Finally, a model proposal for professional skepticism was made.

Methods

In order to achieve the aim of the study, the models, elements and practices that can be associated with professional skepticism in the literature on auditing were examined. In this direction, based on the findings obtained from the studies in the literature, it was tried to develop a model for the application of professional skepticism, which can be described as an important part of auditing, in the audit process.

Findings

When the models, elements and applications that can be associated with professional skepticism in the literature are examined, it is seen that the developed models are generally presented with the inclusion of factors that have the potential to affect within the framework of skeptical judgment and skeptical action components, and with the explanation of skeptical behaviors within the framework of professional skepticism characteristics. In the model proposed in this study, the relationship among the factors affecting the professional skepticism of the auditors, skeptical behaviors, how professional skepticism takes place in practice, the areas on which auditors mostly focus with the attitude of professional skepticism, and how the application of professional skepticism can be proven in the audit process is shown, based on the findings obtained from the literature.

Conclusion

With the changes and developments in business life, the importance of independent audit has increased. With the increasing importance of independent audit, auditors should carry out audit activities in an attitude of professional skepticism based on various regulations and rules. It is important to carry out activities with a careful, questioning and critical attitude, in other words skeptically, by considering the possibility of error/cheating in the audit process. It can be stated that the professional skepticism of auditors can be affected by various factors in accordance with human nature. Therefore, it can be said that professional skepticism can be shaped depending on the factors affecting the auditor within the framework of suspicion formed in the auditor. In this direction, it has been tried to develop a model that will show the application of professional skepticism, which can be described as an important part of independent audit, in the audit process as a whole. This proposed model can be considered as a more comprehensive model compared to the previous ones. In the literature on professional skepticism, it is seen that models are generally presented by making use of the studies of Nelson and Hurltt. In addition, it can be stated that the studies examining the model of professional skepticism or how professional skepticism is reflected in the audit process are generally discussed and examined under the headings of model, element and application in the foreign literature, and they are few in number. In this context, it can be asserted that it will be beneficial to conduct studies that can evaluate professional skepticism holistically.