

Mesleki Şüphecilik ve Meslek Etiğinin İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı Üzerindeki Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma*

Nilgün DERELİ¹

Yavuz ÇİFTÇİ²

Özet

Bu araştırmanın amacı bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliklerinin ve meslek etiği algılarının işlevsel olmayan denetçi davranışı (İODD) üzerindeki etkilerini ölçmektir. Araştırmanın uygulama bölümünde kullanılan veri seti basit tesadüfi örnekleme yöntemi ile belirlenmiş olan 303 bağımsız denetçiden anket yöntemi ile elde edilmiştir. Araştırma modelinde yer alan hipotezleri test etmek için gerçekleştirilen analizler sonucunda mesleki şüpheciliğin ve meslek etiği algısının işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerinde olumsuz; mesleki şüpheciliğin ise bağımsız denetçilerin meslek etiği algısının üzerinde olumlu bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmanın ara değişken analizine yönelik bulguları ise mesleki şüphecilik ile işlevsel olmayan denetçi davranışı arasındaki ilişkide meslek etiği algısının tam aracı değişken etkisinin olduğunu göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Mesleki Şüphecilik, Meslek Etiği, İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı, Bağımsız Denetçiler, Denetçi Davranışı

The Effect of Professional Skepticism and Professional Ethics on Dysfunctional Auditor Behavior: A Research on Auditors

Abstract

The aim of this research is to measure the effects of professional skepticism and professional ethics perceptions of auditors on their dysfunctional auditor behavior (DAB). The data was obtained by survey method from 303 auditors determined by simple random sampling method. The results indicate that professional skepticism and professional ethics have a negative effect on dysfunctional auditor behavior; professional skepticism has a positive effect on the perception of professional ethics. The findings also reveal that the perception of professional ethics has a mediating effect on the relationship between professional skepticism and dysfunctional auditor behavior.

Keywords: Professional Skepticism, Professional Ethics, Dysfunctional Auditor Behavior, Auditors, Auditor Behavior

1. GİRİŞ

Günümüzde teknoloji ve iletişim alanında yaşanan gelişmeler tüm meslekleri etkilediği gibi denetim mesleğini de etkilemiştir. Özellikle işletmelerin artan sayısı, yapılan işlemlerin daha karmaşık bir hal alması, bilgi teknolojisinde yaşanan gelişmeler denetim faaliyetlerinin daha karmaşık bir hale gelmesine neden olmuştur. Yaşanan gelişmeler ve değişimlerden işletmeyle ilgili çıkar grupları (ortaklar, potansiyel yatırımcılar, bankalar, çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler ve çeşitli kamu kuruluşları) da büyük ölçüde etkilenmiştir. Çünkü işletme ile ilgili çıkar grupları, ekonomik ve hukuki yaşamın meydana getirdiği birtakım nedenlerden dolayı işletmeler ve onların mali yapıları

Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 13.11.2023 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 30.01.2024

* Bu çalışma Prof. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ danışmanlığında Nilgün DERELİ tarafından Temmuz 2021 tarihinde tamamlanan "Mesleki Şüphecilik ve Meslek Etiğinin İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı Üzerindeki Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma" başlıklı ve 692571 tez no'lu yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

¹ Sorumlu Yazar, Öğr. Gör., Fatih Sultan Mehmet Vakıf Üniversitesi, MYO, E-Ticaret ve Pazarlama Programı, ndereli@fsm.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0002-0916-7566>

² Prof. Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, yciftci@mu.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0002-4703-4414>
Bu çalışma için etik onay, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal ve Beşerî Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu'ndan 27/05/2021 tarih ve 225 sayılı olarak alınmıştır.

Atıf (Citation): Dereli, N. ve Çiftçi, Y. (2024). Mesleki şüphecilik ve meslek etiğinin işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerindeki etkisi: bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 4(1), 1-19.

ile ilgilenirler ve beklentilerini karşılayabilmek için sunulan bilgilerin doğruluğundan emin olmak isterler. Bu nedenle işletme ile ilgili çıkar grupları için finansal tabloların bağımsız denetimden geçmiş olması son derece önemlidir. Bağımsız denetçiler yapmış oldukları denetim faaliyetlerinin ardından işletmeyle ilgili çıkar gruplarına finansal tablolarının güvenilirliği hakkında bir görüş bildirerek onların işletmenin gerçeğe uygun finansal bilgi sunup sunmadığı hakkında bir bilgi elde etmelerini sağlar. Bağımsız denetimin bu işlevini yerine getirebilmesi ancak sunulan hizmetin kalitesinin yüksek olması ile sağlanabilir.

Denetim kalitesi, bağımsız denetçilerin hem işletmelerin muhasebe sistemindeki bir ihlali ya da yanlışlığı tespit edebilme hem de tespit edilen ihlali ya da yanlışlığı raporlayabilme olasılığıdır (De Angelo, 1981: 186). Denetim kalitesi, onu ölçmedeki güçlükler nedeniyle hem uygulayıcılar hem de araştırmacılar için hassas bir konudur ve bu sebeple gerek araştırmacıların gerekse uygulamacıların denetim kalitesine olan ilgi her zaman yüksek olmuştur. 2001 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan Enron Skandalı sonrasında, bağımsız denetimde kalite ve kalitenin önemine olan ilgi artmıştır. Enron'un ani çöküşünün ardından, Amerika Birleşik Devletlerindeki birçok büyük şirket raporlama ile ilgili finansal zorluklar yaşamış ve bunun sonucu olarak denetime olan güven sarsılmıştır. Malone ve Roberts'e (1996) göre denetim kalitesini tehdit eden denetçinin düşük performansı ve ihmalkâr davranışları literatürde İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı (Dysfunctional Auditor Behavior-DAB) olarak tanımlanmaktadır. Bu davranışlar denetim kalitesi üzerinde doğrudan ve dolaylı etkileri olabilen ve denetim kalitesini olumsuz etkileyen kasıtlı eylemlerdir. Bu sebeple denetim firmalarının denetim kalitesini etkileyen ve işlevsel olmayan denetçi davranışına neden olan faktörleri anlaması, işlevsel olmayan denetçi davranışlarının daha iyi yönetilmesini sağlayacak ve bu davranışların azaltılmasına yönelik yolları belirlemelerine yardımcı olacaktır.

Mesleki şüphecilik, denetçi tarafından denetim kanıtlarının sürekli olarak sorgulanmasını ve eleştirel bir biçimde değerlendirilmesini içeren bir tutumdur. Denetçinin şüpheliği veya merakı denetimin kalitesini artırabileceğinden, bir denetçinin mesleki şüphecilik tutumuna sahip olması büyük önem taşımaktadır. Meslek etiği ise; bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür (Pehlivan, 1998: 4). Bu sebeple denetçinin sahip olduğu meslek etiği algısı da kaliteli bir denetimin yapılabilmesi için son derece önemlidir.

Bu çalışmada kaliteli bir denetim için büyük bir öneme sahip olan bağımsız denetçilerin mesleki şüpheliği ve meslek etiği algısının denetim kalitesini olumsuz yönde etkileyen işlevsel olmayan denetçi davranışları üzerinde etkilerinin olup olmadığının incelenmesi amaçlanmaktadır. Çalışma dört temel bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, mesleki şüphecilik, meslek etiği ve işlevsel olmayan denetçi davranışı kavramları açıklanmaktadır. İkinci bölümde kavramlar arasındaki ilişkiler ilgili yazına dayanılarak geliştirilen araştırma modeli ile ortaya konmaktadır. Üçüncü bölümde araştırma metodolojisi ve kullanılan istatistiki yöntemler yer almaktadır. Son bölümde ise araştırmanın bulguları değerlendirilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu başlık altında çalışma kapsamındaki kavramsal çerçeveye ilişkin bilgiler sunulmuştur.

2.1. Mesleki Şüpheliçilik

Mesleki şüphecilik, hataların tespit edilmesi ve dikkatli incelemeyi gerektiren durumlara karşı şüpheli olmakla ilişkili özellikleri içerir. Mesleki şüphecilik ile ilgili denetim standartları ve literatür incelediğinde, birbiriyle ilişkili fakat farklı tanımlarla karşılaşılmaktadır (Glover ve Prawitt, 2014: 1). Bağımsız denetim standartlarında (BDS 200) "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" olarak ifade edilen (KGK, 2020) mesleki şüphecilik, Nelson (2009) tarafından "denetçinin elde ettiği verilere dayalı olarak, finansal tablolarda doğruluğu iddia edilen bilgilerin yanlış olma ihtimalinin değerlendirmesiyle ilgili denetçi yargıları ve kararları" olarak tanımlanmaktadır (Nelson, 2009: 1).

Nolder ve Kadous (2018) mesleki şüphencilik “bir zihniyet ve bir tutum” olarak kavramsallaştırmıştır. Şüphenci bir zihniyet, denetçilerin hile ve yönetim önyargılarına karşı tetikte olduğunda ve denetim kanıtlarını eleştirel olarak değerlendirdiğinde ortaya çıkmaktadır ve bu zihniyet bir bireyin kişiliği, bilgisi, yeteneği ve motivasyonu gibi özellikleri tarafından belirlenmektedir. Denetçinin kanıt ve yönetim iddialarına ilişkin değerlendirmelerinde şüphenci bir tutum ortaya çıkmaktadır. Şüphenci tutum ise firmalardaki kültür, düzenlemeler, standartlar ve müşteri baskıları gibi dışsalıklar tarafından belirlenir (Stevens, Moroney ve Webster, 2019: 280). Mesleki şüphencilik, denetim kanıtlarının eleştirel bir şekilde değerlendirilebilmesi bakımından gereklidir. Bu değerlendirme birbiriyle uyumlu olmayan kanıtların, belgelerin doğruluğu ve güvenilirliğinin, yapılan sorgulamalar sonucu ulaşılan cevapların ve işletme yönetiminden sorumlu olan kişilerden alınan diğer bilgilerin sorgulanmasını içerir. Mesleki şüphencilik, denetçinin elde etmiş olduğu denetim kanıtlarının yeterli olup olmadığının ve bu kanıtların ne kadar uygun olduğunun değerlendirilmesini de kapsamaktadır (KGK, 2020). Denetimde mesleki şüphencilik konusunu önemli hale getiren nedenler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Quacdakers, 2009’dan aktaran Dalkılıç ve Oktay, 2011: 64-65):

- Mesleki şüphencilik uluslararası denetim standartlarında yer alması.
- Mesleki şüphencilik kavramının uluslararası denetim firmalarının denetim metodolojilerinde yer alması.
- Denetçiler için yapılan eğitim faaliyetlerinde mesleki şüphencilik konusunun yer alması.
- Mesleki şüphencilik ile ilgili çalışmaların akademik literatürde yer alması ve denetim çalışmalarındaki öneminin sürekli olarak vurgulanması.

Denetçinin şüphencilik veya merakı denetimin kalitesini artırabilecek bir etkiye sahip olduğundan denetçinin mesleki şüphencilik tutumuna sahip olması gerekmektedir. Denetçinin şüphencilik ne kadar fazlaysa, finansal tablolarla ilgili kanıt elde etme konusunda verdiği çaba da o kadar yüksek olacaktır. Denetçinin mesleki şüphencilik, müşteri tarafından yapılan finansal raporlamada işlenen her türlü ihlali bulma konusunda denetçiye yardımcı olma potansiyeline sahiptir (Mardijuwono ve Subianto, 2018: 63).

2.2. Meslek Etiği

Meslek kavramı, “yeterlilik” adı verilen ve bir mesleği icra eden kişide mutlaka bulunması gereken temel öğelerden bilgi, beceri, doğru iş alışkanlıkları ve tutumlarından oluşur (Aydın, 2001: 71). Bir işin meslek olarak kabul edilebilmesi için, uğraş alanın içerisinde etik değerlerin ve etik ilkelerin yer alması gereklidir. Bu bir meslekte bilgi ve beceriler kadar mesleki değer ve etik ilkelerinin de gerekli olduğu anlamına gelmektedir. Söz konusu etik değerler ve etik ilkeler yazılı bir biçimde olabileceği gibi aynı zamanda meslektaşlar tarafından örtülü bir şekilde de benimsenmiş olabilir (Aydın, 2001: 71). Etik, bireylerin davranışlarına yön veren standartların ve prensiplerin bir bütünü olarak yaşamın her alanında doğru ve yanlış olanı birbirinden ayırt etmek şeklinde tanımlanmıştır (Sakarya ve Kara, 2010: 57); tarihsel süreç içinde farklı toplumlar ve kültürler daima kendilerine özgü etik kurallar oluşturmuşlardır. Bu kuralların temelleri bazen dine ve geleneklere, bazen de meslek gruplarının özelliklerine bağlı olarak şekillenmiştir. Bu bağlamda etik ve meslek etiği kavramları dünyada ve Türkiye’de neredeyse her alanda gündeme gelmiş ve bunun bir neticesi olarak da farklı seviyelerde de olsa meslek dallarının tümünde kendilerine özgü “meslek etiği” ile ilgili kuralların oluşturulması için çaba gösterilmiştir (Sakarya ve Kara, 2010: 57). Mesleki davranışlarla ilgili olarak nelerin doğru veya yanlış olduğu, nelerin haklı veya haksız olduğu konusunda inançları temel alan ilkeler ve kurallar topluluğu olan meslek etiği (Selimoğlu, 1997: 144), iş hayatıyla alakalı iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklı-haksız uygulamalara odaklanır. Meslek etiği üzerinde meslek mensuplarının içerisinde yaşadıkları toplum, çevre ve mesleki eğitim düzeyi de etkili olmakta ve meslek etiğine verilen değeri önemli bir ölçüde etkilemektedir (Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005: 30).

2.3. İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı

Denetim mesleğinin geleceğinin büyük ölçüde denetim sürecinin kalitesine bağlı olduğu söylenebilir. Bu nedenle denetçiler ne kadar işlevsel davranış gösterirse denetim kalitesi de o kadar artacaktır veya bunun tersi de mümkündür. Denetçilerin denetim prosedürlerini doğru bir şekilde yerine getirmedeki ihmalleri ve işlevsel olmayan davranışları denetim kalitesinin düşmesi ile ilgili olabilir (Amroabadi, Khanagha ve Naderibeni, 2014:

275). Literatür incelendiğinde denetim kalitesinin, denetçinin ihmalkâr davranışı ve düşük performansı ile tehdit edildiği görülmekte ve denetçi tarafından gerçekleştirilen bu davranış “İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı” olarak adlandırılmaktadır. İşlevsel olmayan davranışın kökenleri Argyris’in (1952) çalışmasına dayanmaktadır (Paino, Ismail ve Smith, 2010: 4). Argyris’in çalışmasının ardından Ridgway (1956) çalışmasında işlevsel olmayan davranışların performans ölçüm ve kontrol sisteminin (PMCS) sistemde ayırım gözetmeyen kullanıma, aşırı güvene ve nihayetinde faydalarından daha ağır basan yan etkilere ve tepkilere neden olabilecek motivasyonel ve davranışsal sonuçlarının anlaşılmasından kaynaklandığını ileri sürmüştür.

İşlevsel olmayan denetçi davranışının daha iyi anlaşılması için işlevsel olmayan davranış kavramını anlamak önemlidir (Aamir, Rasid, Baskaran ve Manzoor, 2018: 1194). Bir kuruma, çalışanlarına veya paydaşlarına zarar veren veya zarar vermeyi amaçlayan her türlü davranış, işlevsel olmayan davranış olarak kabul edilmekte (Fleet ve Griffin, 2006: 698) ve bu davranışlar genellikle “kalite tehdit edici davranışlar” olarak adlandırılmaktadır (Sweeney ve Pierce, 2004: 779). İşlevsel olmayan davranışlar, antisosyal davranış sınıflandırmasında yer alır (Aamir ve diğerleri, 2018: 1194). Giacalone ve Greenberg (1997) ise antisosyal davranışı "bir kuruma, çalışanlarına veya paydaşlarına zarar veren veya zarar vermeyi amaçlayan herhangi bir davranış" olarak ifade etmektedir. Denetim bağlamında, denetçinin yaptığı manipülasyon veya sahtekarlık, işlevsel olmayan davranışın bir göstergesidir. İşlevsel olmayan denetçi davranışı, aynı zamanda düşük denetim kalitesi davranışı (Reduced Audit Quality Behavior-RAQB) ve kaliteyi tehdit eden davranış veya kalite sınırlayıcı davranış (Quality Threatening Behavior-QTB) olarak da adlandırılmaktadır (Coram, Ng ve Woodliff, 2003: 127). Paino ve diğerleri (2010), herhangi bir işlevsel olmayan davranış sergileyen denetçilerin, istenmeyen ciddi sonuçlara neden olduğunu belirtmiştir. Pierce ve Sweeney’e (2006) göre bu istenmeyen davranışlar bireyler, kuruluşlar ve toplum olmak üzere tüm seviyelerde yıkıcı sonuçlar üretecektir. Üst yönetim ve diğer yöneticiler de kararlar almak ve eyleme geçmek için denetçilerin işlevsel olmayan davranışlar sergilemesinden kaynaklanan güvenilir olmayan denetim raporlarını dikkate aldığı için, bu durum kaynakların yanlış tahsis edilmesine, hatalı ürün fiyatlandırmasına ve yatırım kararlarına yol açabilecek ve tüm organizasyonun optimumun altında performans göstermesine neden olabilecektir (Argyris, 1990; Jaworski ve Young, 1992; Soobaroyen, 2007).

3. LİTERATÜR VE HİPOTEZ GELİŞTİRME

Bu başlık altında literatür ve hipotez geliştirmeye ilişkin bilgiler sunulmuştur.

3.1. Mesleki Şüphencilik ve İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı İlişkisi

Kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesinde denetçilerin karar verme kabiliyetleri ve kişilik özellikleri, yani denetçiden kaynaklanan faktörler etkili olmaktadır. Bu yetenekler, kişinin çabasıyla, örneğin denetçinin şüphencilikini artırabilmesi ile mümkün olabilmektedir. Mesleki şüphencilik, denetim kanıtlarını her zaman sorgulayan ve değerlendiren denetçilerin tutumudur. Mesleki şüphencilikçe sahip olan denetçiler, yeterli denetim kanıtı toplayabilir. Bu nedenle mesleki şüphencilik, kaliteli bir denetim raporu üretmede çok önemli bir faktördür (Dewi, Kartini, Nirwana, 2021: 358). Haris’e (2019) göre daha yüksek düzeyde mesleki şüphencilikçe sahip olan denetçiler daha doğru ve etik denetim kararları verebilir. Septiani ve Sukartha (2017) tarafından yapılan çalışmanın bulguları mesleki şüphencilik, işlevsel olmayan denetçi davranışını olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir. Yüksek mesleki şüphencilikçe sahip denetçiler, daha fazla kanıt toplama eğiliminde olacak ve bu nedenle, işlevsel olmayan davranışlarda bulunmayı kabul etmeyecektir. Denetim görevini tamamlamak için gerekli olan zaman ile mevcut zaman arasında tutarsızlıkların bulunmasının denetçinin mesleki çalışması üzerinde nasıl bir etkiye sahip olabileceğini araştıran Widiartari ve Astika (2018), zaman-bütçe baskısının işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu ve aynı zamanda denetçilerin mesleki şüphencilikini de olumsuz bir şekilde etkilediğini göstermiştir. Araştırmanın diğer bulguları denetçilerin mesleki şüphencilik, işlevsel olmayan denetçi davranışını olumsuz etkilediğini ve mesleki şüphencilik, zaman-bütçe baskısının denetçilerin işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerindeki olumlu etkisine aracılık ettiğini göstermektedir. Denetçilerin, kaliteli denetim bulguları üretebilmek için işlevsel olmayan denetçi davranışlardan kaçınması gerektiğini ifade eden Dewi ve Dwirandra (2018), rol stresinin işlevsel olmayan denetçi davranışları üzerindeki etkisini azaltmada ahlaki muhakeme ve mesleki şüphencilik rolünü analiz etmeyi amaçlamıştır. 107 denetçiden elde edilen sonuçlara göre rol stresinin artması ile ahlaki muhakeme ve mesleki şüphencilik azalmasının işlevsel olmayan denetçi

davranışının artırmasında önemli bir rolü olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Pratiwi, Hasan ve Andreas (2019) mesleki şüphencilik, örgütsel bağlılık, zaman-bütçe baskısı ve denetçi performansının işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerindeki etkisini, bir moderatör değişken olarak denetçinin duygusal manevi tarafı ile belirlemeyi amaçlamaktadır. Riau Eyaleti Müfettişliği'nde iç denetçilerden elde edilen sonuçlar mesleki şüphencilik, örgütsel bağlılık, zaman-bütçe baskısının işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerinde etkisinin olduğunu ancak denetçi performansının işlevsel olmayan denetçi davranışına etkisinin bulunmadığını göstermektedir. Haris (2019) mesleki şüphencilik, örgütsel-mesleki çatışma ve performans değerlendirmesinin denetim yargısı üzerindeki etkilerini araştırdığı çalışmada denetçinin işlevsel olmayan davranışının moderatör değişken olup olmadığını test etmiştir. İç denetçiler üzerinde yapılan bu araştırmanın bulguları mesleki şüphencilik, örgütsel-mesleki çatışmanın ve performans değerlendirmesinin denetim yargısı üzerinde pozitif yönde önemli bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Ancak elde edilen diğer bulgulara göre mesleki şüphencilik, örgütsel-mesleki çatışma ve performans değerlendirmesi değişkenleri ile denetim yargısı arasındaki ilişkide işlevsel olmayan denetçi davranışının moderatör değişken olmadığını göstermektedir. Aynı zamanda elde edilen bulgular mesleki şüphencilik ve denetim yargısının işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu da göstermektedir. Sonuç olarak literatürdeki çalışmaların bulguları denetçilerin sahip olduğu mesleki şüphencilik denetim kalitesini olumsuz olarak etkileyen işlevsel olmayan denetçi davranışlarını azaltıcı bir etkiye sebep olduğunu göstermektedir. Bu çalışmalardan hareketle mesleki şüphencilik yüksek olan denetçilerin işlevsel olmayan denetçi davranışı sergilemeyeceği düşünülerek aşağıdaki hipotez geliştirilmiştir.

H₁: Mesleki şüphencilik, işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerinde olumsuz etkisi vardır.

3.2. Meslek Etiği ve İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı İlişkisi

Denetim gibi mesleki yargıya dayanan mesleklerde meslek etiğine duyulan ihtiyaç gün geçtikçe artmaktadır (Abdelhak ve diğerleri, 2019: 559). Albeksh (2016) yüksek mesleki etik standartların muhasebe ve denetim mesleğinin merkezinde yer aldığını ve etik kurallardan herhangi bir şekilde ödün verilmesi halinde finansal raporlama kalitesinin bu durumdan olumsuz bir biçimde etkilenebileceğini ifade etmektedir. Denetçilerin denetim adımlarını düzgün bir şekilde yerine getirmedeki başarısızlıkları uygun olmayan bir denetim görüşüne neden olmakla birlikte denetim literatüründe bu tür davranışlar azaltılmış denetim kalitesi uygulamaları (Reduced Auditing Quality Process- RAQP) olarak bilinmektedirler. Günümüz denetim ortamında RAQP'lerle ilişkili bir değişken olan zaman bütçe baskısının denetçiler tarafından gerçek bir sorun olarak algılandığını ve denetim firmalarındaki zaman bütçesi baskısının gün geçtikçe arttığını ve bu baskı arttıkça denetçilerin işlevsel olmayan davranışlarda bulunma olasılığının artmasına neden olacağını göstermektedir. Ancak, zaman bütçe baskısı altında kalan tüm denetçilerin tepkileri aynı olmayabilir (Coram ve diğerleri, 2004). Bu noktadan hareketle Gundry ve Liyanarachchi (2007) zaman bütçe baskısı, denetçilerin kişilik tipleri ve RAQP görülme sıklığı arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Daha önce yapılan bir çalışmada Rayburn ve Rayburn (1996) A Tipi kişiliğe sahip bireylerin, B Tipi kişiliğe sahip meslektaşlarına göre daha etik yönelimli olduğunu bulmuştur. Bu sonucu destekleyecek Gundry ve Liyanarachchi (2007) B Tipi kişiliğe sahip ve daha az etik yönelimi olan denetçilerin RAQP'lere katılma olasılığının daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır. Sweeney, Arnold ve Pierce (2010) firmanın etik kültürünün ve demografik değişkenlerin, denetçilerin çeşitli zaman baskısına bağlı işlevsel olmayan davranışlara ilişkin etik değerlendirmesi ve bunlara dâhil olma niyetlerini İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki deneyimli yönetici seviyedeki denetçiler üzerindeki etkisini incelemiştir. Bulgular, işlevsel olmayan davranışlarda bulunmaya yönelik etik olmayan baskının ve en üst seviyelerdeki denetçilerin etik olmayan tavrının işlevsel olmayan davranışlara etik bir değerlendirme oluşturmada önemli olduğunu belirtmektedir. İşlevsel olmayan davranışlardan kaçınmak için bir mesleğin yürütülmesine ilişkin gerekli kurallar ya da kısıtlamaların olması gerektiğini vurgulayan Bestari (2012), Doğu Jakarta'daki denetçiler üzerinde yaptığı çalışmada meslek etiğinin denetim kalitesi üzerinde kısmen önemli etkiye sahip olduğu, işlevsel olmayan davranışların ise önemli etkiye sahip olduğunu ifade etmektedir. Yuen, Law, Lu ve Guan'a (2013) göre etik standartlara uyma görevi olan denetçiler için stresli bir çalışma ortamında çalışmak örgütsel ve mesleki çatışmalar yaratabilir. Böyle bir ortamda denetçiler ya işlevsel olmayan davranışları kabul etmeyi ya da mesleki etik standartlara göre hareket etmeyi seçebilirler. Adı geçen araştırmacıların Makao'daki 135 denetçi üzerinde uyguladığı anketin sonuçları üstlerinin zaman bütçesi baskısı ve

görev karmaşıklığı ile karşı karşıya kaldıklarında denetçilerin mesleki etiği ihlal ettiğini ve işlevsel olmayan davranışlar sergilediklerini ortaya koymaktadır. Sonuçlar ayrıca, işlevsel olmayan davranışa sahip katılımcıların, çalışmalarını için, işlevsel olmayan davranış sergilemeyen katılımcılara göre daha az sorumluluk talep ettiklerini göstermektedir. Denetçinin sahip olduğu mesleki etik değerlerin, bilgisinin ve işlevsel olmayan davranışının denetim kalitesine etkisini Makassar'daki denetçiler üzerinde belirlemeyi amaçlayan Sambo, Marwah ve Baso (2016) denetçinin meslek etiğinin, bilgisinin ve işlevsel olmayan davranışının denetim kalitesi üzerinde önemli olumlu etkileri olduğunu ancak denetim kalitesi üzerinde önemli olumlu etkisi olan denetçinin meslek etiğinin işlevsel olmayan davranışlar için olumsuz etkilere sahip olduğunu ifade etmektedir. Günlük (2023) ise Makyavelist eğilimler ile işlevsel olmayan denetim davranışı arasında pozitif anlamlı bir ilişkinin olduğunu ifade etmektedir. Yapılan çalışmadan elde edilen bulgulara göre bağımsız denetçilerin Makyavelist eğilimleri yükseldikçe işlevsel olmayan denetim davranışı sergileme eğilimleri de yüksek olacaktır ve kendilerine fayda sağlayacak şeyleri yapma eğiliminde olan bu denetçiler bağımsız denetim sürecinde meslek etiğini ve dürüstlüğü göz ardı eden olumsuz davranışlar sergileyecektir.

Sonuç olarak meslek etiğinin işlevsel olmayan denetçi davranışı sergilenmesini azaltan bir etkiye sahip olduğunu gösteren bu çalışmalardan hareketle meslek etiği yüksek olan denetçilerin işlevsel olmayan denetçi davranışı sergilemeyeceği düşünülerek aşağıdaki hipotez geliştirilmiştir.

H₂: Meslek etiği algısının, işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerinde olumsuz etkisi vardır.

3.3. Meslek Etiği ve Mesleki Şüphencilik İlişkisi

Meslek etiği ve mesleki şüphencilik arasında var olan doğrudan veya dolaylı ilişki, uluslararası literatürde yer alan birçok çalışmada (Brown-Liburd, Cohen ve Trompeter, 2013; Hurtt, Brown-Liburd ve Earley, 2013; Jaya ve Irene, 2016; Agarwalla, Desai ve Tripathy, 2017; Grenier, 2017; Mapuasai, 2017; Liu, 2018; Awaluddin, Nirgahayu ve Wardhani 2019; Birjandi, Khodamipour ve Pourheidari, 2019; Ratna ve Anisykurlillah, 2020) incelenmiş olmasına rağmen bu konuda Türkiye’de yapılan çalışmalar oldukça azdır (Tayyar, Akyüz, Yeşil, Uslu ve Kara, 2020). Mesleki şüphencilik denetimin önemli bir parçası olduğunu ifade eden Farag ve Elias (2012) muhasebe öğrencilerinin mesleki şüphencilik ve kazanç yönetimi eylemlerinin etik algısı ile potansiyel ilişkisini incelemiştir. Araştırma sonuçları, daha yüksek şüphencilik sahibi olan öğrencilerin kazanç yönetimi eylemlerini daha az şüpheli öğrencilere kıyasla daha etik dışı bir davranış olarak gördüğünü göstermektedir. Etiği, denetçilerin mesleki şüphenciliklerini etkileyen önemli bir faktör olarak tanımlayan Brown-Liburd ve diğerleri (2013) meslek etiğine önem veren denetçilerin daha fazla mesleki şüphencilik davranışı sergilediğini ve yüksek mesleki şüphencilik sergileyen denetçilerin de denetim çalışmalarında daha etik ve kararlı olduklarını belirtmiştir. Etiği, denetçinin mesleki şüphenciliklerini etkileyen önemli bir değişken olarak kabul eden Mapuasari (2017) Endonezya Yüksek Denetim Kurumu'nun denetçilerine yönelik çalışmada, meslek etiğinin mesleki şüphencilik üzerindeki etkisini incelemiştir. Kendini aldatma ve mesleki şüphencilik, bireylerin çeşitli kazanç yönetimi seçeneklerinin etikliğini değerlendirmesi üzerindeki etkisini inceleyen Agarwalla ve diğerleri (2017) ise kendini aldatma davranışının bireylerin kendi çıkarına yönelik etik olmayan davranışlardan kaynaklanan bilişsel uyumsuzluğu azaltmalarına izin verirken, mesleki şüphencilik, bireyleri bu tür davranışlarını sorgulamaya zorlayacağı ve sonuç olarak onların etik olmayan davranışlarda bulunma olasılığını azaltacağını tespit etmiştir. Mesleki şüphencilik, eksiksiz ve etik bir denetim uzmanı olmanın bir parçası olarak ifade eden Grenier (2017) kazanç yönetimi ve sahtekarlık gibi etik olmayan yönetim davranışlarının önlenmesi ve tespit edilmesinde kritik öneme sahip olduğunu belirtmektedir. Mesleki şüphencilik sınıf ortamında öğrenilip öğrenilemeyeceğini araştıran Liu (2018) Çin'deki öğrenciler üzerinde yaptığı çalışmada, etik eğitime katılım ile öğrencilerin mesleki şüphencilik arasında pozitif ilişki olduğunu sonucuna ulaşmıştır. Denetçinin mesleki şüphencilik ve meslek etiğinin, bir moderatör değişken olarak duygusal zeka ile hileleri tespit etme yeteneği üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlayan Awaluddin ve diğerleri (2019) mesleki şüphencilik ve mesleki etiğin, denetçinin yapılan hileleri tespit edebilme yeteneği üzerinde olumlu ve önemli bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Ayrıca yapılan çalışmada duygusal zekanın, denetçinin hileleri tespit etme becerisine yönelik mesleki şüphencilik azaltabildiğini, meslek etiği üzerinde ise azaltıcı bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Birjandi, Khodamipour ve Pourheidari (2019) İran’da gerçekleştirdiği çalışmada mesleki etik ilkelerinin beş bileşeninin (mesleğe uygun davranış, bağımsızlık, gizlilik, dürüstlük ve

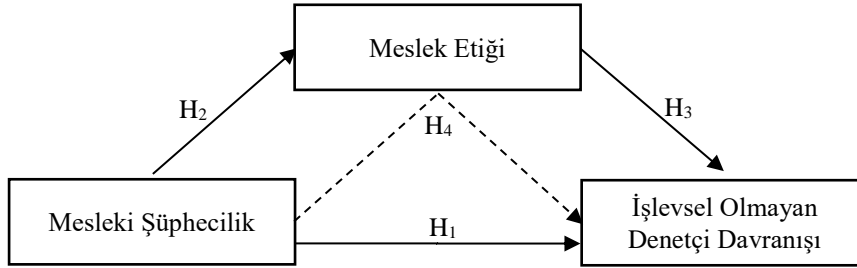
mesleki yeterlilik ve özen) tamamının, denetçinin mesleki şüphenciliği üzerinde olumlu ve önemli bir etkiye sahip olduğunu ifade etmiştir. Denetçinin mesleki şüphenciliğini etkileyen faktörleri incelemeyi amaçlayan Ratna ve Anisykurlillah (2020) Endonezya'daki Orta Cava ve Yogyakarta bölgelerindeki 347 denetçiden belirledikleri 83 denetçiye anket uygulamıştır. Yapılan analizlerin sonuçları denetçilerin deneyimlerinin, cinsiyetin ve mesleki etiğinin denetçi mesleki şüphenciliği üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Tayyar, Akyüz, Yeşil, Uslu ve Kara (2020) Uşak ilinde 103 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin mesleki şüphencilik özelliklerinin etik algısı üzerindeki etkisini incelediği çalışmasında meslek mensuplarının mesleki şüphenciliğinin mesleki etik değerleri aynı yönde ve anlamlı bir biçimde etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca bu çalışmada mesleki şüphenciliğin sorgulayıcı zihin ve özgüven alt boyutlarının, diğer alt boyutlara (merak, bireyler arası uzlaşma ve karar verme yeteneği) kıyasla bu etkiye daha fazla sahip olduğunu belirtmişlerdir. Muhasebe mesleği mensuplarının sorgulayıcı ve özgüvenli olma ihtimalinin artması halinde etik olma eğiliminin de aynı düzeyde artacağı araştırmada elde edilen bir başka sonuçtur. Araştırmacıların ulaştığı sonuçlardan hareketle test edilecek hipotez aşağıdaki gibi geliştirilmiştir.

H₃: Mesleki şüphenciliğin, meslek etiği algısı üzerinde olumlu etkisi vardır.

Ayrıca araştırmada mesleki şüphencilik ile işlevsel olmayan denetçi davranışı ilişkisinde meslek etiği algısının aracı değişken etkisi de incelenecektir. Bu amaçla aşağıdaki hipotez geliştirilmiştir.

H₄: Mesleki şüphencilik ile işlevsel olmayan denetçi davranışı ilişkisinde meslek etiği algısının aracı değişken etkisi vardır.

Araştırma kapsamında test edilecek hipotezler ve değişkenler arasındaki ilişkilerin gösterildiği araştırma modeli aşağıda belirtilmiştir:



Şekil 1. Araştırma Modeli

4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Bu başlık altında araştırma yöntemine ilişkin bilgiler sunulmuştur. Araştırma için etik onay, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal ve Beşerî Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu'ndan 27/05/2021 tarih ve 225 sayılı olarak alınmıştır.

4.1. Araştırmanın Veri Toplama Aracı ve Ölçeklerin Oluşturulması

Bu araştırmada, bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilikleri ile meslek etiği algılarının işlevsel olmayan denetim davranışı üzerindeki etkilerinin ortaya konması amaçlanmaktadır. Nedensel karşılaştırmalı araştırma modeli kullanılarak gerçekleştirilen bu araştırmanın analizlerinde kullanılan veri seti iki kısımdan oluşan anket formu yardımıyla sağlanmıştır. Anket formunun ilk kısmında bağımsız denetçilerin demografik özelliklerini belirlemeye yönelik cinsiyet, medeni durum, pozisyonu, yaş aralığı, öğrenim durumu, çalışma şekli ve deneyim süresi şeklindeki “kategorik sorular”; ikinci kısmında ise bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilikleri ile meslek etiği ve işlevsel olmayan denetçi davranışları ile ilgili algılarını ölçmeye yönelik olarak literatürden uyarlanan 49 adet “5’li Likert tipi ölçek ifadeleri” bulunmaktadır. Modelde yer alan değişkenleri ölçebilmek için yapılan literatür taramasından sonra geçerliliği ve güvenilirliği daha önce yapılmış çalışmalarda test edilmiş ölçekler tercih edilmiştir. Daha sonra bu ölçeklerde yer alan ifadeler, dil ve kültürel özellikler dikkate alınarak önce Türkçe’ye tercüme edilmiş, daha sonra tercüme edilen söz konusu ifadeler, her iki dile hâkim başka uzmanlar tarafından tekrar İngilizce’ye tercüme edilmiştir. En son olarak orijinal ifadeler ile Türkçe’den İngilizce’ye tercüme edilen ifadeler arasındaki farklılıklar incelenerek tercüme hatalarından dolayı ortaya çıkabilecek olumsuzlukların

azaltılmasına çalışılmıştır (Brislin, 1970; Mc Gorry, 2000).Bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikleri Hurtt (2010) tarafından geliştirilmiş olan ve 30 ifadeden oluşan ölçek yardımıyla ölçülmüştür. Ölçek mesleki şüpheciliği bilgiyi araştırma (6 ifade), karar vermeyi erteleme (5 ifade), tek başına karar verme (6 ifade), kişisel algılama (5 ifade), kendine güven (5 ifade) ve sorgulama bilinci (3 ifade) şeklinde olmak üzere 6 alt boyuta ayırarak ölçmeyi amaçlamıştır. Meslek etiğini ölçmek için Günlük, Yücel ve Sulu (2018) tarafından geliştirilmiş olan ve 13 ifadeden oluşan ölçek kullanılmıştır. İşlevsel olmayan denetim davranışı ise Yuen, Law, Lu ve Guan (2013) tarafından geliştirilen ölçekten uyarlanan 6 ifade ile ölçülmüştür.

4.2. Araştırmanın Evreni, Örnekleme ve Verilerin Toplanması

Bu araştırmanın evrenini, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'ndan (KGK) yetki belgesi almış ve Türkiye'nin bazı illerinde (İstanbul, Ankara, İzmir, Muğla, Van, Aydın, Gaziantep, Antalya, Trabzon, Bursa, Adana, Konya, Çanakkale, Erzurum, Kocaeli, Malatya, Denizli, Sakarya, Samsun, Kayseri, Edirne) faal olarak bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Araştırma evrenini oluşturan iller bağımsız denetçi sayısına göre belirlenmiştir. İllerin belirlenmesinde öncelik bağımsız denetçi sayısı fazla olduğu için İstanbul, Ankara, İzmir'e verilmiş daha sonra her coğrafi bölgeden en az bir il olmasına dikkat edilmiştir. Bu illerdeki faal bağımsız denetçilerin sayısına ilişkin bilgiler KGK'nin web sayfasından alınmış olup toplam 4.594 meslek mensubundan oluşmaktadır. İçinde bulunulan pandemi koşulları sebebiyle tesadüfi örnekleme yöntemiyle rassal olarak seçilen 350 bağımsız denetçiye ulaşılması amaçlanmıştır. Araştırma verileri çoğunlukla Google Docs üzerinden online anket kullanılarak oluşturulan anketin linkinin bağımsız denetçilere gönderilmesiyle elde edilmiştir. Bunun yanında online anket linki E-posta, telefondaki mobil uygulamalardan ya da sosyal medyadaki bağımsız denetim/denetçi sayfalarıyla paylaşarak elde edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca görüşmeyi kabul eden az sayıdaki bağımsız denetçiyle yüz yüze anket gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetçilerin anketin uygulandığı zaman aralığındaki iş yoğunlukları ve pandemi koşulları nedeniyle 303 bağımsız denetçi ankete katılmış ve bu araştırma, bu kısıtlar altında değerlendirilmiştir.

4.3. Araştırmada Kullanılan Analizler

Analizler için SPSS 22.0 istatistik programından yararlanılmıştır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin demografik özellikleri tanımlayıcı istatistik analizler ile belirlenmiştir. Ölçeklerin geçerlilikleri doğrulayıcı faktör analizi, güvenilirlikleri ise Cronbach Alpha güvenilirlik analizi gerçekleştirilerek tespit edilmiştir. Araştırma kapsamında geliştirilen hipotezleri test etmek için ise regresyon analizleri gerçekleştirilmiştir.

4.4. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine ait bilgiler Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. Araştırmaya Katılan Bağımsız Denetçilerin Demografik Özelliklerine İlişkin Bilgiler

Özellikler	Frekans	%	Özellikler	Frekans	%
Cinsiyet			Yaş Aralığı		
Erkek	223	73,60	30 yaş altı	77	25,40
Kadın	80	26,40	31-40 arası	55	18,20
Toplam	303	100,00	41-50 arası	83	27,40
Pozisyonu			Toplam	303	100,00
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	76	25,10			
Baş Denetçi	26	8,60	Çalışma Şekli		
Kıdemli Denetçi	41	13,50	Bireysel Çalışan	50	53,60
Denetçi	111	36,60	Denetim Firması Ortağı	107	35,30
Denetçi Yardımcısı	49	16,20	Denetim Firması Çalışanı	146	48,20
Toplam	303	100,00	Toplam	303	100,00
Öğrenim Durumu			Denevim Süresi		
Lisans	172	56,80	8 yıl ve daha az	101	33,30
Yüksek Lisans	111	36,6	9-16 yıl arası	69	22,80
Doktora	20	6,60	17-24 yıl arası	55	18,20
Toplam	303	100,00	25 yıl ve üzeri	78	25,70
Medeni Durum			Toplam	303	100,00
Evli	217	71,60			
Bekâr	86	28,40			
Toplam	303	100,00			

Tablo 1'e göre katılımcıların %73,6'sı (223 kişi) erkek, %26,4 (83 kişi)'ü ise kadındır. %25,4'ü (77 kişi) 30 yaş ve altı, %18,2'si (55 kişi) 31 ile 40 yaş arası, %27,4'ü (83 kişi) 41 ile 50 yaş arası, %29,0'u (88 kişi) ise 51 yaş

ve üzeri olan katılımcıların büyük bir çoğunluğu (%56,8) denetim mesleği için asgari eğitim düzeyi olan lisans mezunudur. %71,6'sı (217 kişi) evli olan katılımcıların %33,3'ü (101 kişi) 8 yıl ve daha az, %22,8'i (69 kişi) 9 - 16 yıl, %18,2'si (55 kişi) 17-24 yıl, %25,7'si (78 kişi) 25 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahiptir. Aynı zamanda katılımcıların %25,1'inin (76 kişi) sorumlu ortak baş denetçi, %8,6'sının (26 kişi) baş denetçi, %13,5'inin (41 kişi) kıdemli denetçi, %36,6'sının (111 kişi) denetçi ve %16,2'sinin (49 kişi) de denetçi yardımcısı olarak mesleki faaliyetlerine devam ettiği görülmektedir.

5. BULGULAR

Araştırma kapsamında gerçekleştirilen analizlerin bulguları aşağıda raporlanmıştır.

5.1. Geçerlilik ve Güvenirlilik ve Temel İstatistikler

Veri setinin faktör analizine uygunluğu ve kullanılan değişkenlerin homojenliği Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği katsayısı ve Barlett testi aracılığıyla kontrol edilmiştir. KMO örneklem yeterlilik katsayısı, gözlenen korelasyon katsayılarının büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünün karşılaştırılması yoluyla örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olup olmadığını belirlemek amacıyla kullanılan bir endekstir (Norusis, 1993:53; Sharma 1996:116). Kaiser-Meyer-Olkin değerinin yüksek olması, ölçekteki her bir değişkenin, diğer değişkenler tarafından mükemmel bir şekilde tahmin edilebileceği anlamına gelmektedir. Değerlerin sıfır ya da sıfıra yakın çıkması halinde, korelasyon dağılımında, bir dağınıklık olduğu için bu değerlere dayalı olarak yorum yapılamaz (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 207). Field (2000), Kaiser-Meyer-Olkin testi için alt sınır değerinin 0,50 olması gerektiğini, bu değerden küçük olması durumunda veri kümesinin faktörlenemeyeceğini ifade etmektedir. Bartlett testi ise değişkenler üzerinde yüksek korelasyon olup olmadığını test etmeye yöneliktir ve testin p değerinin 0,05 anlam düzeyinden küçük ($p < 0,05$) olması gerekmektedir (Günlük, 2010: 67). Anket ifadelerinden elde edilen veri setinde yapılan doğrulayıcı faktör analizi (DFA) sonucunda KMO örneklem yeterliliği ölçüt değerleri (Mesleki şüphencilik ölçeği için $KMO = 0,836$; meslek etiği ölçeği için $KMO = 0,860$ ve işlevsel olmayan denetim davranışı ölçeği için $KMO = 0,759$) veri setindeki ifadelerin normal dağıldığını ve örneklem büyüklüğünün faktör analizleri için yeterli olduğunu gösterirken (Sharma 1996:116), Barlett testinin sonuçları ise (Mesleki şüphencilik özellikleri ölçeği için $Chi-Square = 4049,960$; $p < 0,05$; meslek etiği ölçeği için $Chi-Square = 1362,756$; $p < 0,05$ ve işlevsel olmayan denetçi davranışı ölçeği için $Chi-Square = 313,063$; $p < 0,05$) ana kütle içindeki değişkenler arasında kısmi korelasyonlar temelinde bir ilişkinin var olduğunu göstermektedir (Mitchell, 1994: 6).

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin ankette yer alan ifadelere verdikleri yanıtlardan yararlanılarak, bu ifadelerin ölçmeyi hedeflediği değişkenleri kendi aralarında sınıflandırmak için temel bileşenler analizi-varyans maksimizasyonu yöntemi ile doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Yapılan faktör analizi sonunda her bir değişkenin ilgili faktöre pozitif ve yüksek bir korelasyonla yüklendiği görülmüştür. Faktör analiz sonuçları Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. Faktör Yükleri Matrisi ve Güvenirlilik Sonuçları

MESLEKİ ŞÜPHECİLİK ÖLÇEĞİ	
Bilgiyi Araştırma *Cronbach α : 0,943	Faktör Yükleri
2. Öğrenmekten keyif alırım.	0,924
3. Yeni bilgileri keşfetmek eğlencelidir.	0,900
1. Öğrenmenin heyecan verici olduğunu düşünürüm.	0,877
5. Öğrenme ihtimali beni heyecanlandırır.	0,877
4. Bilgiyi araştırmayı severim.	0,863
6. Okuduğum veya duyduğum şeyin doğru olup olmadığını belirlemeye çalışmaktan hoşlanırım.	0,733
Varyansı Açıklama Oranı (%): 19,44	
Karar Vermeyi Erteleme *Cronbach α : 0,779	Faktör Yükleri
1. Karar vermem zaman alır.	0,772
3. Hızlı bir şekilde karar vermekten hoşlanmam.	0,731
5. Sorunlar üzerinde karar vermek için daha fazla bilgi sağlayana kadar beklerim.	0,692
4. Karar vermeden önce mevcut bilgilerin çoğunu dikkate aldığımdan emin olmak isterim.	0,671
2. Bir konu ile ilgili mevcut olan tüm bilgileri incelemeyen karar vermektense hoşlanmam	0,636
Varyansı Açıklama Oranı (%): 10,88	

Tablo 2 (devamı). Faktör Yükleri Matrisi ve Güvenilirlik Sonuçları

	Faktör Yükleri
Tek Başına Karar Verme * Cronbach α : 0,662	
5. Çoğu zaman grubumdaki diğer insanların düşüncelerine katılıyorum. (R)	0,748
4. İkna edilmem kolaydır. (R)	0,746
2. Gördüğüm, okuduğum veya duyduğum şeyleri genelde kabul ederim. (R)	0,616
3. Sıklıkla başkalarının açıklamalarını düşünmeden kabul ederim. (R)	0,530
<i>Varyansı Açıklama Oranı (%): 10,18</i>	
Kişisel Algılama * Cronbach α : 0,811	
2. İnsanların davranışlarını neyin etkilediğiyle ilgilenirim.	0,875
1. Diğer insanların davranışlarını ve bu davranışlarının nedenlerini anlamayı severim.	0,834
3. İnsanların yaptıkları eylemler ve bu eylemlerin nedenleri etkileyicidir.	0,678
<i>Varyansı Açıklama Oranı (%): 9,80</i>	
Kendine Güven * Cronbach α : 0,762	
3. Kendime inanırım.	0,823
1. Kendime güvenirim.	0,802
2. Kendimden emin değilim.	0,698
4. Yeteneklerime güvenirim.	0,626
<i>Varyansı Açıklama Oranı (%): 8,42</i>	
Sorgulama Bilinci * Cronbach α : 0,710	
2. Gördüğüm veya duyduğum şeyleri sıklıkla sorgularım.	0,751
1. Arkadaşlarım, gördüğüm veya duyduğum şeyleri sıklıkla sorguladığımı söylerler.	0,729
3. Doğru olduklarına dair bir kanıt yoksa ifadeleri sıklıkla reddederim.	0,607
<i>Varyansı Açıklama Oranı (%): 8,27</i>	
Toplam Varyansı Açıklanma Oranı (%): 66,9	
KMO: ,836 <i>Khi-Kare: 4049,96 (p<0,000)</i>	
MESLEK ETİĞİ ÖLÇEĞİ	
Meslek Etiği * Cronbach α : 0,894	
5. Müşteri ya da işverenin uygulama, yasa ve tekniklerdeki güncel gelişmelere dayalı yeterli mesleki hizmet almasını sağlamak için mesleki bilgi ve becerimi yeterli düzeyde kullanırım.	0,833
6. Mesleki hizmetleri verirken mesleğimle ilgili yürürlükteki tekniklere ve mesleki standartlara uymaya özen gösteririm.	0,806
2. Üçüncü kişiler arasındaki çıkar çatışmalarının mesleki ya da iş ile ilgili kararlarımı ve yargılarımı etkilemesine izin vermem.	0,791
7. Mesleki ve iş ilişkilerim sonucunda edindiğim bilgilerin gizli kalmasına dikkat ederim.	0,774
1. Mesleki ve iş ilişkilerimin tümünde dürüst ve doğru sözlü davranırım.	0,759
3. Sunduğum mesleki hizmet ve aldığım kararlarda önyargılı ve yanlı davranışlardan kaçınırım.	0,723
4. Üçüncü kişilerin nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek ya da işimle ilgili kararlarımı ve yargılarımı etkilemelerine izin vermem.	0,717
8. Edindiğim bilgileri açıklamamı gerektirecek yasal veya mesleki bir hak ya da görev bulunmadıkça bu bilgileri üçüncü kişi ya da gruplara açıklamam.	0,655
Toplam Varyansı Açıklanma Oranı (%): 57,63	
KMO: ,860 <i>Khi-Kare: 1362,756 (p<0,000)</i>	
İŞLEVSEL OLMAYAN DENETÇİ DAVRANIŞI ÖLÇEĞİ	
İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı * Cronbach α : 0,724	
5. Denetçi, denetim ekibindeki denetçi yardımcılarını denetlerken toleranslı davranabilir.	0,693
6. Denetçi, müşteri işletmenin isteği doğrultusunda bir rapor oluşturmak için yöneticisinin talimatlarına uyabilir.	0,670
2. Denetçi, zaman ve maliyet baskısı sebebiyle denetim planındaki bazı işlemleri gerçekleştirilmeyebilir.	0,663
4. Denetçi, olması gerekenin (standart) altındaki müşteri açıklamalarını da denetim kanıtı olarak kabul edebilir.	0,660
3. Denetçi, yetersiz olduğu muhasebe standartları hakkında araştırma yapmayabilir.	0,616
1. Denetçi, denetim çalışması tamamlanmadan veya denetim prosedürlerinin tamamını uygulamadan da denetimin herhangi bir aşamasında denetim raporunu imzalayabilir.	0,599
Toplam Varyansı Açıklanma Oranı (%): 42,35	
KMO: ,759 <i>Khi-Kare: 313,063 (p<0,000)</i>	

Tablo 2’de yer alan faktör yükü değerleri incelendiğinde, ölçeklerdeki ifadelerin tümünün faktör yüklerinin 0,50 değerinden, tüm değişkenlerin Cronbach’s Alfa (α) iç tutarlılık katsayılarının da 0,70 değerinden büyük olduğu görülmektedir. Faktör yük değerleri 0,50’den düşük olan (mesleki şüphecilik ölçeğinin tek başına karar verme boyutundaki 1. ifade, kişisel algılama boyutundaki 4. ve 5. ifadeler ile kendine güven boyutundaki 5. ifade; meslek etiği ölçeğinden 9., 10., 11., 12. ve 13. ifadeler) ifadeler analiz dışında bırakılmıştır. Tablo 2’deki sonuçlar ölçeklerdeki ifadelerin, faktör yük değerlerinin 0,50’den büyük olması nedeniyle ölçme şartını sağladığını (Hair, Black, Babin, Anderson ve Tahtam, 2019: 136); Cronbach’s Alfa katsayılarının 0,70 değerinden büyük olması nedeniyle de ölçeklerin yapı güvenirliğinin sağlandığını (Fornell ve Larcker, 1981: 47) göstermektedir.

Tablo 3'te araştırma modelinde yer alan değişkenlere ait ortalamalar, standart sapmalar ve korelasyon katsayıları verilmiştir.

Tablo 3. Değişkenlere Ait Korelasyon ve Temel İstatistikler

Değişkenler	MŞ	ME	İODD	Ortalama	Standart Sapma
Mesleki Şüphencilik (MŞ)	1,00			3,784	0,795
Meslek Etiği (ME)	0,598**	1,00		4,466	0,547
İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı (İODD)	-0,242**	-0,322**	1,00	1,879	0,658

N= 303 için; Korelasyon değerleri * 0,05 ve ** 0,01 düzeyinde anlamlıdır.

Araştırma modelinde yer alan değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişkilerin varlığını gösteren Tablo 3'teki korelasyon katsayıları incelendiğinde, mesleki şüphencilik ile meslek etiği değişkenleri arasında (r: 0,598**, p<0,01) pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı; mesleki şüphencilik ile işlevsel olmayan denetçi davranışı (r: -0,242**, p<0,01) değişkenleri ve meslek etiği ile işlevsel olmayan denetçi davranışı (r: -0,322**, p<0,01) değişkenleri arasında ise negatif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı ilişkilerin olduğu görülmektedir.

5.2. Hipotezlerin Test Edilmesi

Modelde gösterilen hipotezleri test etmek için regresyon analizinden yararlanılmıştır. Modelde yer alan mesleki şüphencilik ve meslek etiği değişkenlerinin işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerindeki etkisine ilişkin regresyon analizinin sonuçları Tablo 4'te raporlanmıştır.

Tablo 4. Mesleki Şüphencilik ve Meslek Etiğinin İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı Üzerindeki Etkilerine İlişkin Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken		Bağımlı Değişken		Bağımlı Değişken		Bağımlı Değişken	
	İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı (Model 1)	İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı (Model 2)	İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı (Model 2)	Meslek Etiği (Model 3)	İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı (Model 3)	İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı (Model 4)	İşlevsel Olmayan Denetçi Davranışı (Model 4)	
	β	t	β	t	β	t	β	t
Mesleki Şüphencilik	-0,242	9,529*			0,598	5,185*	-,077	-1,134
Meslek Etiği			-0,322	12,224*			-,276	-4,056
Model F	18,765*		34,862*		167,666*		18,090*	
R²	0,059		0,104		0,358		0,108	

*0,001, **0,01 ve ***0,05 hata payı ile anlamlıdır.

Tablo 4'te yer alan sonuçlara göre mesleki şüphencilik işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerindeki etkisinin araştırıldığı ve istatistiksel olarak anlamlı (F= 18,765; p<0,001) olan 1 no'lu modelin %5,9'luk (R²= 0,059) açıklama gücüne sahip olduğunu göstermekte, mesleki şüphencilik işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde etkisinin olduğunu ortaya koymaktadır. Tablo 4 incelendiğinde bağımsız denetçilerin sahip oldukları meslek etiği algılarının işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerindeki etkisinin araştırıldığı 2 no'lu modelin istatistiksel olarak anlamlı (F= 34,862; p<0,001) ve açıklama gücünün ise (R²= 0,104) olduğu görülmekte ve analiz sonuçları meslek etiğinin işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde etkisinin olduğunu ortaya koymaktadır.

Bağımsız denetçilerin sahip olduğu mesleki şüphencilik meslek etiği üzerindeki etkisinin araştırıldığı 3 no'lu modele yönelik gerçekleştirilen regresyon analizinin sonuçları modelin istatistiksel olarak anlamlı (F= 167,666; p<0,001) ve açıklama gücünün ise (R²= 0,358) önemli olduğunu göstermekte ve mesleki şüphencilik, meslek etiği üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkisinin olduğunu ortaya koymaktadır. 1, 2 ve 3 no'lu regresyon modellerinin analiz bulgular sırası ile H₁, H₂ ve H₃ hipotezlerinin desteklenmesini gerektirmektedir.

Mesleki şüphencilik ile işlevsel olmayan denetçi davranışı arasındaki ilişkide meslek etiğinin aracı değişken etkisinin olup olmadığı Baron ve Kenny (1986) tarafından önerilen ve her adımdaki regresyon katsayılarının anlamlılığının incelendiği üç aşamadan oluşan regresyon analizi uygulanarak belirlenmiştir.

Baron ve Kenny (1986)'ye göre aşağıdaki koşulların sağlanması durumunda bir modelde yer alan değişkenler arasında aracılık etkisinden söz edilebilmektedir (Baron ve Kenny, 1986: 1176):

1. Bağımsız değişkenin (Mesleki Şüphencilik) bağımlı değişken (İşlevsel Olmayan Denetim Davranışı) üzerinde bir etkisi olmalıdır.

2. Bağımsız değişkenin (*Mesleki Şüphencilik*) aracı değişken (*Meslek Etiği*) üzerinde bir etkisi olmalıdır.

3. Aracı değişken (*Meslek Etiği*) bağımsız değişken (*Mesleki Şüphencilik*) ile birlikte regresyon analizine dâhil edildiğinde, bağımsız değişkenin (*Mesleki Şüphencilik*) bağımlı değişken üzerindeki (*İşlevsel Olmayan Denetim Davranışı*) regresyon katsayısı düşerken veya istatistiki olarak anlamlılığı ortadan kalkarken, aracı değişkenin (*Meslek Etiği*) de bağımlı değişken (*İşlevsel Olmayan Denetim Davranışı*) üzerinde anlamlı bir etkisi olmalıdır.

Bağımsız değişkenin katsayısında düşüş olması kısmi aracılık, bu ilişkinin tamamen ortadan kalkması diğer bir ifade ile istatistiksel olarak anlamlı çıkmaması durumu ise tam aracılık ilişkisi olarak ifade edilmektedir (Kenny, Kashy ve Bolger, 1998: 260). Ayrıca bağımsız ve bağımlı değişken arasındaki ilişkilerin azalması ya da ortadan kalkmasının istatistiksel olarak test edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla Sobel testi kullanılmakta, bu test yardımı ile hesaplanan z değerinin anlamlılığına bakılmaktadır (Kenny, Kashy ve Bolger, 1998: 260). Birinci şart H_1 hipotezi, ikinci şart ise H_3 hipotezi sağlanmıştır.

Tablo 4'te yer alan 4 no'lu regresyon modeline ait sonuçlar incelendiğinde meslek etiğinin modele dâhil edilmesi sonucunda mesleki şüphencilik 1 no'lu regresyon modelinde istatistiksel olarak anlamlı olan (β : -0,242; $p < 0,001$) regresyon katsayısının, 4 no'lu regresyon modelinde istatistiksel olarak anlamsızlaştığı (β : -0,077; $p > 0,05$), meslek etiği (β : -0,276; $p < 0,001$) değişkeninin ve modelin istatistiksel olarak anlamlı ($F=18,090$; $p < 0,001$) ve açıklama gücünün ise ($R^2= 0,108$) olduğu görülmektedir.

4 no'lu modelin sonuçları, mesleki şüphencilik için β katsayısının istatistiksel olarak anlamsızlaşması mesleki şüphencilik ile işlevsel olmayan denetim davranışı arasındaki ilişkide meslek etiğinin tam aracı değişken olduğunu göstermektedir (H_4 desteklendi).

Tablo 5. Meslek Etiğinin Aracı Değişken Etkisi – Sobel Testi Sonuçları

Değişken	Sobel test İstatistiği (Z değeri)	Standart Hata	P- değeri
Meslek Etiği	-4.3677	0.044	0.0000*

* $\alpha = 0,05$ seviyesinde test değeri anlamlıdır.

Sobel testi sonucunda bulunan z değerinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ($p < 0,05$) belirlenmiştir. Buna göre *meslek etiğinin, mesleki şüphencilik ile işlevsel olmayan denetçi davranışı* arasındaki ilişkide aracı değişken etkisinin bulunduğu söylenebilir. Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulguların özeti Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6. Hipotezler ve Bulguların Özeti

Hipotezler	Sonuç
H_1 : Mesleki şüphencilik, işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerinde olumsuz etkisi vardır.	Desteklendi (β : -0,242; $p < 0,000$)
H_2 : Meslek etiğinin, işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerinde olumsuz etkisi vardır.	Desteklendi (β : -0,322; $p < 0,000$)
H_3 : Mesleki şüphencilik, meslek etiği algısı üzerinde olumlu etkisi vardır.	Desteklendi (β : 0,598; $p < 0,000$)
H_4 : Mesleki şüphencilik ile işlevsel olmayan denetçi davranışı ilişkisinde meslek etiğinin aracı değişken etkisi vardır.	Desteklendi (β : 0,073; $p > 0,05$)

6. SONUÇ

İşletme yönetimi, işletmenin mali durumuna ait sonuçları mali tablolar aracılığıyla işletmeyle ilgili çıkar gruplarına bildirmekten sorumludur. İşletme yönetimi ile çıkar grupları arasında her zaman bir çıkar çatışması mevcuttur. Bu durum işletme yönetimi tarafından sağlanan bilgilerin asimetrisine yol açmakla birlikte finansal tabloların bağımsız bir kişi tarafından denetlenmesi için de kaçınılmaz bir ihtiyaç yaratmaktadır. Denetim süreci, mali tablolarda sunulan bilgilerin işletmenin gerçek mali durumunu yansıtıp yansıtmadığını belirlemek için gerçekleştirilmektedir. Bu sebeple, denetim faaliyetlerinin kaliteli bir biçimde yapılması son derece önemlidir.

Denetçiler tarafından gerçekleştirilen ve kalitesiz denetimlere neden olan bazı eylemler, işlevsel olmayan denetçi davranışı olarak adlandırılmaktadır. Literatürde bu davranışlar düşük denetim kalitesi davranışı olarak da ifade edilmektedir. İşlevsel olmayan denetçi davranışlarının birçoğu, bir muhasebe ilkesinin yeterince araştırılmaması, denetim raporunun erken imzalanması, belgelerin yüzeysel olarak incelenmesi, zayıf müşteri açıklamalarının

kabul edilmesi, elde edilen bilgilerin yanlış işlenmesi, denetim adımlarının ihmal edilmesi, denetim süresinin eksik bildirilmesi gibi davranışları kapsamaktadır. Mevcut uluslararası literatür incelendiğinde en önemli işlevsiz davranış türlerinin erken imzalamaya, zaman baskısı ve denetim süresinin eksik bildirilmesi olarak belirtildiği ve bu davranışa neden olabilecek diğer faktörlerin belirlenebilmesi için araştırmalar yapıldığı görülmektedir.

Mesleki şüphencilik denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu hem yapılan araştırmalarda hem de denetim standartlarında açıkça ifade edilmektedir. Bağımsız denetçilerin, gerçekleştirdikleri denetim faaliyetinin her aşamasında mali tabloların yanlışlıklar içerebileceği düşüncesiyle hareket ederek denetim kanıtlarını dikkatli bir biçimde değerlendirmesi gerekmektedir.

2000'li yılların başında Enron ve Worldcom'un iflasıyla ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları, yeterli düzeyde mesleki şüphencilik sergilenmemesinden doğan, bir, denetçi başarısızlığı olarak görülmekte ve mesleki şüphencilik denetim kalitesi için önemini tekrar vurgulamaktadır. Yaşanan denetim skandalları aynı zamanda denetimde meslek etiği algısını da önemli bir boyuta taşımıştır. Bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi, işletmeyle ilgili çıkar gruplarına sunulan finansal verilerin doğru ve güvenilir olması denetçilerin tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük, güvenilirlik ve sorumluluk gibi mesleki etik kurallarına uymasına bağlıdır. Bu sebeple denetim mesleğinin yürütülmesinde denetçilerin mesleki etik kurallarının uygun bir biçimde davranması çok önemlidir.

Bu araştırma denetimde kalitenin sağlanmasında büyük bir öneme sahip olan mesleki şüphencilik ve meslek etiğinin işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerindeki etkisinin incelenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Ayrıca mesleki şüphencilik ile işlevsel olmayan denetçi davranışı ilişkisinde meslek etiği algısının aracı değişken etkisinin olup olmadığı incelenmiştir. Mesleki şüphencilik değişkeni için Hurtt (2010), meslek etiği değişkeni için Günlük, Yücel ve Sulu (2018) ve işlevsel olmayan denetçi davranışı için ise Yuen ve diğerleri (2013) tarafından geliştirilen ölçekler ile demografik soruların da yer aldığı bir anket formu hazırlanarak Türkiye'de bazı illerdeki (İstanbul, Ankara, İzmir, Muğla, Van, Aydın, Gaziantep, Antalya, Trabzon, Bursa, Adana, Konya, Çanakkale, Erzurum, Kocaeli, Malatya, Denizli, Sakarya, Samsun, Kayseri, Edirne) bağımsız denetçilere uygulanmıştır.

Geliştirilen araştırma modeli çerçevesinde hipotezlerin testi için, ulaşılabilen 303 denetçiden elde edilen verilere regresyon analizleri yapılmıştır. Yapılan bu analizlerin sonuçları tüm hipotezlerin desteklendiğini göstermektedir.

Elde edilen bulgulara göre mesleki şüphencilik, işlevsel olmayan denetim davranışı üzerinde olumsuz bir etkisinin olduğu (H_1) saptanmıştır. Bu durum bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik arttığında işlevsel olmayan davranışlarının azalacağı anlamına gelmektedir. Ulaşılan bu sonuç Septiani ve Sukarta (2017), Haris (2019) ve Widiantari ve Astika (2018) tarafından yapılan çalışmalarda elde edilen sonuçlarla paralellik göstermektedir.

Regresyon analizi sonuçları ayrıca meslek etiği algısının, işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerinde olumsuz etkisinin olduğu (H_2) hipotezinin desteklendiğini de göstermektedir. Bu sonuç denetçilerin mesleki etiği algısı arttığında ve daha etik davranışlarda bulunup etik kurallara bağlı kaldığında işlevsel olmayan davranışlarda bulunma eğiliminin azalacağını ifade etmektedir. Bu açıdan elde edilen bu sonuç Sambo ve diğerleri (2016) ve Bestari (2012) tarafından yapılmış önceki çalışmalar ile desteklenmektedir. Son olarak yapılan regresyon analizi sonucunda mesleki şüphencilik bağımsız denetçilerin meslek etiği algısının üzerinde olumlu etkisinin olduğu (H_3) tespit edilmiştir. Elde edilen bu bulgu Liu (2018) ve Birjandi, Khodamipour ve Pourheidari'nin (2019) İran'da yaptığı araştırmadan elde edilen sonuçlarla örtüşmektedir. Ayrıca yapılan analiz sonucunda mesleki şüphencilik ile işlevsel olmayan denetçi davranışı ilişkisinde meslek etiği algısının tam aracı değişken etkisinin olduğu saptanmıştır.

Tüm bu sonuçlardan yola çıkarak denetçilerin mesleki şüphencilik ve meslek etiği algısını arttırmaya yönelik çalışmaların gerçekleştirilmesi durumunda denetim kalitesini olumsuz bir biçimde etkileyen işlevsel olmayan davranışların ortaya çıkmasının engellenebileceği ifade edilebilir. Bu bakımdan yapılan bu araştırma ilgili taraflarca değerlendirilerek denetçilerin işlevsel olmayan davranışlarda bulunmasına neden olabilecek faktörlerin engellenmesi için faydalı olacağı düşünülmektedir. Aynı zamanda mevcut uluslararası literatür incelendiğinde birçok ülkede işlevsel olmayan denetçi davranışını engelleyebilmek için bunu etkileyen faktörlerin belirlenmesine yönelik çok sayıda araştırma yapıldığı görülmüştür. Bu kapsamda yapılan bu araştırma ile hem denetim hem de

örgütsel davranış literatürüne katkı sağlanacağı düşünülmektedir. Ayrıca işlevsel olmayan denetçi davranışı konusyla ilgili daha önce yapılmış çalışmalarda meslek etiği ve mesleki şüphecilik birlikte kullanılarak yapılan bir araştırmaya rastlanılmamış olması ve ulusal literatürde mesleki şüphecilik ve meslek etiğinin birlikte kullanılarak yapılan çalışma sayısının çok az olması nedeniyle yapılan araştırma bu boşluğu doldurmaya yönelik önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir. Ancak tüm araştırmalarda olduğu gibi bu araştırmanın da kısıtları olduğu için bulgular bazı sınırlamalar çerçevesinde değerlendirilmelidir. Öncelikle araştırmanın örneklemini Türkiye'deki bazı illeri kapsamaktadır ve verilerin topladığı dönemdeki pandemi koşulları ve kısıtlamalar daha fazla bağımsız denetçiye ulaşabilme ihtimalini olumsuz yönde etkilemiştir.

Bu araştırmada yalnızca mesleki şüphecilik, meslek etiğinin işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerindeki etkisi incelendiğinden bu davranışı etkileyebilecek başka değişkenler kapsam dışında bırakılmıştır. Gelecek çalışmalarda bu araştırmada kullanılan değişkenlere farklı değişkenlerin de eklenmesi ile işlevsel olmayan denetçi davranışı üzerinde etkisi olan farklı etkenler de keşfedilebilir ve denetim kalitesini azaltan bu davranışların nedenleri hakkında daha fazla bilgi edinilebilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

Etik Onay: Bu çalışma için etik onay, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal ve Beşerî Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu'ndan 27/05/2021 tarih ve 225 sayılı olarak alınmıştır.

Yazar Katkısı: Nilgün Dereli (%70), Yavuz Çiftci (%30)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

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

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

Ethical Approval: The approval of the Muğla Sıtkı Koçman University Social Sciences and Humanities Research Ethical Committee no 225 dated 27/05/2021 was obtained for this study.

Author Contributions: Nilgün Dereli (70%), Yavuz Çiftci (30%)

KAYNAKÇA

- Aamir, M., Rasid, S. Z. A., Baskaran, S., ve Manzoor, F. (2018). Effect of personality traits on dysfunctional audit behavior. *International Journal Of Academic Research In Business And Social Sciences*, 8(12), 1189-1021. doi: 10.6007/IJARBS/v8-i12/5190
- Abdelhak, E. E., Elamer, A. A., AlHares, A., ve McLaughlin, C. (2019). Auditors' ethical reasoning in developing countries: the case of Egypt. *International Journal of Ethics and Systems*, 35(4), 558-583. doi: 10.1108/IJOES-02-2019-0041
- Agarwalla, S. K., Desai, N., ve Tripathy, A. (2017). The impact of self deception and professional skepticism on perceptions of ethicality. *Advances in Accounting*, 37, 85-93. doi: 10.1016/j.adiac.2017.04.002
- Amroabadi, M. S., Khanagha, J. B., ve Naderibeni, M. (2014). Professional commitment on dysfunctional audit behavior in audit organizations of isfahan public accountancy. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 5(9), 275-283.
- Albeksh, H.M. (2016). Compliance of auditors to ethics and rules of professional conduct and its impact on audit quality. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, 2(12), 610-621.
- Argyris, C. (1990). The dilemma of implementing controls: The case of managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 503-511. doi:10.1016/0361-3682(90)90031-O

-
- Awaluddin, M., Nirgahayu, N., Wardhani, R. S., ve Sylvana, A. (2019). The effect of expert management, professional skepticism and professional ethics on auditors detecting ability with emotional intelligence as modeling variables. *International Journal of Islamic Business and Economics (IJIBEC)*, 3(1), 49-67.
- Aydın, İ. P. (2001). *Yönetmel, mesleki ve örgütsel etik*. Ankara: Pegem Yayıncılık.
- Aymankuy, Y., ve Sarioğlan, M. (2005). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yaklaşımları ve balıkesir il merkezinde bir uygulama. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(14), 23-45.
- Baron, R. M., ve Kenny, D. A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations, *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6), 1173-1182.
- Bestari, X. V. (2012). Pengaruh etika profesı dan perilaku disfungsiional terhadap kualitas audit (Studi empiris Pada KAP Di Jakarta Timur), S1 thesis, *Program Studi SIAkuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Jakarta*, Jakarta.
- Birjandi, H., Khodamipour, A., ve Pourheidari, O. (2019). Investigating the impact of professional ethics on auditor's professional skepticism. *Management Accounting*, 12(42), 5-26.
- Brislin, R.W. (1970). Back-translation or cross-cultural research. *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 1, 185-216.
- Brown-Liburd, H. L., Cohen, J., ve Trompeter, G. (2013). Effects of earnings forecasts and heightened professional skepticism on the outcomes of client-auditor negotiation. *Journal of Business Ethics*, 116(2), 311-325.
- Coram, P., Ng, J.ve Woodliff, D. (2003). A survey of time budget pressure and reduced audit quality among australian auditors. *Australian Accounting Review*, 38-44. doi: 10.1111/j.1835-2561.2003.tb00218.x
- Coram, P., Ng, J., ve Woodliff, D. R. (2004). The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2),159-167. doi: 10.2308/aud.2004.23.2.159
- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., ve Woodliff, D. (2008). The moral intensity of reduced audit quality acts. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27, 127-149. doi:10.2308/aud.2008.27.1.127
- Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G., ve Büyüköztürk, Ş. (2012). *Sosyal bilimler için çok değışkenli istatistik: SPSS ve LISREL uygulamaları*. Ankara: Pegem Akademi.
- Dalkılıç, A.F. ve Oktay, S. (2011). Uluslararası denetim ve güvence standartlarında mesleki şüphencilik. *Mali Çözüm Dergisi*, 103, 63-78.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Dewi, C. A. M., ve Dwirandra, A. A. N. B. (2018). Peran moral reasoning dan skeptisisme profesional memoderasi role stress terhadap perilaku disfungsiional internal auditor. *E-Jurnal Akuntansi*, 24(1), 143-169.
- Dewi, Y.E., Kartini., ve Nirwana. (2021). Effect of independence, professionalism, professional skepticism and time budget pressure on audit quality with moral reasoning as moderation variables. *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, 6(1), 355-367.
- Farag, M. S.ve Elias, R. Z. (2012). The impact of accounting students' professional skepticism on their ethical perception of earnings management. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 16, 185-200. doi:10.1108/s1574-0765(2012)0000016010
- Field, A. (2000). *Discovering statisticsusing SPSS for windows*. New Delhi: Sage Publications.
- Fleet, D.V. ve Griffin, R.W. (2006). Dysfunctional Organization Culture: The role of leadership in motivating dysfunctional work behaviors. *Journal of Managerial Psychology*, 21(8), 698-708. doi: 10.1108/02683940610713244
-

-
- Fornell, C. ve Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. *Journal of Marketing Research*, 18(3), 382-388.
- Giacalone, R. A. ve Greenberg, J. (1997). *Antisocial behavior in organizations*. United Kingdom: Sage Publications.
- Grenier, J. H. (2017). Encouraging Professional skepticism in the industry specialization era. *Journal of Business Ethics*, 142(2),241-256.
- Gundry, L. C. ve Liyanarachchi, G. A. (2007). Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. *Pacific Accounting Review*, 19(2), 125– 152. doi: 10.1108/01140580710819898
- Günlük, M. (2010). Muhasebecilerin mesleki ve örgütsel bağlılık, iş memnuniyeti ve işten ayrılma eğilimleri üzerine bir araştırma, Doktora Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze.
- Günlük, M., Yücel, R., ve Sulu, S. (2018). İşe yabancılaşmanın iş stresi, meslek etiği ve kuralsızlık davranışı üzerindeki etkisi: muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma, 17. *Uluslararası katılımlı işletmecilik kongresi* (26-28 Nisan 2018, İzmir).
- Günlük, M. (2023). Makyavelist eğilimler ve işlevsel olmayan denetim davranışı arasındaki ilişkide kuralsızlık davranışının aracı değişken etkisi: bağımsız denetçiler üzerinde bir araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15(3), 2111-2127.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., ve Anderson, R. E. (2019). *Multivariate data analysis*. Hampshire, United Kingdom: Cengage Learning EMEA.
- Haris, N. S. (2019). Effects of professional skepticism, organizational-professional conflicts and performance evaluation toward audit judgment through auditor dysfunctional behavior. *Research Journal of Finance and Accounting*, 10(8), 165-173. doi: 10.7176/RJFA
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism, auditing. *A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149–171.
- 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. *Auditing: A Journal of Practice*, 32(Supplement 1), 45-97. doi:10.2308/ajpt-50361
- ISA 200 (2009). International Standard on Auditing 200: overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing. Erişim adresi: <http://www.ifac.org>.
- Jaworski, B. J. ve Young, S. M. (1992). Dysfunctional behaviour and management control: An empirical study of marketing managers. *Accounting, Organizations and Society*, 17(1), 17-35.doi:10.1016/0361-3682(92)90034-P
- Jaya, T. E. ve Irene, C. (2016). Skepticism, time limitation of audit, ethics of professional accountant and audit quality (Case Study in Jakarta, Indonesia). *Review of Integrative Business and Economics Research*, 5(3),173-182.
- Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 200. Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr>.
- Kenny, D.A., Kashy, D.A., ve Bolger, N. (1998). Data analysis in social psychology. D. Gilbert, S. Fiske, & G. Lindzey (Eds.), *The handbook of social psychology*. Boston: McGraw-Hill, 233–265.
- Liu, X. (2018). Can professional skepticism be learned? evidence from China. *Journal of Education for Business*, 93(6), 267-275. doi:10.1080/08832323.2018.1466773
-

-
- Mapuasari, S. A. (2017). The ethics of professional skepticism: a study in Indonesia supreme audit institution. *JAAF (Journal of Applied Accounting and Finance)*, 1(1), 1-11.
- Mardijuwono, A. W., ve Subianto, C. (2018). Independence, professionalism, professional skepticism: the relation toward the resulted audit quality. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(1), 61-71. doi:10.1108/AJAR-06-2018-0009
- McGorry, S. Y. (2000). Measurement in a cross-cultural environment: survey translation issues. *Qualitative Market Research: An International Journal*, 3(2), 74-81.
- Mitchell, T. W. (1994). The utility of biodata. In G. S. Stokes, M. D. Mumford, ve W. A. Owens (Eds.). *Biodata handbook*. (485-516). Palo Alto CA: Consulting Psychologists Press.
- 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. ve Kadous K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A Way forward, *Accounting, Organizations and Society*, 67, 1-14. doi:10.1016/j.aos.2018.03.010.
- Norusis, M. J. (1993). *SPSS for windows: Professional statics, release 6.0*. Chicago: SPSS Inc.
- Paino, H., Ismail, Z. ve Smith, M. (2010). Dysfunctional audit behavior: an exploratory study in Malaysia. *Asian Review of Accounting*, 18(2), 162-173. doi: 10.1108/13217341011059417
- Pehlivan, İ. (1998). *Örgütsel ve yönetsel etik*. Ankara: Pegem Yayınları.
- Pratiwi, N., Hasan, A., ve Andreas, A. (2019). Pengaruh skeptisisme profesional, komitmen organisasi, tekanan anggaran waktu dan kinerja auditor terhadap perilaku disfungsi audit dengan emotional spiritual quotient sebagai variabel moderating (Studi Empiris pada Inspektorat Provinsi Riau). *PEKBIS (Jurnal Pendidikan Ekonomi Dan Bisnis)*, 11(3), 198-209.
- Ratna, T. D. ve Anisykurlillah, I. (2020). The effect of experience, independence, and gender on auditor professional scepticism with professional ethics as moderating. *Accounting Analysis Journal*, 9(2), 138-145. doi: 10.15294/aaj.v9i2.25629
- Rayburn, J.M., ve Rayburn, L.G. (1996). Relationship between Machiavellianism and type A and ethical-orientation. *Journal of Business Ethics*, 15, 1209-1219.
- Ridgway, V. F. (1956). Dysfunctional consequences of performance measurements. *Administrative Science Quarterly*, 1(2), 240-247. doi: 10.2307/2390989
- Sambo, E. M., Marwah, Y., ve Baso, A. F. A. (2016). Effect of auditor ethics, knowledge and dysfunctional behavior audit office of the quality of public accountants in makassar. *Journal of Education and Vocational Research*, 7(1), 48-53. doi: 10.22610/jevr.v7i1.1222.
- Septiani, N. M. I., ve Sukartha, I. M. (2017). Pengaruh kompleksitas audit dan skeptisme profesional auditor pada penerimaan perilaku disfungsi audit. *E-Jurnal Akuntansi*, 18(1), 471-499.
- Sharma, S. (1996). *Applied multivariate techniques*. New York: John Wiley&Sons Inc.
- Sakarya, Ş., ve Kara S. (2010). Türkiye’de muhasebe meslek etiğine yönelik düzenlemeler ve meslek mensupları tarafından algılanması üzerine bir alan araştırması, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 12(18), 57-72.
- Selimoğlu, S. K., (1997). Muhasebede meslek ahlakı (etik) yaklaşımı, III. *Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu*, Antalya, 144-157, 30 Nisan- 4 Mayıs, 1997.
- Soobaroyen, T. (2007). *Management control systems and manager dysfunctional behaviour: An empirical study of direct, intervening and moderating effects* (Unpublished Doctoral Thesis). The University of Wales, Aberystwyth, UK.
-

- Stevens, E., Moroney, R., ve Webster, J. (2019). Professional skepticism: the combined effect of partner style and team identity salience, *International Journal of Auditing*, 23(2), 279-291. doi:10.1111/ijau.12161
- Sweeney, B. ve Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: a qualitative examination. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 779–812. doi:10.1108/09513570410567818
- Sweeney, B., Arnold, D., ve Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531–51.
- Tayyar, N., Akyüz, F., Yeşil, T., Uslu, Y., ve Kara, E. (2020). Muhasebe açısından mesleki şüphecilik ve etik kavramları. *Muhasebe ve Vergi Çalışmaları Dergisi*, 13(2), 215-232.
- Widiantari, I. A. M., ve Astika, I. B. P. (2018). Pengaruh time budget pressure terhadap perilaku disfungsi auditor dengan mediasi skeptisisme profesional di KAP Provinsi Bali. *E-Jurnal Akuntansi*, 25(2), 905-933.
- Yuen, D. C., Law, P. K., Lu, C. ve Guan, J. Q. (2013). Dysfunctional auditing behaviour: empirical evidence on auditors' behaviour in Macau. *International Journal of Accounting and Information Management*, 21(3), 209-226. doi:10.1108/IJAIM-12-2012-0075

SUMMARY

Introduction

Independent auditors, as a result of their independent audit activities, provide the interest groups related to the entity with accurate information about the entity by expressing an opinion on the reliability of the financial statements. Fulfillment of this function of independent audit is only possible if the quality of the service provided is high. Behaviors that negatively affect audit quality are defined as "Dysfunctional Auditor Behavior (DAB)" in the literature. Therefore, it is extremely important to understand the factors that cause dysfunctional auditor behavior.

Professional skepticism is an attitude that involves continuous questioning and critical evaluation of audit evidence. Professional ethics involves the investigation of good-bad, right-wrong, justified and unjustified practices in business life. This study aims to examine whether auditors' perceptions of professional skepticism and professional ethics, which are of great importance for a quality audit, have an impact on dysfunctional auditor behaviors.

Objective

The aim of this research is to examine the effect of professional skepticism and professional ethics, which have a great importance for ensuring quality in independent auditing, on dysfunctional auditor behavior. In addition, this research examines whether the perception of professional ethics has a mediating variable effect on the relationship between professional skepticism and dysfunctional auditor behavior.

Method

The population of the study consists of independent auditors operating in some provinces in Turkey. In this study, a questionnaire, one of the widely used quantitative research methods, was used to collect data. Before the questionnaire form was created, a detailed literature review was conducted and scales with tested validity and reliability in previous studies were preferred. Most of the research data were obtained by sending the link of the questionnaire created using an online survey via Google Docs to the independent auditors. SPSS 22.0 statistical program was used to analyze the data collected from 303 independent auditors.

Findings

According to the findings, professional skepticism has a negative effect on dysfunctional audit behavior (H_1). This means that when the professional skepticism of independent auditors increases, their dysfunctional behaviors will decrease. The regression analysis results also show that the hypothesis that perception of professional ethics has a negative effect on dysfunctional auditor behavior (H_2) is supported. This result implies that when auditors' perception of professional ethics increases and they behave more ethically and adhere to ethical rules, their tendency to engage in dysfunctional behaviors will decrease. Finally, as a result of the regression analysis, it was determined that professional skepticism has a positive effect on independent auditors' perception of professional ethics (H_3). In addition, as a result of the analysis, it was determined that the perception of professional ethics has a full mediating variable effect (H_4) in the relationship between professional skepticism and dysfunctional auditor behavior.

Conclusions

The survey which is formed based on the variables of developed research model is applied to independent auditors and the data obtained in accordance with the research purpose. Based on the results of the research, it can be stated that the emergence of dysfunctional behaviors that negatively affect audit quality can be prevented by conducting studies to increase auditors' professional skepticism and perceptions of professional ethics. It is thought that the results of the research will be useful for preventing the factors that may cause auditors to engage in dysfunctional behaviors by evaluating the relevant parties.