

DENETÇİNİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİNİN DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ*

Prof. Dr. Nurten ERDOĞAN**

Dr. Öğr. Üyesi Nurcan AZGIN***

Araştırma Makalesi / Research Article

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Mart 2019; 21(1); 27-54

ÖZ

Bu çalışmanın amacı denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisini ortaya koymaktır. Çalışmada, Kamu Gözetim Kurumu'ndan bağımsız denetim yetkilendirmesi almış olan ve fiilen bağımsız denetim yapan denetçilerden elde edilen veriler denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisinin ortaya çıkarılması için, Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) tekniği ile incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, araştırma hipotezleri kabul edilmiş ve denetçinin mesleki şüpheciliği ile denetim kalitesi arasında pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Buradan denetçinin uygun ölçüde mesleki şüphecilikle davranmasının denetim kalitesini arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Mesleki Şüphecilik, Denetim Kalitesi, Denetim Sürecinde Mesleki Şüphecilik, YEM.

JEL Sınıflandırması: M41, M42.

EFFECT OF AUDITOR'S PROFESSIONAL SKEPTICISM ON AUDIT QUALITY

ABSTRACT

The aim of this study is to demonstrate the effect of the auditor's professional skepticism on audit quality. In the study, data which is obtained from auditors who have received authorization for independent audit from the Public Oversight Authority and who are actively conducting an independent audit, examined with Structural Equation Model (SEM) in order to find out the effect of auditor's professional skepticism on audit quality. As a result of this study, research hypotheses are accepted and it is found that there is a statistically significant positive relationship between the auditor's professional skepticism and audit quality. Accordingly, it is found that auditors behaviour with appropriate level professional skepticism increases the quality of auditing.

* Makale gönderim tarihi: 14.08.2018, kabul tarihi: 07.11.2018.

Bu çalışma “Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Kalitesine Etkisi” adlı doktora tezinden üretilmiştir.

** Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, nerdogan@anadolu.edu.tr, orcid org/0000-0002-3957-3864

*** Bitlis Eren Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, nazgin@beu.edu.tr, orcid org/0000-0002-8374-8350

Atıf: Erdoğan, N. ve Azgın, N. (2019). Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(1), 27-54. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.453610>.

Keywords: Professional Skepticism, Audit Quality, Professional Skepticism in the Audit Process, SEM.

JEL Classification: M41, M42.

1. GİRİŞ

Son zamanlarda yaşanan hızlı gelişme ve değişim her alanı etkilediği gibi denetim mesleğini de etkilemiştir. Yaşanan şirket skandallarıyla birlikte denetim yetersizliği ve denetçilerin mesleki şüpheciligi, önem arz eden bir konu haline gelmiştir. Durum böyle olunca denetim standartlarında da bu konuya yer verilmiştir. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)'in ortaya çıkardığı denetim kaynaklı hileli raporların nedenleri arasında üçüncü sırada yetersiz düzeyde mesleki şüphecilik uygulaması yer almaktadır. Kaliteli bir denetim için denetçinin gerekli ölçüde denetim kanıtı elde etmesi esastır. Toplanan denetim kanıtlarının yetersizliği aslında mesleki şüphecilikle ilgilidir. Çünkü denetçinin şüpheciligi arttıkça kanıtların nicelik ve niteliği de artacaktır. Mesleki şüphecilik, toplanan kanıtların yeterliliği ve doğruluğuyla bağlantılı olarak karar vermeye yön vermektedir. Denetçilerin mesleki şüphecilik konusuna yeterince önem vermemelerinin denetim kalitesine ve denetim mesleğine zarar verdiği ortaya konulmaktadır. Mesleki şüphecilik denetimin bütün yönlerinde önemlidir, özellikle de hile denetiminde önemlidir. Mesleki şüphecilik mesleki yargı ve denetçinin bağımsızlığı ile ilgilidir ve denetim kalitesine katkı sağlar. Bu bağlamda denetim sürecinde uygun seviyede şüphecilige gereksinim, çalışmanın sorununu oluşturmaktadır.

Çalışmada, denetçinin mesleki şüpheciligi ile denetim kalitesi arasındaki ilişki yapısal eşitlik modeli kullanılarak ortaya konulmuştur.

Çalışmada denetim süreci bir bütün olarak ele alınarak, bu süreç içerisinde denetçinin denetim işini yaparken sergilediği mesleki şüpheciligin önemi üzerinde durulmuş, öncelikle şüphe, şüphecilik ve denetimde mesleki şüphecilik kavramları açıklanmıştır. Daha sonra kalite ve denetimde kalite kavramları açıklanarak denetim sürecinin hangi aşamalarında denetçinin mesleki şüphecilikle hareket etmesi gerektiği vurgulanmıştır. Sonuç olarak, denetim sürecinde denetçinin mesleki şüpheciligini arttırmasının denetim sürecinin etkililiğinin, etkinliğinin ve kalitesinin artırılmasına önemli katkı sağlayabileceği düşünülmektedir. Son zamanlarda denetim kalitesine ilişkin birçok çalışma yapılmaktadır. Mevcut literatür incelendiğinde, kaliteli bir denetimin yapılmasında etkili olan en önemli unsurun denetçinin denetim işini yaparken mesleki şüpheciligini işin gerektirdiği ölçüde sergilemesi olduğu görülmektedir. Ülkemizde de denetim kalitesine ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Fakat denetimde mesleki şüpheciligin uygulanmasına yönelik bir çalışma bulunmamaktadır. Bu yanıyla çalışma, ülkemizdeki diğer çalışmalardan ayrılmaktadır.

2. ÇEŞİTLİ YÖNLERİYLE ŞÜPHECİLİK VE DENETİMDE MESLEKİ ŞÜPHECİLİK KAVRAMI

Şüphesiz ve şüphesizlik kavramı ilk olarak felsefede ortaya çıkmıştır. Daha sonra eleştiriyi de içinde barındıran bilimsel şüphesizlik kavramı ortaya çıkmıştır. Son olarak ise yapılan her işte, o işe özgü olarak sergilenen şüphesizlik, yani mesleki şüphesizlik kavramı tartışılmaya başlanmıştır.

Basit tanımıyla şüphesiz “bir şeyin doğruluğu ile ilgili olarak tereddüt içinde olma kesin karar verememe durumudur” (Cevizci 1999, 532). Şüphesiz, sunulan açıklamayla yetinmeme, var olan şeylerin aslında olduklarından başka türlü olabileceklerini düşünme eğilimi olarak ortaya çıkar. Şüphesiz, felsefi sorgulamayı hayata geçiren en önemli güçtür. Şüphesiz eden insan denildiğinde, gerçekliğin görüldüğü gibi olmayabileceğini, görünüşünün arkasında farklı sebepler olabileceğini sorgulayan insandır (Cevizci 2010, 9-10).

Şüphesizlik ise, “insan zihninin bilgide kesin ve pozitif doğrulara ulaşamayacağını, kesin ve doğru bilginin mümkün olmadığını ve insanın görünüşlerin ötesine geçerek gerçekliğin kendisine ulaşamayacağını öne süren görüştür” (Cevizci 1999, 533). Şüphesizlik bilgi öğretisi ve ahlak konularında ortaya çıkan bir felsefe akımıdır. Şüphesizlik temelde epistemolojik (bilgi felsefesi ile ilgili) bir kavram olmakla birlikte bilimsel alanda açık fikirlilikle eşdeğer olan “şüphesiz edebilme becerisi” olarak nitelendirilir.

Çağdaş bilimsel felsefede şüphesizliğe yer yoktur, çünkü bilimsel felsefe düşünce alanında kalmaz, kuramı pratikle destekleyip doğrulararak geliştirir. Pratiğe uygulanabilen kuramlardan da şüphesiz etmek olanaksızdır. Bilimsel şüphesiz kesin gerçekliği elde edinceye kadar çalışmayı sürdürmek için gereklidir, yoksa onu yadsımak ya da bilinmez saymak için değil (www.felsefe.gen.tr). Bilimsel şüphesiz, bilimle uğraşan insanın hakikati bulmasını, hataya düşmemesini sağlar (Hüsmüllü 2010, 1).

Farklı açılardan ele alınan şüphesizlik kavramı denetim süreci içerisinde önemli bir role sahiptir. Denetimin ilk aşaması olan denetim işinin kabulünden, denetimin planlanması, yeterli seviyede denetim kanıtı toplanması ve son aşama olan denetim raporlarının hazırlanması aşamasına kadar denetçi şüphesiz bir yaklaşımla hareket eder. Bu süreç içerisinde denetçinin sergilediği şüphesizlik denetimin kalitesinin artmasına, denetimin beklenen amacına ulaşmasına katkı sağlar. Bu gibi nedenlerden dolayı denetim işi yapılırken denetçinin yeterli düzeyde şüphesiz bir tavır içerisinde olması, ön yargısız ve sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket etmesi gerekmektedir.

Mesleki şüphesizliğe ilişkin çeşitli kişi ve kurumlar tarafından çok sayıda tanım yapılmıştır. Son yıllarda Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Uluslararası Muhasebeciler Kurulu (IFAC), Denetim Kalite Merkezi (CAQ) ve İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (FRC) finansal tabloların denetiminde mesleki şüphesizliğin önemini vurgulayan çeşitli dokümanlar yayınladı.

Bu dokümanlarda ve çeşitli makalelerde mesleki şüphecilığe ilişkin tanımlara da yer verilmiştir. Bu tanımlardan bazılarında burada yer verilecektir.

Mesleki şüphecilik; rasyonellik, yönetmelik, gözetim, çeşitli teşvikler ve motive ediciler, karmaşık işletme faaliyetleri, kanıt toplama ve değerlendirme, mesleki yargı, düzenlemeler ve buna benzer konularda genel standartlarda geçen mesleki dikkat ve özeni gerektiren profesyonel ortamda şüpheli olmakla ilgili nitelikleri kapsar (Glover ve Prawitt 2013, 2).

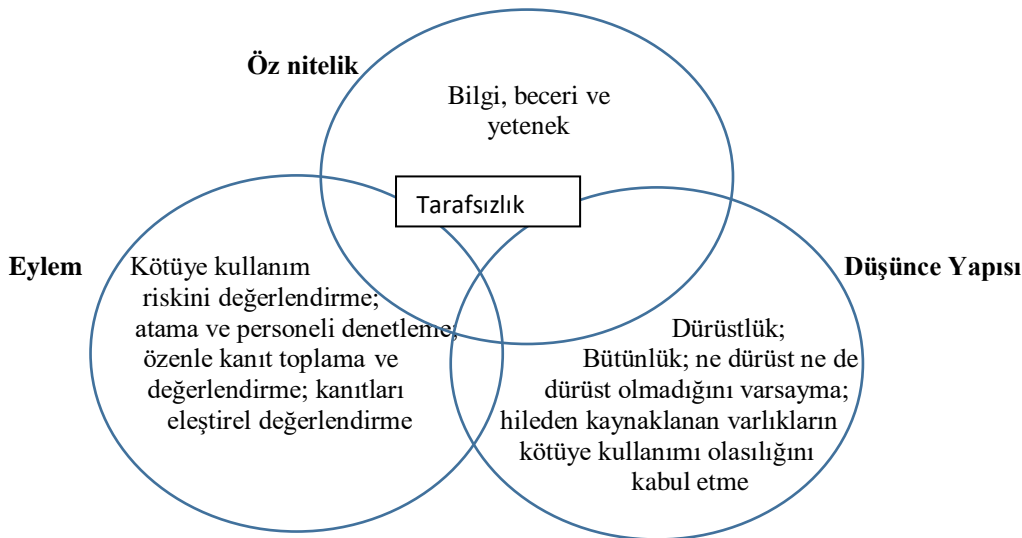
Mesleki şüphecilik, alternatif seçeneklerden birini diğerlerinden keskin olarak ayıran kanıtlar bulana kadar karar vermeyi erteleyen eğilimdir (Hurt 2003, 3).

IAASB, denetim standartlarında mesleki şüpheciliği hata ve hileden kaynaklanan olası yanıltıcı beyanları işaret eden durumlara karşı tetikte olma ve denetim kanıtının eleştirel bir şekilde değerlendirilmesinde sorgulayıcı bir zihinsel tutumu içeren davranış olarak tanımlamaktadır.

Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)'ya göre mesleki şüphecilik, PCAOB standartları ışığında etkili denetimlerin yerine getirilmesi için gerekli olan denetim kanıtının eleştirel bir şekilde değerlendirilmesinde sorgulayıcı bir zihinsel tutumu içeren bir davranıştır (PCAOB 2012, 3).

CAQ'ya göre mesleki şüphecilik, yeterince kanıt toplanana kadar sorgulayıcı bir akıl ve yargıyı oluşturan davranıştır, riske karşı farkındalığı geliştirir ve doğası gereği hilenin düşmanıdır (CAQ 2010, 24).

Yukarıda belirtildiği gibi standartlar mesleki şüpheciliği denetim kanıtlarının uygunluğunu ve yeterliliğini eleştirel bir şekilde değerlendiren ve sorgulayıcı bir akıl içeren davranış şeklinde tanımlamaktadır. Tanımdan hareketle mesleki şüpheciliğin üç unsuru ortaya konulmaktadır. Bunlar öz nitelik, düşünce yapısı ve eylemdir (Franzel 2013).



Şekil 1. Mesleki Şüpheciliğin Unsurları (Franzel 2013)

Denetçi özenle ve iyi niyetle kanıtları objektif olarak toplamak ve değerlendirmek için muhasebe mesleğinin gerektirdiği bilgi, beceri ve yeteneğini kullanır. Denetçinin öz niteliği bilgi, beceri yetenekleridir. Denetim, bir kişi veya bir denetçi olarak yeterli teknik eğitim ve yeterliliğe sahip kişiler tarafından yapılır. Denetçinin düşünce yapısı, yönetimin ne dürüst olmadığını ne de sorgusuz dürüst olduğunu varsayar. Mesleki şüphesizlik uygulanırken denetçi yönetiminin dürüst olduğuna inanarak az sayıda kanıtlarla tatmin olmamalıdır. Denetçi varlıkların kötüye kullanımı ve hilenin mümkün olabileceğinin farkında olan düşünce yapısıyla denetimi yürütmelidir. Eylem yani eleştirel değerlendirme, denetim kanıtlarının yeterliliğini ve uygunluğunu incelemek için denetçinin denetim kanıtlarını objektif olarak toplaması ve değerlendirmesi gerekir. Mesleki şüphesizlik denetimin bütün sürecine uygulanmalıdır (Franzel 2013).

2.1. Denetimde Mesleki Şüphesizliğin Önemi

Denetimin amacı, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin yönetimin savlarıyla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili kullanıcılara iletmektir. Denetimin bu amacına ulaşabilmesi için, denetim sözleşmesinin imzalanmasından denetim raporunun hazırlanmasına kadar denetimin bütün aşamalarında denetçinin gerekli ölçüde mesleki şüphesizlikle hareket etmesi gerekmektedir. Mesleki şüphesizliğin denetimin bütün süreçlerine uygulanmasıyla denetimin kalitesi artırılır. Bu yüzden mesleki şüphesizlik denetimin bel kemiği niteliğindedir.

Denetimde mesleki şüphesizliğin uygulanmasının önemi son yıllarda giderek artmaktadır. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)'nin 1987-1997 yıllarını kapsayan çalışmasında denetimin 10 zayıflığı ortaya konulmaktadır. Bu zayıflıklar içerisinde üçüncü sırada denetçinin mesleki şüphesizliğini uygun düzeyde göstermemesi yer almaktadır ki bu da birinci sırada yer alan yeterli düzeyde denetim kanıtı toplanmasına etki etmektedir (Beasley ve diğerleri 1999, 4).

Mesleki şüphesizliğin öneminin artmasında etkili olan bir diğer unsur, işletme faaliyetlerinin karmaşıklaşması ve muhasebe standartlarının artarak devam etmesidir. İlke bazlı muhasebe standartları, gerçeğe uygun değer ölçüsünün kullanımının artması, sübjektif muhasebe ölçümleri ve tahminleri finansal tablolarda raporlanan önemli tutarların hesaplanması ve değerlerinin tahmin edilmesi büyük ölçüde yönetimin yargısını gerektirmektedir. Bu durumda denetçinin denetim yaparken mesleki şüphesizliğini daha çok ön plana çıkarması gerekmektedir (Glover ve Prawitt 2013, 2).

Denetimde mesleki şüphesizliğin önemli hale gelmesinin göstergelerinden bazıları şu şekilde sıralanabilir (Dalkılıç ve Oktay 2011, 64):

- Mesleki şüphecilik uluslararası denetim standartlarında yer almaktadır. Bu yüzden denetimin amacına ulaşabilmesi için denetçinin mesleki şüphecilik özelliğiyle hareket etmesi gerekmektedir.
- Uluslararası denetim firmaları denetim yaklaşımlarında mesleki şüphecilik kavramına yer vermektedir.
- Denetçi eğitimlerinde mesleki şüphecilik konusuna yer verilmektedir. Denetçinin mesleki şüpheciliğini arttırmak için eğitim programları düzenlenmektedir.
- Akademik ve mesleki literatürde mesleki şüphecilik ile ilgili çalışmalar yer almakta ve konunun önemi vurgulanmaktadır.

Mesleki şüpheciliğin, denetimin başlangıcı olan işin kabulünden denetimin son aşaması olan denetim raporunun hazırlanmasına kadar bütün sürece uygulanması gerektiği belirtilmişti. Böylelikle mesleki şüpheciliğe davranması denetçinin özellikle aşağıdaki kararlar hakkında uygun bir mesleki yargıya varmasını kolaylaştırır (IAASB 2012, 4):

- Uygulanan denetim yordamlarının kapsamı, zamanlaması ve niteliği.
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanıp toplanmadığı, Uluslararası Denetim Standartları'nın amaçlarına ulaşabilmesi için daha çok kanıt gerekliliği olup olmadığı.
- İşletmenin yürürlükteki finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasında yönetimin kararlarının değerlendirilmesi.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayalı sonuçların elde edilmesi, örneğin finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından yapılan tahminlerin uygunluğunun değerlendirilmesi.

2.2. Denetimde Mesleki Şüpheciliğin Özellikleri

Denetçinin denetim sürecinde uyguladığı mesleki şüpheciliğe denetçinin sahip olduğu kişisel özellikler etki eder. Her ne kadar bu özellikler verilen eğitimlerle sonradan artırılabilse de doğuştan sahip olunan özelliklerdir. Mesleki şüpheciliğin uygulanması eleştirel düşünmeyi gerektirir.

Denetçinin mesleki şüpheciliğinin karakteristik özellikleri şu şekilde ifade edilebilir (Hurt 2010, 152):

- Sorgulayıcı akıl
- Yargıyı erteleme
- Merak
- Kişiler arası anlayış
- Kendine güven
- Bağımsızlık

Mesleki şüphesizlik eleştirel düşünmenin bir sonucu olarak ortaya çıkar. Eleştirel düşünme, bir durumu analiz etmek ya da kanıtlanabilir sonuçları geliştirilebilmek için mantıklı bir şekilde değerlendirilen sonuçları sunan açık fikirli bir yaklaşımdır (KPMG 2014, 2). Eleştirel düşünme, kişinin düşünce sistemindeki yapıları usta bir şekilde yöneterek ve bu yapılara entelektüel standartlar getirerek düşünme yönteminin kalitesini arttıran bir süreçtir (www.criticalthinking.org).

Sorgulayıcı akıl: Şüphesizliğin önemli bir özelliğidir. Sorgulayıcı akıl bir bireyin merakı ve ilgisi ile ilgili bir tutumu ifade eder. Mesleki şüphesizliğin bir yönü de hiç şüphesiz yoktur ki sorgulayıcı bir akıldır. Mesleki şüphesizlik sorgulayıcı bir akıl içeren davranıştır (Hurt 2010, 152).

Sorgulayıcı bir akla sahip denetçilerin tutumu daha çok açıklama ve tanımlama amacına yönelik sürekli sorular sormak ve kanıtlar, gerekçeler ve sebepler talep etmektir. Denetçi denetim yargısına varmadan ya da sonuçları ortaya koymadan önce yeterli kanıt elde etmek için sorgulayıcı bir akıl benimser (Hussin ve Iskandar 2013, 13).

Yargıyı erteleme: Bilişsel açıya çıkarma gerekliliğine dayalı şüphesizliğin bir karakteristik özelliğidir. Bilişsel açıya çıkarma gerekliliği denetçinin denetim düşüncesine yargısına varmadan önce edinilen bilgi ve kanıtların yeterliliği ile ilgili tatmin olmasının bir ölçüsüdür. Yargının ertelenmesi, daha fazla doğrulama olmadan bir açıklamada bulunmamak, aceleci davranmayıp zamanında karar almaktır (Hussin ve Iskandar 2015, 70).

Eleştirel düşünme, karar vermeden önce karar verecek kişinin kendi fikrini keşfederek iki kere düşünmesi ve yargının ertelenmesini içeren şüphesizlikle eş anlamlıdır (Castro 2013, 45).

Merak: Mesleki şüphesizliğin bir başka özelliği bireyin araştırma arzusu olarak ifade edilen meraktır. Araştırmadaki amaç işteki belirsizlikleri azaltmak için ek bilgi elde etmektir. Belirsizlikler şüphesiz bir bireyin daha açık bilgi araştırmasına sebep olacaktır (Hussin ve Iskandar 2013, 13).

Merak ile sorgulayıcı bir akıl karakteristiği birbirinden farklıdır. Çünkü bilgi için araştırmada daha çok merak ve ilgi amacı varken, sorgulayıcı bir akılda inanmama ve şüphesiz hissi vardır (Hurt 2010, 53).

Kişiler arası anlayış: Daha önce bahsettiğimiz üç karakteristik denetçinin kanıtları değerlendirmesi ile ilgilidir. Fakat denetim kanıtlarını değerlendirmenin önemli bir yönü kanıt sağlayan bireylerin motivasyon ve dürüstlüğüne anlama ile ilgili olan kişiler arası anlayıştır. SAS (Denetim Standartlarına İlişkin Açıklamalar) 99'da müşterileri yanıltıcı kanıt sunmaya ya da hile yapmaya yönlendiren birçok mevcut teşvik ve fırsat tanımlar ve doğru iletişimin olasılığının daha az olmasının göz önüne alınmasını tavsiye eder (Hurt 2010, 154).

Özgüven: Kişinin kendi yeteneklerini, öz değer ve inanç duygularını ifade eder. Bu özelliğe sahip olan denetçiler denetim işini daha iyi yapar ve kendi bağımsız denetim yargısını oluşturur. Özgüvene

özelliğine sahip denetçiler müşterilerinin varsayımları ve kararlarına meydan okuma yeteneğine sahiptirler ve kendilerine sunulan kanıtlardan şüphe duyarlar. Özgüvene sahip denetçi işinde kararlıdır ve kendini diğerlerinin baskılarına karşı savunabilir. Sonuç olarak özgüven hileden dolayı finansal tablolarda varlıkların kötüye kullanım riskini azaltır (Hussin ve Iskandar 2013, 13).

Bağımsızlık: Bir denetçinin cesurca kararlarını değerlendirmesini, denetim fikrini oluşturmasını ve sürdürmesini ifade eder. Rotter (1996)'e göre denetim yargısının oluşmasında ve karar almada bireyleri etkileyen iç ve dış güçler vardır. Bağımsızlık, alınan her bir bilgi ve açıklamanın değerlendirilmesinde motivasyon ve kişilik özelliklerinin kapsamını açıklayan bir özelliktir (Hussin ve Iskandar 2015, 70).

3. DENETİM KALİTESİ VE DENETÇİNİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİ

3.1. Kalite ve Denetim Kalitesi

Denetim kalitesine ilişkin akademik araştırma ve meslek örgütlerinin yürüttüğü birçok çalışma mevcuttur. Ancak denetim kalitesinin ne olduğunu açıklayan açık ve basit bir tanım yasal düzenlemelerde veya standartlarda yer almamaktadır (Durukan ve Kapucugil İkiz 2007, 31).

DeAngelo denetim kalitesini “denetlenen firmanın muhasebe sistemindeki önemli hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin veya düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması olasılığı” şeklinde tanımlamaktadır (DeAngelo 1981, 86).

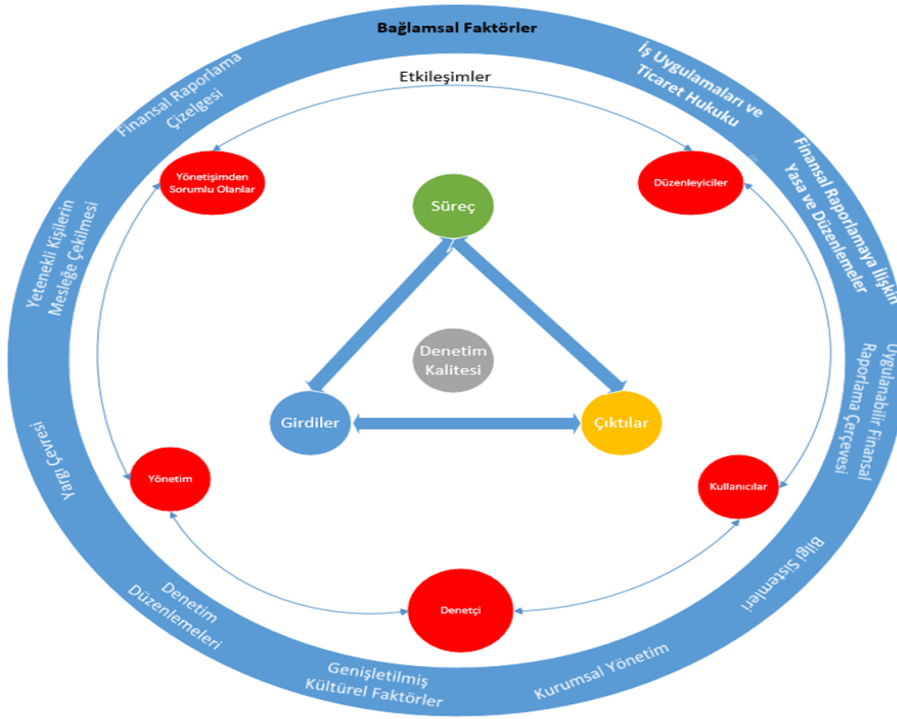
Kurumsal denetim kalitesinin 1980 yılından sonra önemi giderek artmıştır. ABD Sayıştay'ı (GAO) kurumsal denetim kalitesinin denetimin üçüncü alt standardı olduğunu ortaya koydu. Bu tespitten sonra muhasebe uzmanları, denetim kalitesini geliştirmek için kapsamlı önlemler almaya başlamışlardır (Lowensohn ve diğerleri 2007, 707).

Denetim kalitesi, denetim çalışması sonucunda oluşan yargının (denetim görüşünün) doğruluğu ve güvenilirliğinin derecesidir. Denetim kalitesi, “denetim hizmetinin denetimden beklenen amaca uygunluk derecesidir. Denetim hizmetinden beklenen amaç denetim çalışması sonucunda oluşan yargının doğru ve güvenilir olmasıdır” (Oktay 2013, 47).

3.2. Denetim Kalitesi İçin Çerçeve

2013 yılında IAASB tarafından denetimin kalitesinin çerçevesini belirleyen “Denetim Kalitesi İçin Çerçeve (A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality)” adlı bir rapor yayınlanmıştır ve 2014 yılında bu raporun kapsamı genişletilerek “Denetim Kalitesi İçin Çerçeve: Denetim Kalitesi İçin Bir Çevre Oluşturan Temel Faktörler” adlı bir rapor yayınlanmıştır. IAASB'nin amacı, yüksek kalitede denetim, güvence ve diğer ilgili standartları

belirleyerek ve uluslararası ve ulusal denetim ve güvence standartlarının yakınsamasını kolaylaştırarak kamu yararına hizmet etmektir. Denetim kalitesi için oluşturulan çerçeve beş kısımdan oluşmaktadır. Bunlar; girdi faktörleri, süreç faktörleri, çıktı faktörleri, temel etkileşim ve çevresel faktörlerdir (bağlamsal faktörler).



Şekil 2. Denetim Kalitesi İçin Çerçeve (IAASB 2014, 5)

Girdiler: Kaliteli bir denetimde denetçilerin uygun değer, etik ve davranışlar sergilemesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra denetçilerin denetim işinin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmaları ve denetim işini yapmak için kendilerine ayrılmış yeterli zamana sahip olmaları gerekmektedir. Denetim kalitesini etkileyen bu temel nitelikler aşağıda açıklanacağı gibi denetim işi seviyesinde, denetim firması seviyesinde ve ulusal seviyede uygulanmaktadır.

Süreç: Denetçiler tarafından sıkı bir denetim sürecinin gerçekleştirilmesini ve yasalara, yönetmeliklere ve geçerli standartlara uygun kalite kontrol yordamlarının uygulamasını içerir. Çerçevede süreç faktörleri de diğer faktörler gibi denetim işi, firma ve ulusal düzeyde ele alınmaktadır.

Çıktılar: Her bir paydaş, bir denetimden farklı çıktılar almaktadır. Bu çıktıların yararlılıkları ve zamanlamaları açısından değerlendirilmesi ve denetim kalitesinin bir yönü olarak görülmesi muhtemeldir. Bu çıktılar aynı zamanda denetim kalitesine ilişkin daha geniş bilgiler verebilmektedirler. Örneğin, denetim düzenleyicilerinin raporları, kontrol faaliyetlerinden hareketle tespit edilmiş olan zayıflıkları açıklamaktadır. Çıktılar denetim kalitesini doğrudan etkiler. Örneğin, iç

kontrollerin etkinliği gibi bir konuda spesifik bir raporlama yükümlülüğünün olması, o alanda daha sağlam bir çalışma sonucunu doğurabilir (IAASB 2014, 14).

Finansal raporlama arz (tedarik) zinciri içindeki temel etkileşimler: Tedarik zincirindeki her bir ayrı bağlantı, yüksek kaliteli finansal raporlamayı desteklemekte önemli rol oynamakla birlikte bağlantılar arasındaki ilişki veya etkileşimlerin denetim kalitesi üzerinde belirli bir etkisi olabilir. Tedarik zincirindeki katılımcıların biçimsel ve biçimsel olmayan iletişimlerini kapsayan bu etkileşimler yoluyla diğerlerinin davranış ve görüşleri etkilenebilir ve denetim kalitesinin gelişmesine katkı yapılı. Etkileşimlerin niteliği ve kapsamı, hem katılımcıların amaçları hem de etkileşimlerin hangi bağlamda gerçekleştiğinden etkilenir. Çerçeve de denetim kalitesiyle ilgili etkileşimler denetçi ile yönetim, yönetişimden sorumlu olanlar, kullanıcılar ve düzenleyici kurumlarla etkileşimler olarak dört başlıkta ele alınmaktadır (IAASB 2014, 19).

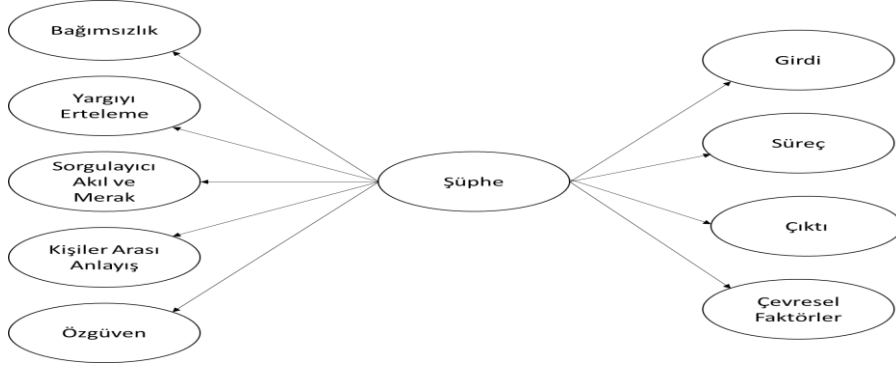
Çevresel faktörler (bağlamsal faktörler): Denetçiler, yeterli uygun denetim kanıtının en iyi nasıl elde edilebileceğini belirlerken bu faktörleri cevaplarlar. Denetimin kalitesine ilişkin bağlamsal faktörler; iş uygulamaları ve ticaret hukuku, finansal raporlamaya ilişkin yasa ve düzenlemeler, geçerli finansal raporlama çerçevesi, bilgi sistemleri, kurumsal yönetim, genişletilmiş kültürel faktörler, denetim düzenlemeleri (yönetmeliği), yargı çevresi, yetenekli kişilerin mesleğe çekilmesi ve finansal raporlama çizelgesidir (IAASB 2014, 26).

4. YÖNTEM

Çalışmanın bu bölümünde, denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisinin incelenmesi amacıyla yapılan araştırmaya ait bulgulara yer verilmiştir. Bu bölüm araştırma modelinin oluşturulmasıyla başlamaktadır. Daha sonraki aşamada bu modele ilişkin oluşturulan hipotezlere yer verilmiştir. Sonraki aşamalarda ise veri toplama yöntemi ve verilerin analizinde kullanılan istatistiksel teknikler açıklanmıştır.

4.1. Araştırma Modeli

Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisinin incelendiği bu çalışmada kullanılan ölçüm modeli, Kesitsel (İlişkisel) Tarama yöntemidir. Tarama modelinin bir türü olan bu yöntem, iki ya da daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi bu değişkenlere müdahale etmeden istatistiksel tekniklerle açıklamaya çalışır.



Şekil 3. Öngörülen Yapısal Eşitlik Modeli

Şekilde görüldüğü üzere çalışmada öngörülen modelde 9 tane gizil (latent) değişken söz konusudur. Sorgulayıcı akıl ve merak, bağımsızlık, yargıyı erteleme, özgüven ve kişiler arası anlayış mesleki şüpheciliğe ilişkin gizil değişkenlerdir. Girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörler ise denetim kalitesine ilişkin gizil değişkenlerdir. Her bir gizil değişken grubu kendi içinde gözlenen değişkenleri temsil eden ölçek maddeleriyle somutlaştırılmaktadır.

4.2. Hipotezler

Mevcut literatür incelenerek ve bazı çalışmalardan destek alınarak aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur. Bu hipotezlerle mesleki şüphecilik ile kalite arasındaki ilişkinin sorgulanması amaçlanmaktadır.

H₁: Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği arttıkça, denetim sürecine ilişkin girdinin kalitesi artar.

H₂: Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği arttıkça, denetim sürecinin kalitesi artar.

H₃: Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği arttıkça, denetim sürecinin çıktılarının kalitesi artar.

H₄ Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği arttıkça, çevresel faktörlerin denetim kalitesine etkisi artar.

4.3. Veri Toplama Tekniği ve Araçları

Zaman ve maliyet etkenlerinden dolayı evrenin tamamına ulaşmak yerine, bağımsız denetçileri temsilen örneklem üzerinde çalışılmıştır. Çalışmanın evreni Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'dan yetkilendirmesi olan ve bağımsız denetim yapan denetçilerdir. Fakat yetkilendirme alan kişilerin hepsi fiilen bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamaktadırlar. Bu yüzden fiilen bağımsız denetim yapan kişilerin sayılarını tespit edememekteyiz. Çalışmanın evrenine ilişkin net bir sayı söylenememektedir. Örneklem seçim yöntemi olarak kartopu örnekleme kullanılmıştır. Çalışmada kullanılan yapısal eşitlik modelindeki analizleri yapabilmek için belirli bir sayıya ihtiyaç vardır. Bu sayıya ilişkin olarak değişik kaynaklarda değişik rakamlar belirtilmektedir. Doğru bir biçimde belirlenmiş modeller ve çok

değişkenli normal dağılmış veri için yapılan benzetim çalışmaları sonucunda, makul örneklem büyüklüğünün 150 (Muthen ve Muthen 2002) veya 200 (Hoogland ve Boomsma 1998) olması gerektiği belirtilmiştir. Bugüne kadar 201 denetçiye sormaca formu doldurtularak, analizi yapabilmek için yeterli sayıya ulaşılmıştır.

Nicel araştırma için, toplam 56 ölçek maddesi ve 4 sosyo-demografik soruyu içinde barındıran bir yapıda hazırlanmıştır. Ölçek maddelerine katılımcıların yanıt verebilmesi amacıyla 5’li likert (Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle Katılıyorum) ölçeği kullanılmıştır. Sormaca formunun birinci bölümü çalışanların demografik özelliklerini belirlemek üzere cinsiyet, yaş, mesleki deneyim ve denetim mesleğindeki unvanı olmak üzere toplam 4 maddeden oluşmaktadır. Sormaca formunun ikinci bölümü, denetim kalite çerçevesinden hareketle oluşturulmuştur ve toplam 38 maddeden oluşmaktadır. Kaliteyi ölçmek için oluşturulan bu maddelere Sulaiman’ın (2011) ölçeğindeki sorulardan da eklemeler yapılmıştır. Bu bölümde; ilk 9 madde denetim sürecine ilişkin girdileri, sonraki 18 madde denetim sürecini, daha sonraki 6 madde denetim sürecinin çıktılarını ve son olarak 5 madde denetim sürecine etki eden çevresel faktörleri ifade etmektedir. Sormaca formunun üçüncü ve son bölümünde Hurtt, (2010) tarafından geliştirilmiş mesleki şüphencilik ölçeği Türkçeleştirilmiş, kapsam geçerliliği ve güvenilirliği uzmanlar tarafından test edilmiş ve bazı sorular ölçekten çıkartılmıştır. Bu bölümde toplam 18 madde vardır. Mesleki şüphencilik göstergeleri olan bağımsızlığa ilişkin 2 madde, yargıyı ertelemeye ilişkin 3 madde, kişiler arası anlayışa ilişkin 4 madde, özgüvene ilişkin 3 madde, sorgulayıcı akıl ve merakla ilişkin 6 madde vardır. Ayrıca denetçilere açık uçlu bir soru sorularak denetim kalitesine etki ettiğini düşündükleri unsurları açıklamaları istenmiştir.

4.4. Veri Analizi

Veri toplama aşaması tamamlandıktan sonra, veri girişleri aşamasına geçilmiştir. Veriler SPSS programına girilmiştir. Yanlış girilen verileri tespit etmek için kontroller yapılmış, analiz aşamasına geçilmiş ve analiz 197 form üzerinden gerçekleştirilmiştir.

Denetçinin mesleki şüphencilik denetim kalitesine etkisini inceleyebilmek için kullanılan verilerin analizinde Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) kullanılmıştır. Denetçilere uygulanan sormacalar, Mplus programı kullanılarak YEM üzerinden nicel analizle incelenmiştir. Program Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA) modelleme gerçekleştirmek için ortalama ve varyansa göre düzeltilmiş ağırlıklandırılmış en küçük kareler (Weighted Least Squares Mean-and Variance Adjusted-WLSMV) prosedürünün seçilmesine olanak sağlar. Bu çalışmada ölçekler için, sıralı kategorik veri kullanıldığı için ve veriler normal dağılmadığı için parametre tahminlerinde WLSMV tahmini kullanılmıştır. WLSMV, normal olarak dağılmış değişkenleri kabul etmeyen ve kategorik veya sıralı verileri modellemek için en iyi seçeneği sunan güçlü bir tahmin edicidir (Brown 2006).

5. BULGULAR VE YORUMLAR

Yapısal eşitlik modeli kurulmadan önce ilk olarak, analiz aşamasında SPSS paket programı kullanılarak örneklemin ve değişkenler arasındaki korelasyonun analiz için yeterli olup olmadığı test edilmiştir.

Örneklem büyüklüğünün yeterliliği için Kaiser Mayer Olkin (KMO) değerlerine bakılmıştır. Bu değer 0,5'in üzerinde olması gerekir ve 1'e ne kadar yakınsa örneklem faktör analizi için o kadar uygundur (Hair ve diğerleri 2006). Şüphesizlik ölçeğine ilişkin KMO değeri 0,82 ve kalite ölçeğine ilişkin KMO değeri ise 0,87'dir. KMO değerlerine göre örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu görülmüştür.

Değişkenler arasındaki korelasyonun yeterliliği için Barlett'in Küresellik test (Barlett's test of Sphericity-BTS) değerlerine bakılmıştır. Testin anlamlılık düzeyi p değeri <0,05 ise veri seti faktör analizi için uygundur. Şüphesizlik ölçeği için p değeri <0,001 ve aynı şekilde kalite ölçeği için p değeri <0,001 olarak bulunmuştur. Her iki ölçeğin de test sonucu anlamlılık düzeyleri %5'ten küçük olduğu için korelasyon matrisi birim matrisi değildir. Bir başka deyişle, korelasyon matrisindeki veriler birim matrisinden farklıdır ve söz konusu farklılık bu korelasyon matrisinden faktör çıkarılabileceği şeklinde yorumlanır.

Şüphesizlik ve kaliteye ilişkin faktörlerin her birinin açıkladığı varyans aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 1. Faktörler ile Açıklanan Varyans

Faktör Adı	Varyans (%)	Kümülatif (%)
Şüphesizlik Faktörleri		
Sorgulayıcı Akıl ve Merak	32,21	32,21
Özgüven	9,27	41,48
Yargıyı Erteleme	8,45	49,93
Bağımsızlık	7,86	57,80
Kişiler Arası Anlayış	6,77	64,58
Kalite Faktörleri		
Süreç	37,61	37,61
Girdi	8,63	46,24
Çevresel Faktörler	8,28	54,53
Çıktı	5,86	60,39

Beş boyutlu faktöriyel yapıya sahip olan şüphesizlik ölçeğinde sorgulayıcı akıl ve merak faktörü şüphesizlikteki değişimin %32,21'ini açıklamaktadır. Diğer faktörlere göre sorgulayıcı akıl ve merak boyutu şüphesizlikteki değişimi en yüksek düzeyde açıklayan varyansa sahiptir. Şüphesizlik ölçeğindeki tüm faktörler toplam varyansın %64,58'ini açıklamıştır.

Dört boyutlu faktöriyel yapıya sahip kalite ölçeğinde ise süreç faktörü diğer 3 faktöre göre kalite puanlarındaki değişimi en yüksek düzeyde açıklayan (%37,61) faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Kalite ölçeğindeki tüm faktörler toplam varyansın %60,39'unu açıklamıştır.

5.1. Doğrulayıcı Faktör Analizi

Araştırmanın ölçüm modeline yol analizi yapılmadan önce şüphecilik (sorgulayıcı akıl ve merak, bağımsızlık, yargıyı erteleme, özgüven ve kişiler arası anlayış) ve kaliteye (girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörler) ilişkin değişkenlerin geçerliliğinin yapısal yönünü belirlemek için ayrı ayrı DFA yapılarak model test edilmiş ve analiz sonuçları incelenerek modele yol analizi yapılmıştır.

Hurt'tın önerilen modelini değerlendirmek amacıyla DFA, Mplus programında yapılmıştır. Mplus, faktör analizi dâhil birçok analiz türünü birleştiren kapsamlı bir modelleme programıdır.

Hurt tarafından geliştirilmiş şüphecilik ölçeğinde sorgulayıcı akıl, merak, bağımsızlık, yargıyı erteleme, özgüven ve kişiler arası anlayış olmak üzere 6 faktör söz konusudur. Bu çalışma kapsamında şüphecilik ölçeği seçtiğimiz örneklem üzerinde test edilmiş, ölçekteki maddeler 5 faktör altında toplanmıştır. Sorgulayıcı akıl ve merak Hurt'tın çalışmasında ayrı ayrı değişkenler iken bu çalışmada sorgulayıcı akıl ve merak maddeleri tek faktör altında birleşmiştir. DFA'nın sonuçlarına göre yeterli faktör yüküne sahip olmayan ya da binişik faktör yüküne sahip olan bazı maddeler modelden çıkarılmıştır. İlk modelde 42. madde, ikinci modelde 43. ve 46. maddeler, üçüncü modelde ise 54. madde modelden çıkarılmıştır. Sonuçta 14 maddeyi içeren 5 faktörlü nihai modele ulaşılmıştır.

Tablo 2. Şüphecilik Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İndeksleri

Uyum indeksleri	Hesaplanan değer
X^2	140,254
sd	67
X^2 / sd	2,09
CFI	0,957
NNFI	0,952
RMSEA	0,074
SRMR	0,053

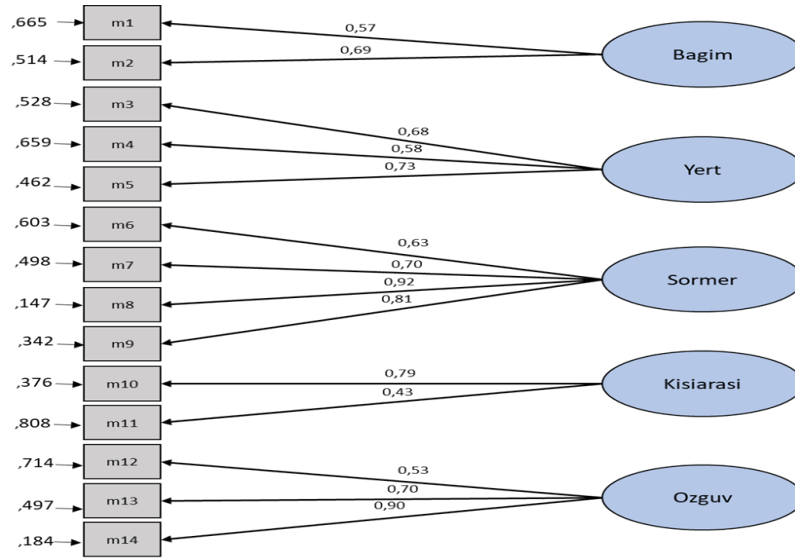
Tablo 2'deki değerlere göre, şüphecilik ölçeğinin iyi uyum değerlerine sahip kabul edilebilir bir model olduğu sonucuna ulaşılır. DFA sonucu elde edilen standartlaştırılmış tahmin değerleri (λ), t istatistik değerleri ve belirlilik katsayıları (R^2) Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3. Şüphesizlik Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Faktörler	λ	t- değeri	R^2	Açıklanan Varyans
Bağımsızlık				
m1	0,579	7,717	0,335	0,638
m2	0,697	8,128	0,486	
Yargıyı erteleme				
m3	0,687	13,325	0,472	0,668
m4	0,584	9,475	0,341	
m5	0,733	14,726	0,538	
Sorgulayıcı akıl ve merak				
m6	0,630	13,024	0,397	0,768
m7	0,709	16,166	0,502	
m8	0,923	34,392	0,853	
m9	0,811	27,611	0,658	
Kişiler arası anlayış				
m10	0,790	8,276	0,624	0,614
m11	0,438	6,267	0,192	
Özgüven				
m12	0,535	10,543	0,286	0,715
m13	0,709	17,438	0,503	
m14	0,903	29,355	0,816	

Tablo 3'te görülen, tüm ilişki katsayılarının t istatistik değerleri ($t > 1,96$) 0,05 alfa düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Bağımsızlık faktöründeki değişimin %48,6'sı 2. madde (m2) ve %33,5'i m1 tarafından açıklanmaktadır. Yargıyı erteleme faktöründeki değişim en çok m5 (%53,8) ve en az m4 (%34,1) tarafından açıklanmaktadır. Sorgulayıcı akıl ve merak faktöründeki değişim en çok m8 (%85,3) ve en az m6 (%39,7) tarafından açıklanmaktadır. Kişiler arası anlayış faktörünün varyansı m10 tarafından %62,4 oranında ve m11 tarafından ise %19,2 oranında açıklanmaktadır. Özgüven faktöründeki değişim en çok m14 (%81,6) ve en az m12 (%28,6) tarafından açıklanmaktadır. Bağımsızlık şüphesizlikteki değişimin %63,8'ini, yargıyı erteleme %66,8'ini, sorgulayıcı akıl ve merak %76,8'ini, kişiler arası anlayış %61,4'ünü ve özgüven %71,5'ini açıklamaktadır.

Gözlenen 14 madde ve 5 faktörlü şüphesizlik ölçeğinin doğrulayıcı faktör analizi sonucu elde edilen yol diyagramı Şekil 4'te verilmektedir.



Şekil 4. Şüphencilik Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Yol Diyagramı

Şekil 4'teki yol diyagramındaki elipsler gizil değişkenleri, kareler ise gözlenen değişkenleri ifade etmektedir. Bağımsızlık, yargıyı erteleme, sorgulayıcı akıl ve merak, kişiler arası anlayış ve özgüven gizil değişkenleri gözlenen değişkenler aracılığıyla ölçülmüştür.

Faktör gruplarının güvenilirliği için bileşik güvenilirlik (composite reliability) değerlerine bakılmıştır. Bileşik güvenilirlik değeri faktörler içerisindeki gözlenen değişkenlere ilişkin ifadelerin, kendi içerisinde güvenilir ve geçerli olduğunu ve iç tutarlılığını açıklamaktadır.

Güvenilirlik, ölçmek istediğimiz ölçüm enstrümanı ile her zaman aynı sonucu alıp alamayacağımıza ilişkindir. Güvenilirliğin bileşenlerinden biri iç tutarlılıktır. İç tutarlılık; temsil edicilik, duyarlılık ve istikrarlılıktır.

$$CR = \frac{(\sum \lambda_i)^2}{(\sum \lambda_i)^2 + (\sum \epsilon_i)}$$

Hata varyansı ise standardize edilmiş faktör yükü temel alınarak aşağıdaki şekilde hesaplanır.

$$\epsilon_i = 1 - \lambda_i^2$$

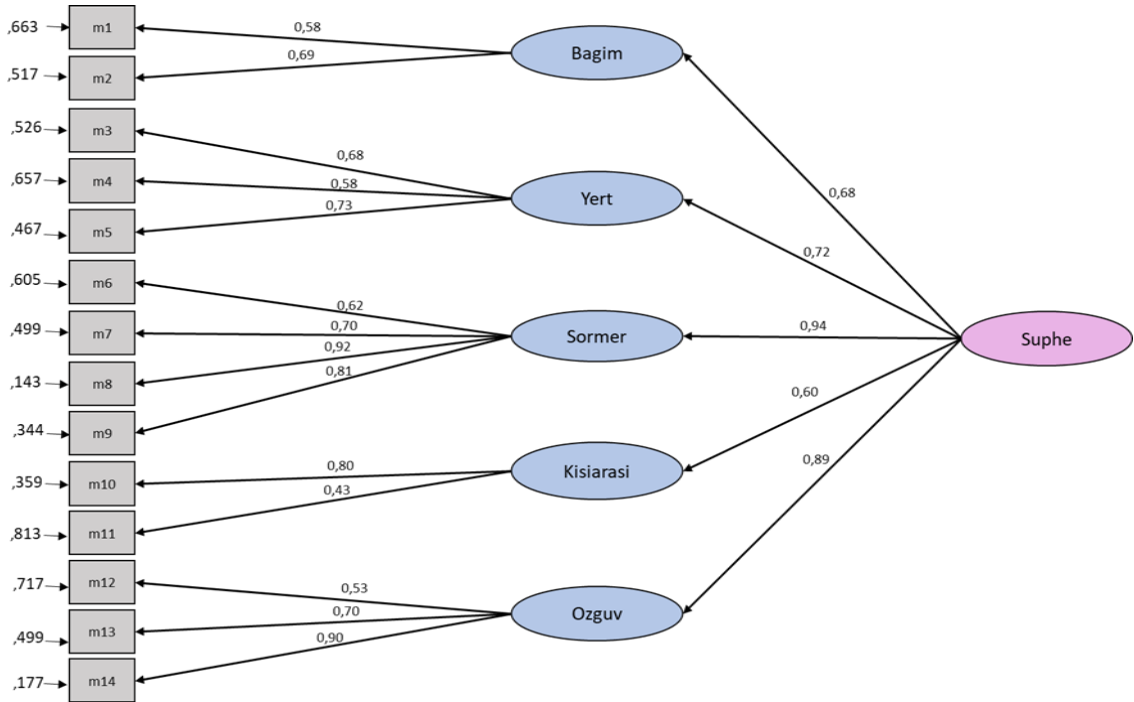
Tablo 4. Şüphencilik Faktörleri Güvenilirlik Puanları

Faktör Adı	Bileşik Güvenilirlik
Şüphencilik Faktörleri	
Sorgulayıcı Akıl ve Merak	0,856
Özgüven	0,791
Yargıyı Erteleme	0,773
Bağımsızlık	0,579
Kişiler Arası Anlayış	0,565
Şüphencilik	0,884

Tablo 4'te görüldüğü gibi şüphencilik ile ilgili toplam bileşik güvenilirlik değerleri 0,80'nin üstündedir. Bu demek oluyor ki şüphencilik ölçeği güvenilir bir ölçektir. Şüphencilik ölçeğindeki

faktörlere ilişkin bileşik güvenilirlik puanları 0,56-0,86 arasında değişmektedir. Şüphesizliğe ilişkin değişkenler içerisinde yer alan kişiler arası anlayış ve bağımsızlık değişkenlerinin bileşik güvenilirlik değerleri diğer faktörlere göre düşük çıkmıştır. Bunun nedeni, kişiler arası anlayış ve bağımsızlık faktörünün madde sayısının 2 olmasıdır. Faktörlere ilişkin madde sayısı arttıkça bileşik güvenilirlik değeri artmaktadır. Hurtt'ın şüphesizlik ölçeğindeki her bir faktöre ilişkin madde sayısı 5 ve 6 arasında değişmektedir. Çalışmada uzman görüşleri alınarak madde sayısının azaltılması söz konusu faktörlerin bileşik güvenilirlik değerinin düşmesine neden olduğu düşünülmektedir.

Bağımsızlık, yargıyı erteleme, sorgulayıcı akıl ve merak, kişiler arası anlayış ve özgüven daha üst düzeyde bir yapı olan “şüphesizlik” gizil değişkeninin birer bileşeni durumundadır. Şüphesizliğe ilişkin alt bileşenlerin şüphesizlik faktörü altında toplandığı ikinci düzey doğrulayıcı faktör analizi sonucu elde edilen yol diyagramı Şekil 5'te verilmektedir.



Şekil 5. Şüphesizlik İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Yol Diyagramı

İkinci düzey doğrulayıcı faktör analizi yapılmasıyla elde edilen sonuçlar Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5. Şüphesizlik ile İlgili İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Değişkenler	λ	t-değeri	R^2
Şüphesizlik → Bağımsızlık	0,688	9,045	0,473
Şüphesizlik → Yargıyı erteleme	0,725	13,197	0,525
Şüphesizlik → Sorgulayıcı akıl ve merak	0,941	28,042	0,886
Şüphesizlik → Kişiler arası anlayış	0,602	6,752	0,362
Şüphesizlik → Özgüven	0,894	20,423	0,800

Şekil 5 ve Tablo 5’te görüldüğü gibi, şüphecilik gizil değişkeni en çok sorgulayıcı akıl ve merak değişkeni ve özgüven değişkeni ile ilişkilidir. Değişim, en çok sorgulayıcı akıl ve merak tarafından % 88,6; en az kişiler arası anlayış tarafından %36,2 açıklanmaktadır.

İkinci düzey DFA analizi sonucunda modele ilişkin uyum indeksleri Tablo 7’de sunulmuştur. DFA sonucunda modelde ki-kare değeri (X^2) 157,492; serbestlik derecesi (sd) 72; X^2 / sd oranı 2,18; Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (CFI) değeri 0,950; Normlaştırılmamış Uyum İndeksi (NNFI) değeri 0,957; Yaklaşık Hataların Ortalama karekök (RMSEA) değeri 0,078; Standartlaştırılmış Hata Kareleri Ortalamasının Karekök (SRMR) değeri 0,058’dir.

Tablo 6. Şüphecilik ile İlgili İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İndeksleri

Uyum indeksleri	Hesaplanan değer
X^2	157,492
sd	72
X^2 / sd	2,18
CFI	0,950
NNFI	0,957
RMSEA	0,078
SRMR	0,058

Tablo 6’daki değerler yorumlandığında modelin iyi uyum değerlerine sahip kabul edilebilir bir model olduğu sonucuna ulaşılır.

Şüpheciliğe ilişkin DFA analizi yapılarak model değerlendirildikten sonraki aşamada kaliteye ilişkin DFA yine Mplus programı kullanılarak yapılmıştır. IAASB tarafından yayınlanan denetim kalitesine ilişkin çerçeveden hareketle hazırlanan ölçeğe Sulaiman’ın çalışmasındaki sorulardan da eklemeler yapılmıştır. Kaliteye ilişkin ölçek 4 faktörden ve 38 maddeden oluşmaktadır. Bu faktörler girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörlerdir. DFA sonuçlarına göre yeterli faktör yüküne sahip olmayan ya da binişik faktör yüküne sahip olan bazı maddeler modelden çıkarılmıştır. İlk modelde 6., 7. ve 8. maddeler, ikinci modelde 15 ve 16. madde, üçüncü modelde 28., 29. ve 30. madde modelden çıkarılmıştır. Sonuçta 23 maddeyi içeren 4 faktörden oluşan uygun bir modele ulaşılmıştır. DFA sonucunda 23 maddeye ilişkin modelde ki-kare değeri (X^2) 475, 399; serbestlik derecesi (sd) 224; X^2 / sd oranı 2,12; Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (CFI) değeri 0,959; Normlaştırılmamış Uyum İndeksi (NNFI) değeri 0,954; Yaklaşık Hataların ortalama karekök (RMSEA) değeri 0,075; Standartlaştırılmış Hata Kareleri Ortalamasının Karekök (SRMR) değeri 0,063’tür.

Tablo 7. Kalite ile İlgili Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum İndeksleri

Uyum indeksleri	Hesaplanan değer
X^2	486,877
sd	224
X^2 / sd	2,12
CFI	0,959
NNFI	0,954
RMSEA	0,075
SRMR	0,063

Tablo 7'deki değerler yorumlandığında modelin iyi uyum değerlerine sahip kabul edilebilir bir model olduğu sonucuna ulaşılır.

Kalite ölçeğinin DFA sonucu elde edilen standartlaştırılmış tahmin değerleri, t istatistik değerleri ve belirlilik katsayıları Tablo 8'de verilmiştir.

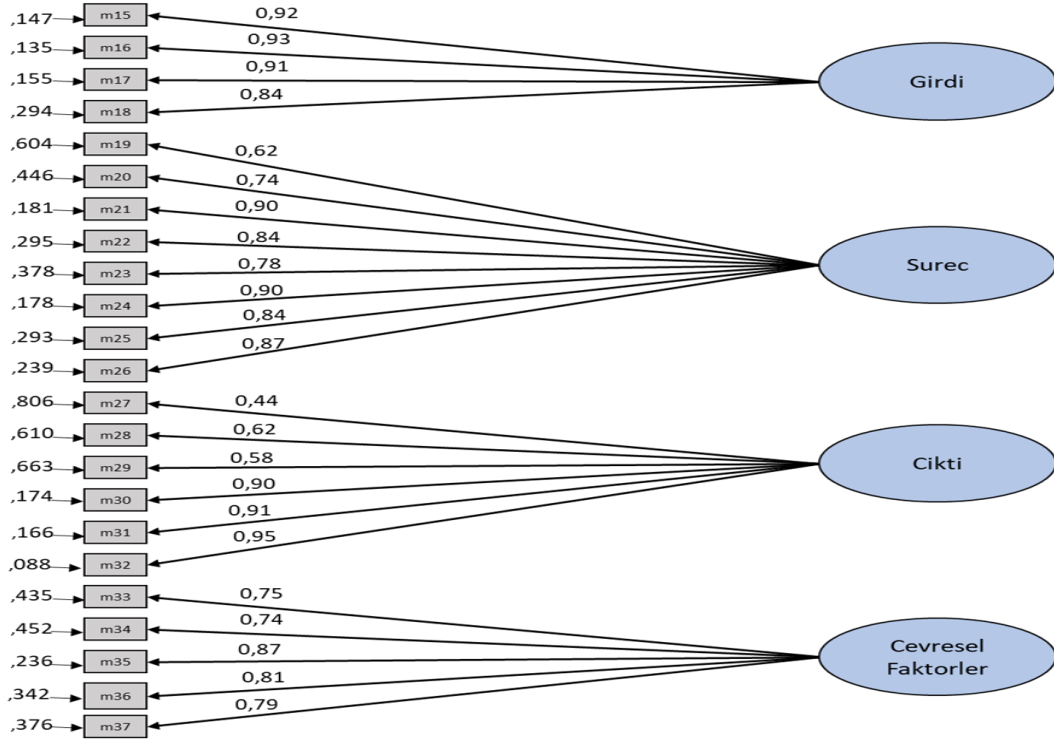
Tablo 8. Kalite ile İlgili Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Faktörler	λ	t- değeri	R^2	Açıklanan Varyans
Girdi				
m15	0,924	34,792	0,853	0,902
m16	0,930	34,799	0,865	
m17	0,916	37,895	0,845	
m18	0,840	17,946	0,706	
Süreç				
m19	0,629	13,141	0,396	0,816
m20	0,744	16,454	0,554	
m21	0,905	40,611	0,819	
m22	0,840	27,099	0,705	
m23	0,789	19,780	0,622	
m24	0,907	33,008	0,822	
m25	0,841	32,375	0,707	
m26	0,873	26,536	0,761	
Çıktı				
m27	0,441	7,344	0,194	0,737
m28	0,624	12,783	0,390	
m29	0,581	10,293	0,337	
m30	0,909	40,864	0,826	
m31	0,913	37,793	0,834	
m32	0,955	44,890	0,912	
Çevresel Faktörler				
m33	0,751	14,921	0,565	0,793
m34	0,741	17,223	0,548	
m35	0,874	19,301	0,764	
m36	0,811	19,286	0,658	
m37	0,790	17,450	0,624	

Tablo 8'de görülen tüm ilişki katsayılarının t istatistik değerleri ($t > 1,96$) 0,05 alfa düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Girdi faktöründeki değişim en çok m16 (%86,5) ve en az m18 (%70,6) tarafından açıklanmaktadır. Süreç faktöründeki değişim en çok m24 (%82,2) ve en az m19 (%39,6) tarafından açıklanmaktadır. Çıktı faktöründeki değişim en çok m32 (%91,2) ve en az m27 (%19,4)

tarafından açıklanmaktadır. Çevresel faktörler faktöründeki değişim en çok m35 (%76,4) ve en az m34 (%54,8) tarafından açıklanmaktadır. Girdi kalitedeki değişimin %90,2'sini, süreç %81,6'sını, çıktı %73,7'sini ve çevresel faktörler %79,3'ünü açıklamaktadır.

Gözlenen 23 madde ve 4 faktörlü kalite ölçeğinin doğrulayıcı faktör analizi sonucu elde edilen yol diyagramı Şekil 6'da verilmektedir.



Şekil 6. Kalite ile İlgili Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Yol Diyagramı

Şekil 6'daki yol diyagramındaki elipsler gizil değişkenleri, kareler ise gözlenen değişkenleri ifade etmektedir. Girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörler gizil değişkenleri gözlenen değişkenler aracılığıyla ölçülmüştür.

Kalite ölçeğine ilişkin faktörlerin güvenilirlik değerleri 9'da sunulmuştur.

Tablo 9. Kalite Faktörleri Güvenilirlik Puanları

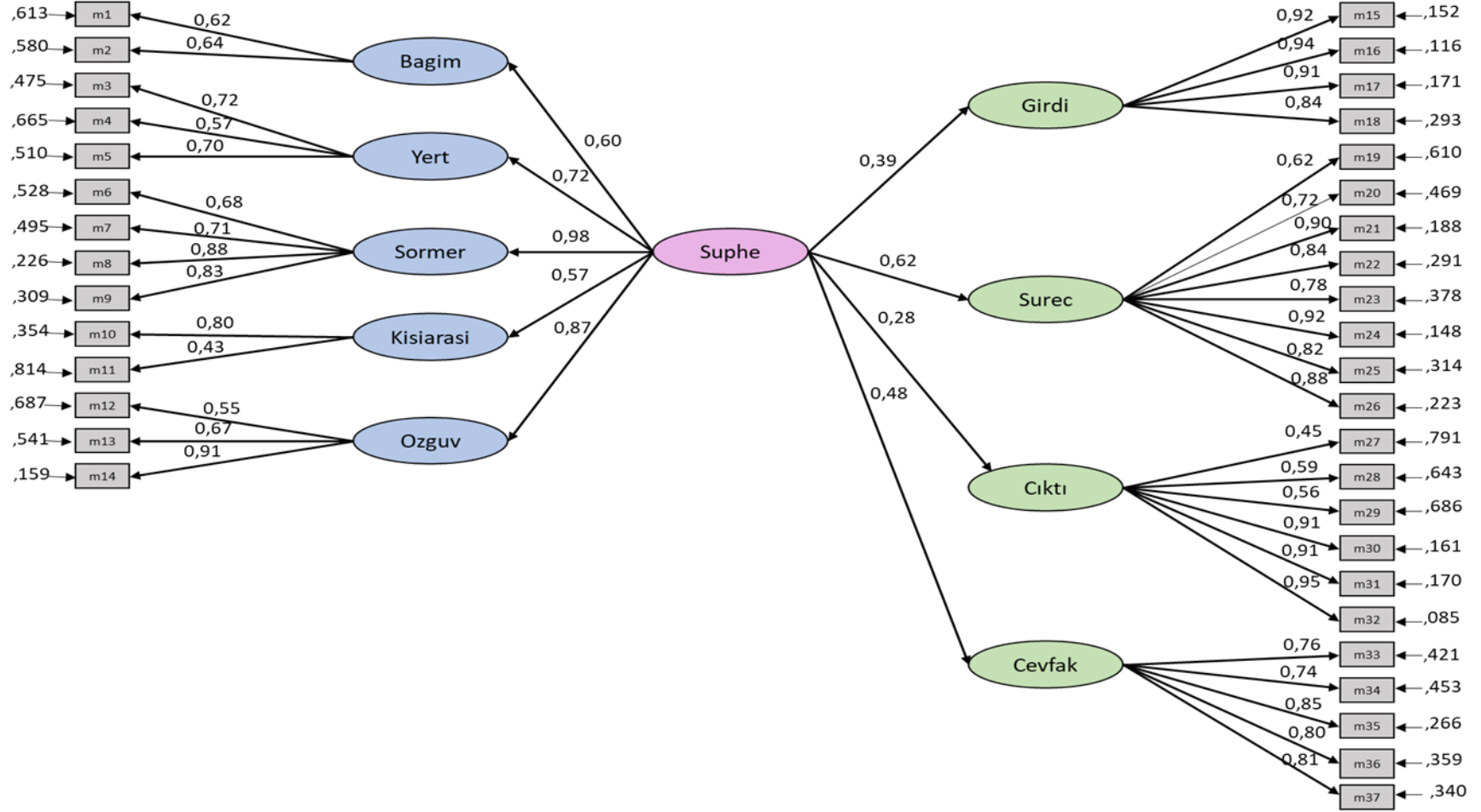
Kalite Faktörleri	Güvenilirlik Puanı
Girdi	0,947
Süreç	0,942
Çıktı	0,886
Çevresel Faktörler	0,895
Kalite	0,980

Tablo 9'da görüldüğü gibi kaliteye ilişkin toplam bileşik güvenilirlik değerleri 0,80'nin üstündedir. Bu demek oluyor ki kalite ölçeği güvenilir bir ölçektir. Kalite ölçeğindeki faktörlere ilişkin bileşik güvenilirlik puanları 0,89-0,94 arasında değişmektedir.

5.2. Yapısal Eşitlik Modelinin Oluşturulması

Şüphesizlik ve kaliteye ilişkin DFA sonucu ölçüm modeli doğrulandıktan sonra sıra yapısal eşitlik modelinin oluşturulmasına, yol analizine gelmiştir. Çalışmada ele alınan değişkenler arasındaki ilişkilerin yönünün belirlenmesi ve hipotezlerin oluşturulmasından sonra yapısal eşitlik modeli kurulur.

Araştırma modelinde yer alan gözlenen değişkenler ile Mplus programında yapılan yapısal eşitlik modeli sonucu ki-kare (X^2) değeri 901,995; serbestlik derecesi (sd) 614; Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (CFI) değeri 0,960; Normlaştırılmamış Uyum İndeksi (NNFI) değeri 0,956; Yaklaşık Hataların Ortalama Karekök (RMSEA) değeri 0.049 ve Standartlaştırılmış Hata Kareleri Ortalamasının Karekök (SRMR) değeri 0,062'dir. Bu değerler incelendiğinde; X^2 / sd oranı (1,46) değeri ve RMSEA değerine bağlı olarak bu modelin kabul edilebilir bir model olduğu sonucuna ulaşılır. Analiz sonucunda elde edilen yapısal eşitlik modelinin yol diyagramı Şekil 7'de verilmektedir.



Şekil 7. Yapısal Eşitlik Modeli

Yapısal eşitlik modeline ilişkin uyum indeksleri Tablo 10’da sunulmuştur.

Tablo 10. Yapısal Eşitlik Modeline İlişkin Uyum İndeksleri

Uyum indeksleri	Hesaplanan değer
X^2	901,995
sd	614
X^2 / sd	1,46
CFI	0,960
NNFI	0,956
RMSEA	0,049
SRMR	0,062

Tablo 10’deki değerler yorumlandığında modelin iyi uyum değerlerine sahip bir model olduğu sonucuna ulaşılır. Yapısal eşitlik modeli sonucu elde edilen standartlaştırılmış tahmin değerleri ve t istatistik değerleri Tablo 11’de verilmiştir.

Tablo 11. Yapısal Modele İlişkin Sonuçlar

Yapısal İlişkiler	Std. β	t-değeri	SONUÇ
Şüphe → Girdi	0,391	5,422	H ₁ kabul
Şüphe → Süreç	0,622	13,141	H ₂ kabul
Şüphe → Çıktı	0,280	4,135	H ₃ kabul
Şüphe → Çevresel Faktörler	0,484	8,258	H ₄ kabul

Tablo 11’de tüm ilişki katsayılarının t istatistik değerleri ($t > 1,96$) 0,05 alpha düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır. Yapısal ilişkiler yorumlandığında, şüphe ile girdi arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Bu ilişki; mesleki şüphesizlikteki bir birimlik artışın girdinin kalitesinde 0,39 birimlik bir artışa neden olacağını ifade etmektedir. Şüphe ile süreç arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Bu ilişki; mesleki şüphesizlikteki bir birimlik artışın sürecin kalitesinde 0,62 birimlik bir artışa neden olacağını ifade etmektedir. Bir diğer yorum, şüphe ile çıktı arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Bu ilişki; mesleki şüphesizlikteki bir birimlik artışın çıktının kalitesinde 0,28 birimlik bir artışa neden olacağını ifade etmektedir. Son olarak, şüphe ile çevresel faktörler arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Bu ilişki; mesleki şüphesizlikteki bir birimlik artışın çevresel faktörlerin denetimin kalitesinde 0,48 birimlik bir artışa neden olacağını ifade etmektedir. Bu sonuçlardan hareketle H₁, H₂, H₃ ve H₄ hipotezleri kabul edilmekte ve doğrulanmaktadır.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerin yayınlamış olduğu finansal tablolardan hareketle karar alan finansal tablo kullanıcıları doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgilerin kendilerine sunulmasını isterler. Denetim, finansal tablo kullanıcılarına finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olduğuna ilişkin güvence sağlar. Denetimin kullanıcılarına bu bilgileri sunması ise, etkin işleyen bir denetim

süreci sayesinde olur. Ancak son dönemde yaşanan denetim skandalları, denetimin sağlamış olduğu güvenceye gölge düşürmüş ve denetim kalitesi kavramını gündeme getirmiştir.

Denetim kalitesi kavramıyla birlikte denetim kalitesini sağlayan ölçütler, denetim kalitesini etkileyen faktörler, denetim kalitesi göstergeleri ve denetim kalite çerçevesi üzerine çalışmalar yapılmıştır. Denetim kalitesinin sağlanmasında mesleki şüpheciliğin önemli bir unsur olduğunu ortaya koyan birçok çalışma da mevcuttur. Bu çalışmada denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi yapısal eşitlik modeli ile analiz edilmiştir.

Bu çalışmada kullanılan veriler, Kamu Gözetim Kurumu (KGGK)'dan yetkilendirmesi olan ve fiilen bağımsız denetim yapan denetçilerden sormaca formu yoluyla elde edilmiştir. Öncelikli olarak şüphecilik ve kalite kavramlarına yönelik ölçüm modelleri oluşturulmuştur. Bu amaçla, her bir kavrama ilişkin, sormaca formundaki ifadeler doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizi ile şüphecilik ve kalite kavramlarını açıklayan alt boyutlar ve bu boyutlardaki ifadeler belirlenmiştir. Buna göre şüphecilik; sorgulayıcı akıl ve merak, yargıyı erteleme, özgüven, bağımsızlık ve kişiler arası anlayış olmak üzere beş alt boyutta açıklanmıştır. Literatürde öngörülen modelde şüphecilik altı alt boyut ile açıklanmışken bu çalışmada beş boyutla açıklanmıştır. Öngörülen modelde sorgulayıcı akıl ve merak ayrı ayrı boyutlardır. Kalite; girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörler olmak üzere dört alt boyutta açıklanmıştır. Sonraki aşamada, yapısal eşitlik modeli oluşturulmuş ve hipotezler test edilmiştir.

Modelin analizi sonucunda, şüpheciliğe ilişkin faktörlerden (Tablo 3'de görüldüğü gibi), bağımsızlık faktöründeki değişim, m2 (Başkalarının beni ikna etmesi kolaydır) %48,6; m1 (Genellikle başkalarının açıklamalarını üzerinde çok düşünmeden kabul ederim) tarafından %33,5 açıklanmaktadır. Yargıyı erteleme faktöründeki değişim, en çok m5 (Mevcut enformasyonun tümünü gözden geçirene kadar karar vermektan hoşlanmam) %53,8; en az m4 (Karar verirken zaman harcarım) tarafından %34,1 açıklanmaktadır. Sorgulayıcı akıl ve merak faktöründeki değişim, en çok m8 (Bilgiyi araştırmayı seviyorum) %85,3; en az m6 (Yeni bilgiler keşfetmek eğlencelidir) tarafından %39,7 açıklanmaktadır. Kişiler arası anlayış faktöründeki değişim, m10 (Diğer insanların davranışlarının nedenini anlamak isterim) %62,4; m11 (İnsanların yaptıkları eylemler ve bunları neden yaptıkları ilginçtir) tarafından %19,2 açıklanmaktadır. Özgüven faktöründeki değişim, en çok m14 (Kendime güvenim var) %81,6; en az m12 (Kendimle barışığım) tarafından %28,6 açıklanmaktadır. Kaliteye ilişkin faktörlerden (Tablo 8'de görüldüğü gibi) girdi faktöründeki değişim, en çok m16 (Denetçi, denetim için gerekli olan etik ve değerlere uygun hareket etmelidir) %86,5; en az m18 (Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları sergileyebilmek için eğitim almalıdır) tarafından %70,6 açıklanmaktadır. Süreç faktöründeki değişim, en çok m24 (Denetçi, uygun denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtları elde etmelidir) %82,2; en az m19 (Denetim

zamanında tamamlanmalıdır) tarafından %39,6 açıklanmaktadır. Çıktı faktöründeki değişim, en çok m32 (Denetçi, yönetişimden sorumlu olanlar ile etkin bir iletişim sürdürmelidir) %91,2; en az m27 (Denetlenen işletme ile çalışılan yıl sayısı denetim kalitesi için önemlidir) tarafından %19,4 açıklanmaktadır. Çevresel faktörler faktöründeki değişim, en çok m35 (Denetim firmasının kurumsal yönetim anlayışının güçlü olması denetim kalitesi için önemlidir) %76,4; en az m34 (Yetenekli kişilerin mesleğe çekilmesi denetim kalitesi için önemlidir) tarafından %54,8 açıklanmaktadır. Şüphencilik ve kaliteye ilişkin modelin analizi sonucunda; şüphe ile girdi arasında pozitif yönlü, şüphe ile süreç arasında pozitif yönlü, şüphe ile çıktı arasında pozitif yönlü ve şüphe ile çevresel faktörler arasında pozitif yönlü istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla bu sonuçlara bağlı olarak H1, H2, H3 ve H4 hipotezleri kabul edilmekte ve doğrulanmaktadır. Ayrıca, mesleki şüphencilikteki bir birimlik artışın girdinin kalitesinde 0,39 birimlik bir artışa neden olacağını, mesleki şüphencilikteki bir birimlik artışın sürecin kalitesinde 0,62 birimlik bir artışa neden olacağını, mesleki şüphencilikteki bir birimlik artışın çıktının kalitesinde 0,28 birimlik bir artışa neden olacağını ve mesleki şüphencilikteki bir birimlik artışın çevresel faktörlerin denetimin kalitesinde 0,48 birimlik bir artışa neden olacağını ifade etmektedir.

Çalışmadan elde edilen sonuçlar dikkate alındığında; denetim kalitesinin artırılması için, denetçinin bireysel düzeyde, denetim ekibi düzeyinde, denetim firması düzeyinde ve ulusal düzeyde uyguladığı mesleki şüphencilik arttırılmalıdır. Bunun sağlanabilmesi için denetçilere mesleki şüphencilik eğitimleri verilmelidir.

Bireysel düzeyde denetçilerin mesleki şüphenciliklerini arttırmak için; denetçilere mesleki bilgi ve becerilerini sürdürebilmesi ve geliştirebilmesi için eğitimlerin verilmesi, müşteri işletmenin içinde bulunduğu sektörün anlaşılması ve özellikli sektör konuları için eğitim verilmesi, bireysel düzeyde performans değerlendirme ve teşvikleri sıralama, yargı sürecinin iyi uygulanması ve sorunların genel çerçevesinin belirlenmesi gerekmektedir. Denetim ekibi düzeyinde denetçilerin mesleki şüphenciliklerini arttırmak için; ekip liderinin diğerlerinin katılımıyla planlama yapması, hileye ilişkin beyin fırtınası toplantıları yapma, iç kalite performansını incelemek için programlar hazırlama, ekip içerisinde aşağıdan yukarıya konsültasyon kültürünü oluşturma, etik ve uyum konusunda destek hatları oluşturma, ekip kalite kontrolünü inceleme ve iç denetim programları oluşturma, denetçilerin ekip içerisinde uygun görevlere atanması ve iç denetimde, inceleme sürecinde ve iş başında eğitimde özellikle şüphencilik üzerinde odaklanması ve grup düşüncesinden kaçınmak için grup kararı almak gerekmektedir.

Denetim firması düzeyinde mesleki şüphenciliklerini arttırmak için; denetim firmasının yönetim tarzı ve konsültasyon kültürünün olması, denetim firmasının bağımsızlığını korumayı amaçlayan yönetim düzenlemeleri olması, mesleki yeterlilik, dikkat ve özen gibi özelliklerin değerlendirme ve ödül

sistemiyle geliştirilmesi, mesleki şüphencilik destekleyen ve geliştiren yargı sürecinin olması, mesleki şüphencilik temelini oluşturan yargı sürecinde eğitim, mesleki yargıyı geliştiren eğitimlerin yanı sıra temel ve uzmanlık bilgisi edindirilmesi, koçluk ve iş yerinde eğitim verme, mesleki şüphencilik gelişmesini sağlama, mesleki şüphencilik uygulanmasını geliştirmek için araçlar, örnekler ve teknoloji kullanılması gerekmektedir.

Ulusal düzeyde mesleki şüphencilik arttırmak için; güncel konular ve yeni muhasebe, denetim ve düzenlemelere ilişkin gereklilikler hakkında denetçilerin bilgilerini güncellemesi için düzenlemelerin olması, eğitim gerekliliklerinin ortaya çıkarılması ve bunlar için gerekli kaynağın sağlanması, uygun nitelikleri olan kişileri mesleğe özendirme ve tutmaya yönelik iyi konumlandırma gerekmektedir.

Bu çalışmanın sonuçları, ileride yapılacak olan benzer konulardaki çalışmalara katkı sağlaması, denetçinin mesleki şüphencilik ve denetim kalitesi gibi soyut kavramların ölçümlenebilirliği açısından önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- Beasley, M.S, J.V. Carcello ve D.R. Hermanson. 2001. "Top 10 Audit Deficiencies, Journal of Accountancy", April 2001.
- Brown, T.H. 2006. Confirmatory Factor Analysis for Applied Research, New York, Guilford.
- Castro, G.S. 2013. "Internal Auditors Skepticism in Detecting Fraud: A Quantitative Study", Minneapolis, Capella University.
- CAQ. 2010. Detering and Detecting Financial Reporting Fraud: A Platform for Action", <http://www.thecaq.org/docs/reports-and-publications/detering-and-detecting-financial-reporting-fraud-a-platform-for-action.pdf?sfvrsn=0> (Erişim Tarihi: 10.06.2016).
- Cevizci, A. 1999. Felsefe Terimleri Sözlüğü, Paradigma Yayınları, İstanbul.
- Cevizci, A. 2010. Felsefeye Giriş. Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Dalkılıç, F. ve S. Oktay. 2011. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphencilik. Mali Çözüm Dergisi, 103.
- DeAngelo, L.E. 1981. "Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, 3(3).
- Durukan, B. ve A. Kapucugil İkiz. 2007. "Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller", Mali Çözüm Dergisi, 82.

- Franzel, J.M. 2013. "Auditor Objectivity and Skepticism – What's Next?" Public Companies Oversight Board: Speeches and Statements. American Accounting Association Annual Meeting: Anaheim CA.
- Glover, S.M. ve D.F. Prawitt. 2013. "Enhancing Auditor Professional Skepticism" <http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf> (Erişimin Tarihi: 05.12.2017).
- Hair, J.B., C. William, B.J. Babin, R.H. Anderson ve R.L. Tatham. 2006. *Multivariate Data Analysis*, Pearson University Press, New Jersey.
- Hoogland, J.J. ve A. Boomsma. 1998. "Robustness Studies in Covariance Structure Modeling: an Overview and A Meta-Analysis", *Sociological Methods and Research*, 26.
- Hurt, K., M. Eining ve D. Plumpsee. 2003. "Professional Skepticism: A Model with Implications for Practice and Education", Working paper.
- Hurt, K. 2010. "Development of A Scale to Measure Professional Skepticism", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1).
- Hussin, S.A. ve T.M. Iskandar. 2013. "Exploratory Factor Analysis on Hurt's Professional Skepticism Scale: A Malaysian Perspective", *Asian Journal of Accounting and Governance*, 4.
- Hussin, S.A. ve T.M. Iskandar. 2015. "Re-Validation of Professional Skepticism Traits", *Procedia Economics and Finance*, 28.
- Hüsmüllü, Ö.F. 2010. Felsefe kırıntıları-şüphesizlik.<http://blog.milliyet.com.tr> (Erişimin Tarihi: 10.13.2017).
- IAASB. 2012. "Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements Staff Questions and Answers".
- IAASB. 2014. "A Framework for Audit Quality: Key Elements That Create an Environment for Audit Quality".
- KPMG. 2014. *Transforming Internal Audit Through Critical Thinking*.
- Lowensohn, S., L.E. Johnson, R.J. Elder ve S.P. Davies. 2007. Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fees in The Local Government Audit Market. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26.
- Muthen, L.K. ve B.O. Muthen. 2017. *Mplus Statistical Analysis With Latent Variables User's Guide*, CA, Los Angeles.
- Oktay, S. 2013. Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları*, 27(100).

PCAOB. 2012. Staff Audit Practice Alert No 10 Maintaining And Applying Professional Skepticism in Audits. <http://pcaobus.org>. (Erişimin Tarihi: 12.10.2017).

Sulaiman, N.A. 2011. “Audit Quality İn Practice: A Study Of Perceptions Of Auditors, Audit Committee Members And Quality Inspectors”, Manchester Business School, Faculty of Humanities.

www.criticalthinking.org (Erişim Tarihi: 12.10.2015).

www.felsefe.gen.tr (Erişim Tarihi: 16.12.2015).