



Araştırma Makalesi / Research Article

**DENETİM KALİTESİ ÜZERİNDE MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİN ROLÜ:
GAZİANTEP İLİNDE BİR UYGULAMA**

Ali KESTANE¹

Öz

Ekonominin küresel hale gelmesi ile birlikte işletmelerin, kurum ve kuruluşların gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerinin yapısı, içeriği ve yönü teknoloji tabanlı bir evrime dönüşmüş ve denetim faaliyetleri de söz konusu durumdan kendisine düşen payı almıştır. Gerçekleştirilen faaliyetlerin kapsamının genişlemesi ile denetlenmesi sorunları ortaya çıkmış olup denetim faaliyetlerinin kalitesi sorgulanmaya başlanmış; genişleyen işlem hacmi karşısında denetçinin mesleki şüphecilik rolünün önemi ortaya çıkmıştır. Buradan hareketle bu çalışmada; Türkiye’de Gaziantep ilinde 2020 yılı itibariyle faaliyet gösteren denetçilerin gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde mesleki şüphecilik rollerine yönelik tutumlarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda anket yardımı ile elde edilen veriler “SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) 22.0” programına aktarılarak uygun analizler yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda; denetçilerin denetim kalitesi üzerinde mesleki şüphecilik rollerine ilişkin yaş, eğitim ve sahip oldukları pozisyonların etkili olduğu fakat cinsiyet durumlarının herhangi bir etkiye sahip olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca gelecekte denetim kalitesinin artırılması ve denetçilerin kendilerini geliştirmeleri konusunda alınması gereken önlemlere ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Denetim Kalitesi, Denetçi, Mesleki Şüphecilik

JEL Kodları: M40, M41, M42

**THE ROLE OF PROFESSIONAL SKEPTICISM ON AUDIT QUALITY:
A PRACTICE IN GAZİANTEP**

Abstract

With the globalization of the economy, the structure, content and direction of the activities of businesses, institutions and organizations have turned into a technology-based evolution. Audit activities also took its share from this situation. With the expansion of the scope of the activities carried out, the problems of supervision have emerged. The quality of the audit activities has begun to be questioned. The importance of the auditor's professional skepticism role has emerged in the face of the expanding transaction volume. In this study, its aimed to determine the effect of professional skepticism of auditors on audit quality that who operating in the province of Gaziantep at Turkey. In the study, the data obtained with the help of the questionnaire were transferred to the "SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) 22.0" program and appropriate analyzes were made. As a result of the study; It has been determined that the professional skepticism roles of the auditors are influenced by their age, education and positions, but their gender status does not have any effect. In addition, suggestions were made regarding the measures to be taken in order to increase the audit quality in the future and for the auditors to improve themselves.

Keywords: Audit, Quality, Auditor, Professional Skepticism

JEL Codes: M40, M41, M42

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Kilis 7 Aralık Üniversitesi, I.I.B.F., İşletme Bölümü, alikestane@kilis.edu.tr,
ORCID 0000-0002-7049-0354

Başvuru Tarihi (Received): 01.11.2020 **Kabul Tarihi** (Accepted): 28.04.2021

Giriş

İş dünyasında yaşanan muhasebe ve denetim skandalları işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirme biçimleri derinden etkilemiştir. Dolayısıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin kontrol altına alınarak etkin bir denetim mekanizmasının kurulması vazgeçilmez bir hale gelmiştir. Bu bağlamda işletmelerin, kurum ve kuruluşların faaliyetleri sonucunda bilgi kullanıcılarına, düzenleyici ve denetleyici otoritelere ve toplumun diğer kesimlerine yönelik üretmiş oldukları bilgilerin kalitesi işletmelerin varlıklarını sürdürmelerinde hayati bir rol kazanmıştır.

İşletmeler tarafından üretilen bilgilerin doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir ve hesap verebilir olması bakımından bağımsız bir denetim mekanizmasının kurulması denetim faaliyetlerinin kalitesi konusunu gündeme getirmiş (Oktay, 2013: 47); denetçilerin bahsedilen kaliteyi sağlayabilmesi bakımından ise çeşitli yönlerden birçok unsur öne çıkmıştır. Bu noktada kullanılan ileri teknoloji ürünleri, denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kendine yer bulmuştur. Dolayısıyla denetçilerin mesleki şüphecilik eylemlerinin uygulamadaki karşılığı değişime uğramıştır. (Glover ve Prawitt, 2013: 2). İşletmecilik faaliyetlerinde artan teknoloji kullanımı ile birlikte denetçilerin teknolojik denetim araçlarına ihtiyacı öne çıkmış ve mesleki şüphecilik eylemlerinin denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde rolü merak konusu olmuştur. Çalışmada; denetim kalitesi üzerinde denetçilerin mesleki şüpheciliğinin rolünün belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın amacı kapsamında çalışma iki ana bölümden oluşturulmuştur; birinci bölümde denetim kalitesi ve mesleki şüphecilik üzerine yapılan literatürdeki çalışmalardan bahsedilmiş, ikinci bölümde ise çalışmanın uygulama kısmına yer verilmiştir.

1. Literatürde Yapılan Çalışmalar

Denetim kalitesi ve mesleki şüphecilik konularına yönelik ulusal ve uluslararası literatürde farklı alanlarda birçok çalışmaya rastlanılmaktadır. Fakat Türkçe literatüründe bahsedilen konuların bütünlük bir şekilde ele alınmış olduğu çalışmaların sığ olduğu görülmüş ve buradan hareketle çalışmanın teması kapsamında önemli kabul edilen çalışmalardan bazıları aşağıda açıklanmaktadır.

Lamba ve arkadaşları (2020) denetçi bağımsızlığı ve etiğinin mesleki şüphecilik bağlamında denetim kalitesine etkisini araştırmış oldukları çalışmada, denetçi bağımsızlığının mesleki şüpheciliği doğrudan etkilediği ve denetim kalitesine pozitif yönde değer kattığı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca denetçi etiğinin denetim kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını belirtmişlerdir. Erdoğan ve Azgın (2019) denetim kalitesi üzerinde denetçilerin mesleki şüphecilik eylemlerinin etkisini araştırmış oldukları çalışmada; denetçilerin mesleki şüpheciliği ile denetim kalitesi arasında pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı bir etki yarattığını tespit etmiştir. Söz konusu durum denetçilerin uygun ölçüde ve yerinde sergilemiş oldukları mesleki şüphecilik tutumlarının, denetim faaliyetlerinin kalitesini artırdığı anlamına gelmektedir. Karahan ve Çukacı (2019) bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine etkisini araştırmış oldukları çalışmada; i) denetçilerin özgüvenleri ile hareket etmelerinin, ii) bireyler arası uzlaşma yeteneklerinin ve iii) karar verme yeteneklerinin denetim kalitesi üzerinde pozitif yönde etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir. Buna karşılık denetçilerin merak algılarının denetim kalitesini üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını belirtmişlerdir. Göçmen (2018) bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği üzerine yapmış olduğu çalışmada, mesleki şüphecilik boyutlarından bilgi arayışı bağlamında kadınların, karar verme yeteneği bağlamında ise erkeklerinin algılarının daha yüksek olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca denetçilerin mesleki şüphecilikleri kapsamında özgüven ve bilgi arayışının birbirlerini olumlu yönde etkilediğini de vurgulamıştır. Yılmaz (2018) bağımsız denetimde mesleki şüphecilik düzeylerinin ölçülmesine yönelik yapmış olduğu çalışmada, yeminli mali müşavirlerin mesleki şüphecilik düzeylerinin diğer denetçilerden anlamlı bir farklılık gösterdiğini tespit etmiştir. Ayrıca daha yüksek yaşa sahip olan denetçilerin, daha düşük yaşa sahip olan denetçilere kıyasla mesleki

şüphencilik düzeylerinin yüksek olduğunu belirtmiştir. Habbe (2014), denetçilerin mesleki şüphencilik tutumları ile denetim kalitesi ilişkisi üzerinde gerçekleştirmiş olduğu çalışmada; denetimde kaliteden bahsedebilmek bakımından profesyonel denetçilerin istihdam edilmesi gerektiğini vurgulamış, denetçilerin bağımsız ve mesleki şüphe ile hareket etmeleri sonucunda iş tatmininin artabileceği ve hataların minimuma indirgenerek denetim kalitesinin artırılacağı ve sonucunda ise kamu güveninin tesis edilebileceğini belirtmiştir.

Tayyar ve arkadaşları (2020) mesleki şüphencilik ve etik değerler ilişkisi üzerine mali müşavirler bağlamında gerçekleştirmiş oldukları çalışmada, mesleki şüphencilik etik değer üzerinde doğrusal yönlü bir etkiye sahip olduğunu tespit etmiştir. Khaligova (2018) denetçilerin mesleki şüphencilik ile hileli finansal raporlama ilişki üzerinde gerçekleştirmiş olduğu çalışmada, denetim çalışmalarının bütün aşamalarında denetçilerin mesleki şüphe ile hareket ettiklerini ve mesleki şüphencilik denetim faaliyetlerine kilit bir role sahip olup deneyim gerektirdiği sonucuna ulaşmıştır. Ciolek (2017), denetçilerin mesleki şüphencilik tutumlarının özelliklerini ortaya çıkarmak üzere gerçekleştirmiş olduğu çalışmada; sorgulayıcı zihin, bilgi arayışı, yargının ertelenmesi, kişilerarası anlayış, özerklik ve benlik saygısı gibi değişkenleri ortaya koymuştur. Çalışma sonucunda denetçilerin mesleki şüphencilik tutumları ile karmaşık durumları tespit edebilecekleri kanısına ulaşmıştır. Dimitrova ve Sorova (2016), denetçilerin mesleki şüphencilik tutumu ile hareket etmelerini engel olan tehditleri araştırmış oldukları çalışmaları sonucunda; konu ile ilgili olan sorumlu yönetim kurullarının, düzenleyici ve denetleyici otoritelerin mesleki şüphencilik konusu üzerine eğilmeleri ve uygulamada standart getirmeleri gerektiğini vurgulayarak tehditlerin minimum düzeye indirilebileceğini belirtmiştir. Royae, Nezhad ve Azinfar (2013), denetçilerin mesleki şüphencilik tutumları ile mesleki yargıları arasındaki ilişkiyi araştırmış oldukları çalışmalarında; karar verme ile mesleki şüphencilik arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bu noktada denetçinin mesleki şüphe tutumu ile doğru karar verebilme noktasında karakteristik özelliğinin kilit rol taşıdığını belirtmişlerdir.

Atıcı (2020) denetçi rotasyonunun denetim kalitesine etkisini araştırmış olduğu çalışmada, sorumlu ortak baş denetçinin gönüllü rotasyonunun denetim kalitesini artırdığını tespit etmiştir. Yan ve Xie (2016), Şangay Menkul Kıymetler Borsası ile Shenzhen Menkul Kıymetler Borsasında hisseleri işlem gören işletmelerde denetim kalitesi üzerinde denetçilerin iş streslerinin etkisini araştırmış ve çalışmalarının sonucunda; denetçilerin iş streslerinin karakteristik özelliklerine göre farklılık gösterebileceğini vurgulamışlardır. Edirin, Marcella ve Edesiri (2015), denetim kalitesi ile kurumsal yönetim ve finansal performans arasındaki ilişkiyi incelemiş oldukları çalışmalarında; kurumsal yönetim anlayışının denetim kalitesini olumlu yönde etkileyebileceği ve dolaylı olarak finansal performansın artabileceği sonucuna ulaşmışlardır. Suseno (2013), denetim ücretleri ile denetçi bağımsızlığının denetim kalitesi üzerindeki etkisi araştırmış olduğu çalışmada; denetçilerin bağımsız hareket etmelerinin denetim kalitesini artırılacağı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca, denetçinin beklentisini dikkate alarak uygun ücret üzerinden anlaşılması ile denetçinin bağımsızlığının sağlanabileceğini önermiştir. Suyono (2012), denetim kalitesini etkileyen unsurlar üzerinde yapmış olduğu çalışmada; finansal sorumluluğun denetim denetçinin bağımsızlık kriterine göre denetim kalitesi üzerinde daha fazla bir öneme ve etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır.

2. Yöntem ve Uygulama

Çalışmanın bu bölümünde; araştırmanın amacı ve önemi, kapsamı ve kısıtı, verilerin elde edilmesi ve analizi ile ulaşılan bulgulara yer verilmekte olup aşağıda ayrıntılı bir biçimde açıklanmaktadır.

2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmada Gaziantep ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin gerçekleştirmiş oldukları denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde mesleki şüphencilik eylemlerinin rolünün belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın amacı doğrultusunda; i) denetçilerin mesleki şüphencilik eylemlerine

ilişkin görüşlerinin araştırılması, ii) gelecekte denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırılması, iii) işletmelerde ortaya çıkan yolsuzlukların önüne geçilmesi, iv) muhasebe ve denetim skandallarının minimum düzeye düşürülmesi bakımından çalışma ayrı bir öneme sahiptir.

2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtı

Araştırma, Gaziantep ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetçileri kapsamaktadır. Ancak doğru, tutarlı ve güvenilir bilgilerin elde edilmesi ve sonuçlarının doğru bir şekilde yorumlanabilmesi açısından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen denetçiler araştırmada önemli bir kısıt olarak kabul edilmiştir.

2.3. Verilerin Elde Edilmesi ve Analizi

Araştırmada verilerin toplanmasında anket yöntemi benimsenmiştir. Anket uygulamasının yapılabilmesi bakımından Kilis 7 Aralık Üniversitesi Etik Kurulu'dan (08.09.2020 tarihli ve 2020/24 sayılı) izin alınmıştır. Veriler 10.09.2020 – 27.09.2020 tarihlerinde anket tekniği ile denetçilerden elde edilmiştir. Uygulanan anketlerin içeriğinin oluşturulmasında daha önce güvenilirliği (mesleki şüphecilik ölçeği, Cronbach $\alpha = 0,88$; kalite ölçeği, Cronbach $\alpha = 0,94$) kanıtlanmış çalışmadan (Azgün, 2018) yararlanılmıştır. Oluşturulan anket formu 55 ifade ve 3 gruptan oluşturulmuştur. Her bir ifade 1'den 5'e kadar kodlanmış ve katılma dereceleri **“Kesinlikle Katılmıyorum”, “Katılmıyorum”, “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”, “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum”** şeklindedir. Birinci grupta; denetçilerin denetim kalitesine ilişkin görüşlerinin belirlenmesine yönelik 33 ifade yer almaktadır. İkinci grup ifadelerde, denetçilerin mesleki şüphecilik eylemlerine ilişkin 18 ifade bulunmakta ve son olarak üçüncü grupta ise katılımcıların demografik ve betimsel özelliklerin belirlenmesine yönelik; cevaplayanın pozisyonu, yaşı, cinsiyeti ve eğitim durumuna ilişkin ifadeler yer almaktadır. Anketlerden elde edilen veriler toplanarak düzenlenmiş ve araştırmanın amacına ve niteliğine uygun olarak gözden geçirilerek kodlanmıştır. Gaziantep ilinde araştırmanın yapıldığı dönemde 132 bağımsız denetçinin aktif görevde olduğu tespit edilmiştir. Uygulamanın gerçekleştirilmesinde bağımsız denetçilerin belirli bir kısmına erişim güçlüğü yaşanmasından dolayı 90 adet anket formu dağıtılmış ve elde edilen 78 adet anket formundan 67 tanesi değerlendirmeye uygun görülmüştür. Denetçilerden elde edilen anket adedinin, araştırma kapsamında değerlendirilen denetçi sayısının önemli bir kısmını temsil etmesi bu araştırmanın genellenebilirliğini göstermektedir. Elde edilen veriler, “Microsoft Excel 2016” programında kodlanarak “SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) 22.0” programına aktarılmış olup bu programda uygun analizler yapılmış ve (*güvenirlilik analizi, tanımlayıcı istatistikler, frekans dağılımı, parametrik olmayan varyans analizi; Kruskal Wallis H testi ve Mann-Whitney U testi*) ve sonuçlar düzenlenerek değerlendirilmiştir.

Çeşitli çalışmalarda istatistiksel testlerin uygulanabilmesi bazı varsayımların sağlanmasına bağlı olduğu karşımıza çıkmaktadır; söz konusu varsayımların en önemlisi olarak ilgilenilen dağılımın normal dağılıma uygun olması olarak kabul edilmektedir. Uygulamada pek çok durumda verilerin normal dağılım sergileyen bir anakütleden geldiği varsayılmakta olup bu durumun sebebi ise doğa ve insan davranışlarının genel olarak normal dağılıma uydurulması çabası olduğu görülmektedir (Özdamar, 2013: 103). Bu bağlamda parametrik testlerin uygulanabilmesi bakımından; geçerlilik testleri sonucunda normal dağılım göstermemiş bir veri setinin olması durumunda ya da normal dağılım varsayımı kullanılmak istenmiyorsa, parametrik olmayan testler kullanılabilir (Baş, 2019: 96). Parametrik olmayan testlerin uygulanabilmesi açısından ise verilerin, bağımsız ve tesadüfi olarak elde edilmesi, sıralayıcı ya da sınıflayıcı ölçekle ölçülmesi ve normal dağılım özelliği göstermemesi yeterli kabul edilmektedir (Karagöz, 2010: 19). Verilerin kolayda örnekleme olarak seçildiği bu çalışmada; verilerin normal dağılıma sahip olup olmadığı test edilmiş ve verilerin normal dağılıma sahip olmamasından dolayı iki grubun karşılaştırılmasında parametrik olmayan T Testi (*Mann-Whitney U*) ikiden fazla grubun karşılaştırılmasında

parametrik olmayan varyans analizi (*Kruskal Wallis H testi*) ve tercih edilmiştir. (Eymen, 2007: 117).

2.4. Bulgular ve Değerlendirme

Araştırmanın bu bölümünde, (i) katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin ulaşılan bilgiler; (ii) denetim kalitesi üzerinde denetçilerin mesleki şüphencilik rolüne yönelik ifadelerine ilişkin ortalama (standart sapma) değerlerine ilişkin sonuçlar ile; (iii) frekans analizi sonuçları, (iv) *Kruskal Wallis H testi* ve (v) *Mann-Whitney U testi sonuçları* özetlenerek yorumlanmaktadır.

Araştırmada anket tekniği ile elde edilen verilerinin güvenilir olup olmadığını belirlemek için güvenilirlik analizi yapılmıştır. Bu analiz sonucu elde edilen Cranbach's Alpha'nın (güvenilirlik katsayı değeri- α) 0,80-1,00 arası çıkması durumunda, örneklemden elde edilen verilerin yüksek derecede güvenilir olduğu anlamına gelmektedir (Yıldız ve Uzunsakal, 2018: 19). Bu çalışmada ise tüm katılımcıların yer aldığı veriler için güvenilirlik analizi yapılmış ve α değeri 0,874 çıkmıştır. Elde edilen sonuç çalışmanın yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 1: Denetçilerin Demografik Özellikleri

Açıklama		Sayı	Yüzde (%)	Açıklama		Sayı	Yüzde (%)
Pozisyon	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	7	10,4	Yaş	18-25 Yaş Arası	-	-
					26-30 Yaş Arası	2	3
					31-36 Yaş Arası	13	19,4
					37-42 Yaş Arası	4	6
	Yeminli Mali Müşavir	60	89,6		43 Yaş ve Üzeri	48	71,6
Toplam		67	100	Toplam		67	100
Eğitim	Lisans	61	91	Cinsiyet	Bayan	10	14,9
	Yüksek Lisans	6	9		Erkek	57	85,1
	Toplam		67		100	Toplam	

Tablo 1 incelendiğinde, araştırmaya katılan denetçilerin pozisyonlarının büyük bir çoğunluğunun yeminli mali müşavirlerden oluştuğu görülmektedir. Denetçilerin yaşları çoğunlukla 43 yaş ve üzeri (%71,6) aralığında olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılanların 10 (%14,9) kişisi bayan ve 57 (%85,1) kişisi erkektir. Denetçilerin eğitim durumu ise; lisans 61 (%91,0) kişi ve yüksek lisans 6 (%9,0) kişi şeklinde dağılmıştır.

Tablo 2: Denetim Kalitesi Üzerinde Denetçilerin Mesleki Şüpheciliğinin Rolü

Açıklamalar ve İfadeler		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
		1	5	1	5
Denetçilerin en düşük (1) ve en yüksek (5) katılım göstergeleri					
İfade 1 (A1)	Denetçi, denetim için gerekli olan bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalıdır.	-	-	58	%86,6
İfade 2 (A2)	Denetçi, denetim için gerekli olan etik ve değerlere uygun hareket etmelidir.	-	-	57	%85,1
İfade 3 (A3)	Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları (mesleki dikkat ve özen) sergilemelidir.	-	-	58	%86,6
İfade 4 (A4)	Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları sergileyebilmek için eğitim almalıdır.	-	-	51	%76,1
İfade 5 (A5)	Denetçi, denetim yaptığı sektör hakkında uzmanlık seviyesinde bilgi sahibi olmalıdır.	-	-	46	%68,7
İfade 6 (A6)	Denetçi ortaklarının iş yükü fazla olmamalıdır.	1	%1,15	23	%34,3
İfade 7 (A7)	Denetçi, zaman baskısı içinde olmamalıdır.	-	-	33	%47,3
İfade 8 (A8)	Denetçi, teknik açıdan istenen becerilere sahip olmalıdır.	-	-	51	%76,1
İfade 9 (A9)	Denetçi, bağımsız olmalıdır.	-	-	51	%76,1
İfade 10 (A10)	Denetim zamanında tamamlanmalıdır.	-	-	49	%73,1
İfade 11 (A11)	Denetim, denetim standartlarına uygun olarak yürütülmelidir.	-	-	45	%67,2
İfade 12 (A12)	Denetim, etik standartlara uygun olarak yürütülmelidir.	-	-	45	%67,2
İfade 13 (A13)	Denetim, kalite kontrol standartlarına uygun olarak yürütülmelidir.	-	-	52	%77,6
İfade 14 (A14)	Denetçi, işletmenin iç kontrolünü ve çevresini iyi anlamalıdır.	-	-	44	%65,7
İfade 15 (A15)	Denetçi, müşterisine denetim ücreti karşılığında iyi bir değer sağlamalıdır.	4	%6	29	%43,3
İfade 16 (A16)	Denetim, öncelikle müşterilerin finansal tablolarına ilişkin risk değerlendirmesine dayanmalıdır.	3	%4,5	31	%46,3
İfade 17 (A17)	Denetim uygun bir planlama çerçevesinde yürütülmelidir.	-	-	51	%76,1
İfade 18 (A18)	Denetimde önemlilik düzeyleri doğru belirlenmelidir.	-	-	43	%64,2
İfade 19 (A19)	Denetimde uygun temsilde ve büyüklükte örneklem belirlenmelidir.	1	%2	46	%68,7
İfade 20 (A20)	Denetçi, dış doğrulama taleplerine verilen yanıtlardan şüphe duyduğunda alternatif denetim yordamlarını uygulamalıdır.	1	%2	47	%70,1
İfade 21 (A21)	Denetçi, uygun denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun kanıtları elde etmelidir.	-	-	47	%70,1
İfade 22 (A22)	Denetçi, denetlenen işletmenin yönetiminin savlarını gerekli ölçüde sorgulamalıdır.	-	-	41	%61,2
İfade 23 (A23)	Denetçi, tamamlanan denetim dosyalarında gerekli ölçüde belgelendirme yapmalıdır.	-	-	48	%71,6
İfade 24 (A24)	Denetlenen işletme ile çalışılan süre (yıl olarak) denetim kalitesi için önemlidir.	-	-	42	%62,7
İfade 25 (A25)	Daha fazla tahmin ve yargı gerektiren muhasebe standartları, teknik uzmanlık ihtiyacını artırmıştır.	1	%1,5	47	%70,1
İfade 26 (A26)	Denetimin gerçekleştirilmesinde yapılan iş, denetim tamamlanmadan önce gözden geçirilmelidir.	-	-	51	%76,1
İfade 27 (A27)	Denetimi gözden geçiren kişi(ler) sürecin uygunluğunu değerlendirmelidir.	-	-	47	%70,1
İfade 28 (A28)	Denetçi, finansal tablolar hakkında her zaman doğru bir görüş bildirmelidir.	1	%1,5	53	%79,1
İfade 29 (A29)	Denetim, müşteri tarafından değerlendirilmelidir.	3	%4,5	29	%43,3
İfade 30 (A30)	Denetim, müşteri beklentilerini karşılamalıdır.	6	%9	21	%41,8
İfade 31 (A31)	Denetçi, denetlenen işletmenin yönetimi ile etkin bir iletişim sürdürmelidir.	1	%1,5	33	%49,3
İfade 32 (A32)	Denetçi, denetim komitesi ile etkin bir iletişim sürdürmelidir.	-	-	40	%59,7
İfade 33 (A33)	Denetçi, yönetişimden sorumlu olanlarla etkin bir iletişim sürdürmelidir.	-	-	38	%56,7
İfade 34 (B1)	Genellikle başkalarının açıklamalarını üzerinde çok düşünmeden kabul ederim.	40	%59,7	10	%14,9
İfade 35 (B2)	Kendimle barışığım.	2	%3	46	%68,7
İfade 36 (B3)	Daha çok bilgi elde edene kadar karar vermem.	2	%3	46	%68,7
İfade 37 (B4)	Öğrenme olasılığı beni heyecanlandırıyor.	1	%1,5	32	%47,8
İfade 38 (B5)	Doğru olduğu kanıtlanmadıkça iddiaları, genelde reddederim.	-	-	47	%70,1

İfade 39 (B6)	Yeni bilgiler keşfetmek eğlencelidir.	-	-	35	%52,2
İfade 40 (B7)	Karar verirken zaman harcarım.	1	%1,5	40	%59,7
İfade 41 (B8)	Başkalarının davranışları beni ilgilendirmez.	7	%10,4	28	%41,8
İfade 42 (B9)	Arkadaşlarım genellikle benim gördüğüm ve duyduğum şeyleri sorguladığımı söylerler.	1	%1,5	36	%53,7
İfade 43 (B10)	Diğer insanların davranışlarının nedenini anlamak isterim.	1	%1,5	32	%47,8
İfade 44 (B11)	Kendimden emin değilim.	38	%56,7	12	%17,9
İfade 45 (B12)	Mevcut enformasyonun tümünü gözden geçirene kadar karar vermekten hoşlanmam.	-	-	45	%68,2
İfade 46 (B13)	Kendime güvenim var.	-	-	56	%83,6
İfade 47 (B14)	Bilgiyi araştırmayı seviyorum.	-	-	48	%71,6
İfade 48 (B15)	Başkalarının beni ikna etmesi kolaydır.	35	%52,2	10	%14,9
İfade 49 (B16)	İnsanların belli bir şekilde davranmalarının nedenleriyle nadiren ilgilenirim.	1	%1,5	18	%26,9
İfade 50 (B17)	Öğrenmeyi seviyorum.	-	-	48	%71,6
İfade 51 (B18)	İnsanların yaptıkları eylemler ve bunları neden yaptıkları ilginçtir.	9	%13,4	17	%25,4

Tablo 2 incelendiğinde, denetçilerin ilk 51 maddelik anket ifadelerine katılım düzeyleri incelendiğinde, önemli çoğunluğunun “katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” seçeneğine yakın cevap verdikleri görülmektedir. Sadece 34., 38., 44. ve 48. ifadelerde diğer ifadelere kıyasla daha fazla olumsuz seçenekleri tercih ettikleri görülmektedir.

Çalışmada katılımcıların; pozisyon ile cinsiyet durumları iki grup içermesinden dolayı parametrik olmayan *Mann-Whitney U* (t Testi) ile yaş ve eğitim durumları ikiden fazla grup içermesinden dolayı parametrik olmayan *j Wallis H* (varyans analizi) sonuçları aşağıda sunulmuş olup söz konusu değişkenlere ilişkin “sadece aralarında anlamlı ilişkiler bulunan sonuçlar” tablolar halinde sunulmuştur.

Tablo 3: Denetim Kalitesi ve Mesleki Şüphencilik Bağlamında Denetçilerin Yaşlarına Göre Kruskal Wallis H (Varyans Analizi) Sonuçları

Denetim Kalitesi Bağlamında Denetçilerin Yaşlarına Göre Kruskal Wallis H (Varyans Analizi) Sonuçları							
Açıklama	Kruskal-Wallis H	df	Asymp. Sig.	Açıklama	Kruskal-Wallis H	df	Asymp. Sig.
Mesleki Şüphencilik Bağlamında Denetçilerin Yaşlarına Göre Kruskal Wallis H (Varyans Analizi) Sonuçları							
A15	9,479	4	,050	B1	13,343	4	,010
A16	13,969	4	,007	B8	11,242	4	,024
A25	12,228	4	,016	B10	11,985	4	,017
A27	15,791	4	,003	B12	20,554	4	,000
A29	24,161	4	,000	B13	11,862	4	,018
				B14	14,109	4	,007
				B16	13,103	4	,011

Tablo 3 incelendiğinde, anlamlılık düzeyinin %0,05'e göre yorumlandığının belirtilmesi yararlı görülmektedir. Denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde denetçilerin mesleki şüphencilik rollerine yönelik tutumlarının; “Sig. 0,05”ten küçük olan A15, A16, A25 ve A27 ile A29, B1, B8, B10, B12, B13, B14 ve B16 ifadeleri kapsamında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Bu durum denetçilerin yanıtlarından (frekans dağılımından) da anlaşılacağı üzere; ilgili ifadelerle yönelik edinilen tutumlarının yaşlarına göre farklılık gösterdiği anlamına gelmekte

olup denetçilerin yaşlarının denetim kalitesi ve mesleki şüphecilik tutumları üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

Tablo 4: *Denetim Kalitesi ve Mesleki Şüphecilik Bağlamında Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Kruskal Wallis H (Varyans Analizi) Sonuçları*

Denetim Kalitesi Bağlamında Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Kruskal Wallis H (Varyans Analizi) Sonuçları							
Açıklama	Kruskal-Wallis H	df	Asymp. Sig.	Açıklama	Kruskal-Wallis H	df	Asymp. Sig.
Mesleki Şüphecilik Bağlamında Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Kruskal Wallis H (Varyans Analizi) Sonuçları							
A4	12,253	3	,007	B1	14,000	3	,003
A5	13,959	3	,003	B2	17,697	3	,001
A7	13,392	3	,004	B3	11,087	3	,011
A10	10,407	3	,015	B4	12,723	3	,005
A11	15,260	3	,002	B5	14,224	3	,003
A12	7,989	3	,046	B8	22,314	3	,000
A14	7,662	3	,054	B10	12,883	3	,005
A15	12,797	3	,005	B11	12,422	3	,006
A16	16,172	3	,001	B12	13,697	3	,003
A18	7,846	3	,049	B13	12,292	3	,006
A22	13,247	3	,004	B14	16,916	3	,001
A23	9,806	3	,020	B15	12,205	3	,007
A24	12,722	3	,005	B16	14,620	3	,002
A26	12,356	3	,006				
A27	10,392	3	,016				
A29	18,189	3	,000				

Tablo 4 incelendiğinde, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde denetçilerin mesleki şüphecilik rollerine yönelik tutumlarının; “Sig. 0,05”ten küçük olan A4, A5, A7, A10, A11, A12, A14, A15, A16, A18, A22, A23, A24, A26, A27 ve A29 ile B1, B2, B3, B4, B5, B8, B11, B12, B13, B14, B15 ve B16 ifadeleri kapsamında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Bu durum denetçilerin yanıtlarından (frekans dağılımından) da anlaşılacağı üzere; ilgili ifadelerle yönelik edinilen tutumlarının ön lisans, lisans ve yüksek lisans mezunlarına göre farklılık gösterdiği anlamına gelmekte olup denetçilerin eğitim durumlarının denetim kalitesi ve mesleki şüphecilik tutumları üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

Tablo 5: Denetim Kalitesi ve Mesleki Şüphencilik Bağlamında Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Mann-Whitney U (t Testi) Sonuçları

Denetim Kalitesi Bağlamında Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Mann-Whitney U (t Testi) Sonuçları							
Açıklama	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Asymp. Sig. (2-tailed)	Açıklama	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Asymp. Sig. (2-tailed)
A5	145,000	223,000	,047	Mesleki Şüphencilik Bağlamında Denetçilerin Pozisyonlarına Göre Mann-Whitney U (t Testi) Sonuçları			
A14	99,000	177,000	,001	B5	95,500	725,500	,000
A20	117,500	195,500	,003	B7	147,000	225,000	,047
A21	137,500	203,500	,049	B9	135,500	213,500	,014
A26	109,500	187,500	,001	B11	119,000	197,000	,009
A27	112,000	190,000	,003	B13	102,500	180,500	,003
				B16	134,500	212,500	,025

Tablo 5 incelendiğinde, denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde denetçilerin mesleki şüphencilik rollerine yönelik tutumlarının; “Sig. 0,05”ten küçük olan A5, A14, A20, A21, A26 ve A27 ile B5, B7, B9, B11, B13 ve B16 ifadeleri kapsamında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği, tespit edilmiştir. Bu durum denetçilerin belirtilen ifadelere yönelik edinilen tutumlarının pozisyonlarına göre farklılık gösterdiği anlamına gelmekte olup denetçilerin pozisyonlarının denetim faaliyetlerine ilişkin kalitesi ve mesleki şüphencilik rolleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olduğu göstermektedir.

3. Sonuç ve Öneriler

Denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilerek gelecekte mesleğin koruma altına alınması konusunda gerek ulusal gerekse uluslararası profesyonel meslek örgütleri çağdaş yaklaşımlar geliştirmektedir. Diğer taraftan gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenleyici ve denetleyici kurumlar; rehberler, tebliğler, yönetmelikler ve kanunlar yoluyla düzenlemeler yapmaktadır. Bahsedilen yollarla uygulamada etkinlik sağlanmaya çalışılmış olsa da değişen ekonomik ortam ve ihtiyaçlar karşısında denetim faaliyetlerinin yapısı, yönü ve işleyiş esasları da değişime uğramıştır. Diğer taraftan uygulamada teknoloji kullanımının artış göstermesi de söz konusu değişimler ve gelişmelere ayrı bir boyut kazandırmıştır. Hatta denetim faaliyetlerinin dijital ortamlara taşınmasına yol açmış ve dijital denetim araçlarının ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Dolayısıyla denetim faaliyetlerinden elde edilen bilgilerin güvenilirliği, doğruluğu ve ihtiyaca uygunluğu sorgulanmaya başlanmış ve denetim faaliyetlerinin kaliteli hale getirilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Kaliteden bahsedilebilmesi bakımından denetçilerin profesyonel olmasından, işletmelerin, kurum ya da kuruluşlarının çevresinde yer alan birçok değişken kalite kavramının kapsamına girmiştir. Bu noktada ise denetçinin mesleki şüphencilik rolü öne çıkmıştır. Özellikle yakın tarihte denetim faaliyetlerinin başarısızlık nedenleri arasında öne çıkan mesleki şüphencilik, Uluslararası Denetim Standartları’nda denetçinin sahip olması gereken temel nitelikler arasında gösterilmektedir. Fakat ilgili kavramın önemi konusunda, uygulayıcıların, düzenleyici ve denetleyici tarafların hemfikir olmasına rağmen bahsedilen standartlarda dar bir çerçevede ele alınması merak uyandırmıştır. Denetim kalitesinin belirlenmesinde ana rol üstlenen denetçinin, mesleki şüphencilik rolünün araştırılması gereksinimi ortaya çıkmıştır. Söz konusu kavramın denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerindeki rolünün araştırılması ve gelecekte ilgili taraflara bir bakış açısı oluşturulması bakımında bu çalışma özgün değer niteliği taşımaktadır.

Bu çalışmada Gaziantep ilinde 2020 yılı itibariyle faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin gerçekleştirmiş oldukları denetim faaliyetlerinin kalitesi üzerinde mesleki şüphecilik eylemlerinin rolü araştırılmıştır. Denetçilerin, denetim kalitesi üzerinde mesleki şüphecilik rollerine ilişkin yaş, eğitim, sahip oldukları pozisyonlarının etkili olduğu fakat cinsiyet durumlarının herhangi bir etkiye sahip olmadığı tespit edilmiştir. Ulaşılan sonuç, denetçilerin mesleki şüpheciliklerinin yaş, eğitim ve sahip oldukları pozisyonları bağlamında denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Diğer taraftan elde edilen sonuçlar denetçilerin özgüvenlerinin artırılması ve sorgulama pencerelerinin genişletilmesi konusunda eğitim almaları gerektiğine işaret etmektedir. Gelecekte daha isabetli kararlar alınması suretiyle denetim kalitesinin artırılabilmesi bakımından denetçilerin çok yönlü çapraz değerlendirme yeteneklerinin geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Denetçilerin mesleki şüphecilik tutumlarının; eğitim, seminer ve çalıştaylar gibi uygulamalar yoluyla geliştirilmesinin mümkün olabileceği açıktır. Bahsedilen uygulamaların; üniversiteler, profesyonel meslek örgütleri ve ilgili diğer kurum ve kuruluşlar tarafından yerine getirilmesi mesleğin gelecekteki imajını da güçlendirebilecektir. Gelecekte daha donanımlı denetçilerin yetiştirilmesi ve denetim kalitesinin artırılması açısından; i) denetçilerin içerisinde bulunmuş oldukları kurumlara ilişkin kurumsal yönetim anlayışı ve kültürü, ii) toplumsal kültür, iii) içinde bulunulan yasal hukuki ortam gibi çok daha fazla değişkenin dikkate alınarak daha zengin analizlerin yapılması uygulamada katma değer yaratabilecektir.

Kaynakça

- Atıcı, R. (2020). *Denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkisi: Borsa İstanbul'da bir uygulama*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Baş, M. (2019). Bağlantılı k örneklem ile parametrik olmayan cochrane q testi: BIST 100 uygulaması. *Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi*, 4(8), 94-107.
- Ciolek, M. (2017). Professional skepticism in auditing and its characteristics. *Wroc-law Üniversitesi Ekonomi Araştırma Dergisi*, 474, 33-40.
- Dimitrova, P. J. ve Sorova, A. (2016). The role of professional skepticism in financial statement audit and its appropriate applications. *Journal of Economics*, 1(2),1-17.
- Edirin, J., Ekwueme, C. M. ve Edesiri, O.G. (2015). Corporate governance, financial performance and audit quality of listed firms in Nigeria. *Journal of Academic Research in Economics*, 7(2),220-231.
- Erdoğan, N. ve Azgın, N. (2019). Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(1), 27-54.
- Eymen, U. E. (2007). *Spss 15.0 veri analiz yöntemleri*. 25.02.2020 tarihinde www.istatistikmerkezi.com adresinden erişildi.
- Glover, S. M. ve Prawitt, D.F. (2013). *Enhancing auditor professional skepticism*. <http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf> 05.07.2020 tarihinde www.istatistikmerkezi.com adresinden erişildi.
- Göçmen, F. D. (2018). Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(82), 522-540.
- Habbe, A. H. (2014). The influences of ethics, independence and competence on the quality of an audit through the influence of professional skepticism in bpk of south sulawesi, central sulawesi and west sulawesi. *Journal of Research Business and Management*, 2(7), 8-14.

- Karagöz, Y. (2010). Nonparametrik tekniklerin güç ve etkinlikleri, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(33),18-40.
- Karahan, A. ve Çukacı, Y.C. (2019). Bağımsız denetçinin mesleki şüphenciliklerinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine etkisi ve bir araştırma. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, 6(2), 1-27.
- Khaligova, J. (2018). *Hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilik üzerine bir araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ankara.
- Lamba, A. R., Seralurin, Y. C., Lamba, A. ve Pattiasina, V. (2020). The effect of auditor independence and ethics on auditor professional scepticism: its implications for audit quality in Indonesia. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(8), 383-396.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları*, 27(100), 42-94.
- Özdamar, K. (2013). *Paket programlar ile istatistiksel veri analizi I*. Eskişehir: Nisan Kitabevi.
- Royae, R. A., Yaghoob, A. ve Azinfar, K. (2013). Relationship between skepticism and decision making in audit. *World Applied Sciences Journal*, 28(11), 1609-1617.
- Suseno, N. S. (2013). An empirical analysis of auditor independence and audit fees on audit quality. *International Journal of Management and Business Studies*, 3(3), 82-87.
- Suyono, E. (2012). Determinant factors affecting the audit quality: an Indonesian perspective. *Global Review of Accounting and Finance*, 3(2), 42-57.
- Tayyar, N., Akyüz, F., Yeşil, T., Uslu, Y. ve Kara E. (2020). Muhasebe açısından mesleki şüphencilik ve etik kavramları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(2), 215-232.
- Yan, H. ve Xie, S. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, 9(5), 305-319.
- Yıldız, D. & Uzunsakal, E. (2018). Alan araştırmalarında güvenilirlik testlerinin karşılaştırılması ve tarımsal veriler üzerine bir uygulama. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 14-28.
- Yılmaz, E. (2018). Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik, mesleki şüphencilik ölçülmesi ve meslek mensupları üzerinde bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 838-858.