

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ*

Arş. Gör. Merve TOPTAN^a
Prof. Dr. Davut AYGÜN^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2022; 15 (1): 117-154*

ÖZ

Çalışmanın amacı, bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin bakış açılarını keşfetmektir. Bu bağlamda bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin görüşlerinin belirlenebilmesi ve bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikle ilgili deneyimlerinin ve görüşlerinin derinlemesine bir analizle ortaya konulması için nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada veri toplama aracı olarak görüşme tercih edilmiş olup yarı yapılandırılmış görüşme formu aracılığıyla veriler elde edilmiştir. Çalışmanın amacına ulaşabilmesi için İstanbul ilinde ulusal ve uluslararası çapta faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerindeki 13 bağımsız denetçiyle görüşme yapılmıştır. Çalışmada elde edilen verilerin analizinde betimsel ve içerik analizinden yararlanılmıştır. Elde edilen bulgulara göre bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin görüşleri; mesleki şüpheciliğin anlamı, mesleki şüpheciliğin önemi, bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar, mesleki şüpheciliği etkileyen unsurlar, bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özellikleri, bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması, mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilmesi, bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları, bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceği olmak üzere 9 tema altında açıklanabileceği tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Denetim, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Mesleki Şüphecilik.

JEL Kodları: M40, M41, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Toptan, M., Aygün, D. (2022). Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheciliğe İlişkin Görüşlerinin Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (1), 117-154.

* Makalenin gönderim tarihi: 30.07.2021; Kabul tarihi: 13.08.2021, iThenticate benzerlik oranı %3

^a Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, merve.toptan@erdogan.edu.tr, ORCID: [0000-0003-3455-3159](https://orcid.org/0000-0003-3455-3159).

^b Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, davut.aygun@erdogan.edu.tr, ORCID: [0000-0003-3277-9349](https://orcid.org/0000-0003-3277-9349).

EVALUATION OF INDEPENDENT AUDITORS' OPINIONS ON PROFESSIONAL SKEPTICISM

ABSTRACT

The aim of the study is to reveal the perspectives of independent auditors working in independent audit companies on professional skepticism. In this context, qualitative research method was used to determine the independent auditors' opinions on professional skepticism and to reveal their experiences and opinions on professional skepticism through an in-depth analysis. In the study, data were obtained using a semi-structured interview form. In order to achieve the purpose of the study, interviews were conducted with 13 independent auditors from independent audit companies operating in the province of Istanbul on a national and international scale. Descriptive and content analysis was used to analyze the data obtained in the study. According to the findings obtained, it was determined that the independent auditors' opinions on professional skepticism could be explained under 9 themes, namely the meaning of professional skepticism, the importance of professional skepticism, the areas focused with the attitude of professional skepticism in independent audit, the factors affecting professional skepticism, the characteristics of professional skepticism in independent audit, the practice of professional skepticism in the independent audit process, proving professional skepticism, the problems encountered in independent audit and professional skepticism and solutions, and the future of independent audit and the use of professional skepticism.

Keywords: Accounting, Audit, Independent Audit, Independent Auditor, Professional Skepticism.

JEL Codes: M40, M41, M42.

EXTENDED SUMMARY

Introduction

It can be stated that developments and changing conditions in businesses increase the possibility of error, fraud or abuse. Against these increasing situations, an independent auditor must carry out audit activities very carefully, cautiously, questioningly, critically and meticulously throughout the audit process. At this point, it can be stated that one of the most important building blocks of such an independent audit activity that can meet the needs is professional skepticism. In this context, in the study, it is aimed to reveal the perspectives of independent auditors working in independent audit companies on professional skepticism. For the aforementioned purpose, the study primarily focuses on independent audit and professional skepticism. Then, the scope and method of the study is included. Finally, the findings obtained from the research are explained.

Literature on Research

Professional skepticism has been included in the literature as it is an attitude that should be maintained throughout the audit. In this context, in order to reveal the importance of the subject, some studies in the domestic and

foreign literature that examine the subject of professional skepticism from various perspectives are given below.

In the study conducted by Nelson (2009), research on professional skepticism in the field of audit was reviewed and a model, which explains how audit evidence is combined with the auditor's knowledge, traits, and incentives to make a judgment that reflects professional skepticism in audit, was presented.

In the study conducted by Hurtt (2010), a scale was developed to measure professional skepticism. In order to determine some levels of skepticism, the multidimensional characteristics of skeptical behaviors that affect the individual's behavior in certain ways was focused. As a result of the reliability analysis and factor analysis conducted after the pilot study, the items were grouped under 6 factors as questioning mind, search for knowledge, suspension of judgment, interpersonal understanding, autonomy and self-esteem.

In a study (Dalkılıç & Oktay, 2011) in which professional skepticism was explained in international standards on auditing and assurance, the concepts of skepticism and professional skepticism were defined and the situations affecting professional skepticism were examined. It was stated that professional skepticism is important in detecting errors and frauds. It was also reported that an audit process with normal results and no error or fraud would not provide the auditor with the ability to detect errors and fraud.

In another study (Aschauer et al., 2017) in which the relationship between the trust of the auditors in the client company managers and the levels of professional skepticism was investigated, a multi-method approach consisting of two stages was used. First, interviews were conducted with supervisors and clients to identify the concept of interpersonal trust and professional skepticism and to develop a hypothesis. Secondly, in order to reveal the relationship of trust and professional skepticism between auditors and clients, data were collected from 233 auditor-client pairs in Germany. When the results of the interviews about the professional skepticism dimension of the study are examined, it can be stated that the professional skepticism characteristics stated by Hurtt (2010) come to the fore in the customers, professional skepticism is understood as an objective concept in the audit practice, and there is a positive opinion about the role of identification-based trust in the auditor-client relationship. On the other hand, it is seen that various environmental issues such as economic dependence and characteristics of the audit firm were presented as examples of the factors that may affect the auditor's professional skepticism. The study also concluded that the fact that auditors have a identification-based trust with their clients is positively related to clients' perceptions of the auditor's professional skepticism.

In the study conducted by Azgın (2018), the importance of professional skepticism in audit was explained and the necessary criteria for a quality audit and the audit quality framework were tried to be examined. In the study, Hurtt's (2010) professional skepticism scale was used to reveal the professional skepticism of the auditors and the scale prepared in line with the framework presented for the audit quality of the (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], by adding the questions in Sulaiman's (2011) study was used to measure the quality. In addition, an open-ended question was asked for the auditors to explain the factors that may affect the audit quality. The scale was applied to 197 auditors who are authorized by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority and actually make independent audits. In the study, dimensions explaining skepticism and quality were determined by confirmatory factor analysis. The dimensions of skepticism were gathered under 5 factors: questioning mind-curiosity, autonomy, suspension of judgment, self-esteem and interpersonal understanding. On the other hand, the dimensions of quality were gathered under input, process, output and environmental factors. Then, the hypotheses were tested through the structural equation model. In the study, it was determined that there was a statistically significant and positive relationship between the professional skepticism of the auditor and the audit quality.

In the study conducted by Yılmaz (2018), it was aimed to carry out validity and reliability analyses by translating the scale developed by Hurtt (2010) into Turkish and to apply the scale on professionals in Turkey. In this context, a study was conducted to measure the professional skepticism levels of certified public accountants and sworn-in certified public accountants and lecturers in Turkey. In the study, it was concluded that the professional skepticism levels of sworn-in certified public accountants differed significantly from those of the other participants and that the participants in the high age group had a higher level of professional skepticism than those in the lower age group.

In the study conducted by Khaligova (2019), fraudulent financial reporting and professional skepticism were discussed and it was aimed to examine the sensitivity of independent auditors on these issues. In the study, the data were collected from 109 auditors in the province of Ankara, and t-test, one-way analysis of variance and TUKEY test were applied to analyze the data. According to the results of the research, it was emphasized that the auditors have sufficient knowledge and experience in fraudulent financial reporting, they perform the audit with a skeptical approach, importance is attached to professional skepticism in every stage of the audit and in the detection of fraud, and professional skepticism is gained through experience.

When the literature summarized above on professional skepticism is evaluated as a whole, it can be stated that professional skepticism is an

important element of audit. In addition, it can be reported that quantitative research methods are preferred in studies related to the professional skepticism of independent auditors, and the scale developed by Hurtt (2010) is generally used. Unlike the existing literature, in this study, the aim of the research was tried to be achieved by adopting the qualitative research method. In terms of the fact that professional skepticism is an abstract aspect in independent audit, it may be useful to consider individuals' thoughts, lives, and experiences from different perspectives in accordance with human nature. In this context, it was tried to examine the thoughts and experiences of independent auditors on professional skepticism within the framework of their own views by providing a one-to-one interview with the target audience, as well as giving a different methodological dimension to the research. It can be stated that examining the subject in more detail with in-depth interviews and explaining the emerging information may contribute to the literature. On the other hand, in the study, it is aimed to contribute to the literature by examining what professional skepticism, which can be expressed as an important part of independent audit, means and why it is important, how professional skepticism is applied, the areas focused with professional skepticism in independent audit, the characteristics of professional skepticism in independent audit and the factors that can affect the professional skepticism of the independent auditor.

Method of the Research

In the study, qualitative research method was used in order to reveal the experiences and opinions of independent auditors on professional skepticism with an in-depth analysis and to approach the subject from a broader perspective. In this context, interview, which is one of the qualitative research methods, was preferred as a data collection tool in order to reveal the opinions of independent auditors on professional skepticism.

Findings of the Research

It was determined that the independent auditors' opinions on professional skepticism could be explained under 9 themes: the meaning of professional skepticism, the importance of professional skepticism, the areas focused with the attitude of professional skepticism in independent audit, the factors affecting professional skepticism, the characteristics of professional skepticism in independent audit, the practice of professional skepticism in the independent audit process, proving professional skepticism, the problems encountered in independent audit and professional skepticism and solutions, and the future of independent audit and the use of professional skepticism.

Conclusion

The changes experienced today have increased the need for the development of independent audit and the profession of independent audit. It is because the independent audit aims to present the information users in accordance with their needs and truth, as well as revealing the deficiencies, error or fraud possibilities of the companies subject to independent audit. In order to fulfill the purpose of the independent audit and to provide benefits for the related parties, the independent auditors who perform the independent audit activities should exhibit an attitude of professional skepticism during the audit process.

1. GİRİŞ¹

İşletme hayatında yaşanan gelişmelerin iş ilişkilerinde değişikliklere yön vermekle birlikte işletmeler tarafından üretilen bilginin önemini arttırdığı ifade edilebilir. Dolayısıyla da işletmelerde yaşanan gelişmeler farklı ihtiyaçların doğmasına neden olmuştur. Yaşanan gelişmelerle daha fazla bilgi üretiminin olması, çok daha karmaşık işlemlerin oluşması, çeşitli risklerin ortaya çıkması, çevresel faktörlerin iş yaşamına etkisi, bilgiyi kullanan paydaş sayısının artması, finansal tabloların daha önemli hale gelmesi gibi durumlara bağlı olarak gerçeği yansıtan finansal bilginin önemi arttığı belirtilebilir. Finansal bilginin önemli hale gelmesiyle de bilgi kullanıcılarının doğru bilgiye ulaşma isteği, hata, hile veya suistimalin ortaya çıkarılması veya önlenmesi gibi etkenlerden dolayı bağımsız denetime ve bağımsız denetçiliğe duyulan ihtiyaç artmıştır. Bu bağlamda da bağımsız denetimin amacına ulaşılabilmesi, bağımsız denetçinin görevini tam anlamıyla yerine getirebilmesi ve hata, hilenin tespit edilmesi veya önlenmesi için bağımsız denetçilerin denetim sürecinde mesleki şüphecilik tutumlarını sergilemeleri gerekmektedir.

İşletmelerde yaşanan gelişmeler ve değişen koşulların özellikle hata, hile veya suistimal olabilirliğini arttırdığı ifade edilebilir. Artan bu durumlara karşı bağımsız denetçinin denetim süreci boyunca çok dikkatli, tedbirli, sorgulayıcı, eleştirel ve titiz bir biçimde denetim faaliyetlerini yürütmesi gerekmektedir. Geline nokta ihtiyaçlara cevap verebilecek bu tür bir bağımsız denetim faaliyetinin en önemli yapı taşlarından birinin mesleki şüphecilik olduğu ifade edilebilir.

Bağımsız denetçilerin görüşlerine göre mesleki şüpheciliğin değerlendirilmesinin amaçlandığı bu çalışmada öncelikle bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik konuları üzerinde durulmuştur. Sonra çalışmanın kapsamına ve yöntemine yer verilmiştir. Daha sonra ise çalışma sonucu elde edilen bulgular açıklanmıştır.

2. BAĞIMSIZ DENETİM

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden belirlenen ölçütlerle uygunluk derecesini araştırmak, karşılaştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla kanıt toplayarak ve toplanan kanıtları değerlendirerek elde edilen bulguları raporlayan sistematik bir süreçtir (Güredin, 2014, s. 11; Usul, 2015, s. 13). Denetimin türlerinden biri olan bağımsız denetim, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4. maddesine göre finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına

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

uygunluğu ve doğruluğu bakımından makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi için denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması biçiminde ifade edilmektedir. İşletmelerin finansal tabloları; çıkar çatışması, muhasebe bilgilerinin karışıklığı, muhasebe bilgilerinin ve işletme kararlarının toplumun geniş kesimlerini etkilemesi, doğru ve güvenilir bilgiye duyulan ihtiyacın artması, bilgi kullanıcılarının sayısının artması, yasal zorunluluklar, zaman ve finansal yetersizlikler gibi nedenlerden dolayı bağımsız denetime tabi tutulmaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetimin yönetime doğru bilgileri sağlaması, yönetimin finansal tablolardan yola çıkarak geleceğe ait doğru karar almasına yardımcı olması, işletme yönetiminin ve çalışanlarının hile yapmasını önlemesi, finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını göstermesi gibi faydaları bulunmaktadır (Kardeş Selimoğlu, 2017, s. 5-8).

Öte yandan bağımsız denetim faaliyetlerini ifa eden bağımsız denetçi, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4. maddesine göre bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri ifade etmektedir. Bir başka tanımda ise müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman bireyler ile bir denetim işletmesinde görevli bireyler olarak belirtilmektedir (Güredin, 2014, s. 19). Bağımsız denetçiler denetimi yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi olmadan işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunmaktadır (Bozkurt, 2018, s. 37).

3. ŞÜPHECİLİK VE MESLEKİ ŞÜPHECİLİK

Şüphe kavramı antikçağ Yunan felsefesinde gözlemek ve incelemek anlamlarına gelen “skeptesthai” ile belirtilmiş olup herhangi bir şeyin gerçek ve doğru sayılmasının askıda bırakılması olarak tanımlanmıştır (Hançerlioğlu, 2013, s. 388). Şüphecilik kavramı ise “şüphecî” kökünden oluşmaktadır. Düşünmek, incelemek, dikkatle gözlemek veya sorgulamak anlamlarına gelen Yunanca “skeptikos” kelimesinden gelmektedir (Glover & Prawitt, 2013, s. 2; Yankova, 2015, s. 84). Bu bağlamda şüphecilik kesin bilginin olanaksızlığını ileri süren felsefi görüş olarak ifade edilebilir (Hançerlioğlu, 2013, s. 388). Şüphecilik kavramının genel olarak felsefe, din, etik, bilim ve tüketici literatüründe yer aldığı belirtilebilir. Bu bağlamda şüpheciliğin felsefi şüphecilik, tarafsız şüphecilik, olumsuz şüphecilik, bağlamsal şüphecilik, dini şüphecilik, siyasi şüphecilik, etik şüphecilik, bilimsel şüphecilik, reklam şüpheciliği gibi

alanları bulunmaktadır (Yankova, 2015, s. 83-89). Denetim literatüründe ise genellikle mesleki şüphecilik açısından konuya yaklaşıldığı ifade edilebilir.

Denetimde mesleki şüphecilik, farklı bakış açılarının bir sonucu olarak farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Buna göre; denetimde mesleki şüphecilik “mesleğin temelini oluşturan ve denetim kanıtlarının eleştirel değerlendirmesi ile sorgulayıcı bir aklı içeren bir tutum” (Ciolek, 2017, s. 34), “bireyin alternatifler veya açıklamalar için yeterli destek sağlayıncaya kadar sonucu erteleme eğilimini nitelendiren çok boyutlu bir yapı” (Hurtt, 2010, s. 151), “sorgulayan bir aklı ve denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlendirmesini içeren bir tutum” (Public Company Accounting Oversight Board [PCAOB], 2012, s. 1), “denetçinin muhtemel yanlışlığa işaret edebilecek durumları belirleyen ve bunlara yanıt verme yeteneğini artıran temel bir tutum” (IAASB, 2012, s. 1), “sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutum” (Bağımsız Denetim Standardı [BDS] 200, paragraf 13) biçiminde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlar doğrultusunda, mesleki şüphecilik genel olarak denetim boyunca önemli yanlışlık, hata, hile ve bilginin güvenilirliği konusunda yanıltıcı durumların olabilirliğini göz önünde bulundurarak denetim kanıtlarının eleştirel ve titiz biçimde değerlendirilmesi ile denetimde sorgulayıcı bir yaklaşım içinde bulunulmasını gerekli kılan bir tutum olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda mesleki şüphecilik bağımsız denetimin önemli bir parçası ve denetimi tamamlayan bir unsur olarak nitelendirilebilir.

Mesleki şüphecilik denetim kanıtlarının eleştirel değerlendirmesini içermektedir. Söz konusu bu eleştirel değerlendirme denetçinin incelemelerini uygun bir şekilde yapabilmesine olanak tanımaktadır. Aynı zamanda, yönetimden ve üst yönetimden sorumlu olanlardan elde edilen bilgilerin güvenilirliğinin sorgulanmasını ve diğer denetim kanıtlarıyla çelişen kanıtlar olması durumuna karşı da tetikte olmayı gerektirmektedir (IAASB, 2012, s. 1).

4. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Mesleki şüphecilik, denetim sürecinde sürdürülmesi gereken bir tutum olması sebebiyle literatürde kendine yer edinmiştir. Bu bağlamda konunun önemini ortaya çıkarabilmesi açısından mesleki şüphecilik konusunu çeşitli açılardan inceleyen yerli ve yabancı literatürde yer alan bazı çalışmaların özetine aşağıda Tablo 1’de yer verilmiştir.

Tablo-1: Literatür incelemesi

Yazar (yıl)	Çalışmanın Özeti
Nelson (2009)	Çalışmada, denetim alanındaki mesleki şüphecilik konulu araştırmalar gözden geçirilmiş olup denetimde mesleki şüpheciliği yansıtan bir yargıda bulunmak için denetim kanıtlarının denetçinin bilgisi, özelliği ve güdülleri ile nasıl birleştirildiğini açıklayan bir model sunulmuştur. Model, denetim yargı ve eylemlerinde mesleki şüphecilik düzeyini etkilemek için denetçilerin mevcut bilgisi, özelliği ve güdüllerinin birleşimini ön plana çıkarmaktadır.
Hurt (2010)	Çalışmada mesleki şüpheciliği ölçümleyebilmek amacıyla bir ölçek geliştirilmiştir. Birtakım şüphecilik düzeylerini belirlemek için bireyin belirli şekillerde davranmasını etkileyen şüpheli davranışların çok boyutlu özelliklerine odaklanılmıştır. Güvenilirlik analizi ve pilot çalışma sonrası yapılan faktör analizi sonucunda maddeler sorgulayıcı akıl, bilgiyi arama, kararı erteleme, bireylerarası anlayış, bağımsızlık ve özgüven olmak üzere 6 faktör altında toplanmıştır.
Dalkılıç ve Oktay (2011)	Uluslararası denetim ve güvence standartlarında mesleki şüpheciliğin açıklandığı çalışmada şüphecilik ve mesleki şüphecilik kavramları tanımlanarak mesleki şüpheciliği etkileyen durumlar incelenmiştir. Mesleki şüpheciliğin, hata ve hilelerin tespit edilmesinde önemli olduğu belirtilmiştir. Normal sonuçlanan ve herhangi bir hata veya hileye rastlanılmayan bir denetim sürecinin denetçiye hata ve hile ortaya çıkarma yeteneğini sağlamayacağı ifade edilmiştir.
Popova (2012)	Çalışmada mesleki şüphecilik düzeyinin (kişisel özelliklere bağlı yüksek/düşük şüphecilik) ve varsayımsal olarak müşterilerle olan farklı deneyimlerin denetim kararlarına etkilerini incelemek amaçlanmıştır. Bu çalışmada Hurt (2010) tarafından geliştirilmiş olunan mesleki şüphecilik ölçeği kullanılmıştır. Elde edilen veriler ANOVA analiziyle test edilmiştir. Çalışma sonucunda şüpheli olan katılımcıların, kanıtları değerlendirme aşamasında hileye ilişkin kanıtlara karşı daha hassas olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmanın sonuçları, denetim kalitesinin hem mesleki şüphecilik özelliğinden hem de müşteriye özgü önceki deneyimlerden etkilendiğini desteklemektedir.
Hussin ve Iskandar (2013)	Araştırmada Hurt'ün (2010) geliştirdiği ölçeğin Malezya'ya uygunluğunu araştırmak için bir faktör analizi çalışması yapılmıştır. Araştırmanın sonuçları, Hurt'ün (2010) şüphecilik ölçeğiyle ulaşılan 6 boyuttan bilgiyi arama, bağımsızlık, bireylerarası anlayış, özgüven ve sorgulayıcı akıl olmak üzere 5 boyutun Malezya'da mesleki şüpheciliğin belirlenmesinde önemli boyutlar olduğunu göstermiştir. Elde edilen sonuçlarda, denetim işini geciktirebileceği kanısıyla kararı erteleme boyutunun konu dışı bırakıldığı ifade edilmiştir.
Pretnar Abičić (2014)	Denetçilerin mesleki şüpheciliği ve hileli finansal raporlama riskinin incelendiği çalışmada, müşteri ile olan sözleşme süresinin ve denetimin planlama aşamasında tahmin edilen hile riskinin denetim sürecinin diğer aşamalarında denetçinin mesleki şüpheciliğini etkileyip etkilemediğini ve hile riskinin değerlendirilmesinde mesleki şüpheciliğin etkisinin denetçinin deneyimiyle ilişkili olup olmadığını belirlemek amaçlanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde çalışmanın, “planlama aşamasında hile riskinin düşük değerlendirilmesinin, denetimin sonraki aşamalarında denetçinin mesleki şüpheciliğini etkileyeceği” ile “bir müşteride daha uzun süreli denetim yapmanın, denetçinin mesleki şüpheciliğinin azalmasını etkileyeceği” yönündeki hipotezleri doğrulanmıştır. Çalışmada ayrıca mesleki şüpheciliğin denetimdeki önemi kabul edilmesine rağmen hile riskinin değerlendirilmesinde uygun düzeyde şüphecilik gösterilmediği sonucuna ulaşılmıştır.
Erdoğan (2015)	Çalışmada finansal skandalların yaşanmasıyla birlikte bağımsız denetim mesleğinin sorgulanmasına neden olan durumlara cevap aranması amaçlanmış olup muhasebe mesleği açısından bağımsız denetimi etkileyen sorunlar ile finansal tabloların bağımsız denetimine yapılan eleştirilerin nedenleri açıklanmıştır. Ayrıca çalışmada hile ve usulsüzlükleri tespit etmede denetçiye yardımcı olabilecek faktörler; eğitim, çevresel farkındalık, mesleki şüphecilik ve deneyimlerden öğrenme biçiminde belirtilmiştir. Çalışma neticesinde mesleki şüpheciliğin denetim mesleğinin önemli bir unsuru olarak kabul edilmekle birlikte; bağımsız denetçilerin yetiştirilmesinde, soru sorma ve bu sorular doğrultusunda mevcut durumun belirlenmesinin önemli olduğu vurgulanmıştır.
Holley (2016)	Muhasebe yöneticilerinin eleştirel düşüncesi ile mesleki şüpheciliği arasındaki ilişkinin incelendiği araştırmada verilerin toplanması için Mesleki Şüphecilik anketi (Hurt, 2010) ve Watson-Glaser Eleştirel Düşünme Değerlendirme Formu S (Watson ve Glaser, 1994) kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda muhasebe yöneticilerinin finansal istikrarı sağlamak ve operasyonel riski en aza indirmek için muhasebe sistemlerinde mesleki şüpheciliği ve eleştirel düşünmeyi aynı anda uygulayarak küçük işletmelerdeki kontrol sistemlerini güçlendirebileceği ortaya koymuştur.

Ciolek (2017)	Çalışmada denetçilerin mesleki şüphecilikleriyle ilgili araştırmaların sentezlenmesi ve mesleki şüphecilik özelliklerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Denetimde mesleki şüphecilğin uygulama ve teori açısından önemli bir kavram olduğundan hareketle, mevcut denetim standartlarında yer almış olmakla birlikte belirsizliklerin olduğu ve araştırmalar ile düzenleyicilerin kavramın önemini vurgulamanın yanında nasıl belirtilip ölçüleceği konusunda mücadele verildiği belirtilmiştir. Çalışmada şüphecilik eksikliğinin denetim noksanlıklarının temel nedeni olup olmadığını ve hangi faktörlerin şüphecilik eksikliğine yol açtığını belirlemenin zorluğu da vurgulanmıştır. Araştırma bulgularının uygulama ve düzenlemelere (standartlar) yönelik çıkarımları olmakla birlikte şüpheli yargının şüpheli eyleme nasıl dönüştüğünü anlamak için ek araştırmalar yapılmasına ihtiyaç olduğunu gösterdiği ifade edilebilir. Bir şüphecinin sahip olması gereken özellikler ise sorgulayıcı akıl, kararı erteleme, bilgiyi arama, bireylerarası anlayış, özgüven ve bağımsızlık olmak üzere altı kategoride sıralanmıştır.
Aschauer vd. (2017)	Denetçilerin müşteri şirket yöneticilerine olan güveni ile mesleki şüphecilik düzeyleri arasındaki ilişkinin araştırıldığı çalışmada, iki aşamadan oluşan çok yönlü bir yaklaşım kullanılmıştır. İlk olarak bireylerarası güven ve mesleki şüphecilik kavramını belirlemek ve bir hipotez geliştirmek için denetçilerle görüşmeler yapılmıştır. İkinci olarak ise denetçiler ve müşteriler arasındaki güven ve mesleki şüphecilik ilişkisini ortaya çıkarmak için Almanya'da 233 kişiden oluşan denetçi-müşteri ikilisinden veri toplanmıştır. Çalışmanın mesleki şüphecilik boyutuyla ilgili görüşme sonuçları incelendiğinde; müşterilerde Hurtt (2010) tarafından belirtilmiş olan mesleki şüphecilik özelliklerinin ön plana çıktığı, denetim uygulamasında mesleki şüphecilğin tarafsız bir kavram olarak anlaşıldığı ve denetçi-müşteri ilişkisinde güven temelli ilişki rolüne ilişkin olumlu bir görüşte olduğu ifade edilebilir. Öte yandan, denetçinin mesleki şüphecilğini etkileyebilecek faktörlere ekonomik bağımlılık, denetim firmasının özellikleri gibi çeşitli çevresel hususların örnek olarak sunulduğu görülmüştür. Çalışmada ayrıca denetçilerin müşterileriyle güven temelli bir ilişki içinde olmasının müşterilerin denetçinin mesleki şüphecilğine ilişkin algılarıyla pozitif biçimde ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Azgin (2018)	Çalışmada, mesleki şüphecilğin denetimde önemi açıklanarak kaliteli bir denetim için gerekli ölçütler ve denetim kalite çerçevesi incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmada denetçilerin mesleki şüpheciliklerini ortaya çıkarmak için Hurtt'ün (2010) mesleki şüphecilik ölçeği; kaliteyi ölçmek için ise IAASB'in denetim kalitesine yönelik sunulan çerçeve doğrultusunda hazırlanan ölçeğe Sulaiman'ın (2011) çalışmasındaki sorulardan da eklenmesiyle oluşturulan ölçek kullanılmıştır. Ayrıca denetçilerin denetim kalitesine etkisi olabilecek unsurları açıklamalarına yönelik açık uçlu bir soru sorulmuştur. Ölçek Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu [KGK] tarafından yetki verilen ve fiilen bağımsız denetim yapan 197 denetçiye uygulanmıştır. Çalışmada doğrulayıcı faktör analiziyle şüphecilği ve kaliteyi açıklayan boyutlar belirlenmiştir. Şüphecilik boyutlarının sorgulayıcı akıl-merak, bağımsızlık, yargıyı erteleme, özgüven ve kişiler arası anlayış olmak üzere 5 faktör altında toplandığı görülmüştür. Kalitenin boyutları ise girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörler altında toplanmıştır. Daha sonra yapısal eşitlik modeli ile hipotezler test edilmiştir. Çalışmada denetçinin mesleki şüphecilği ile denetim kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.
Karahan (2018)	Çalışmanın amacı, bağımsız denetçinin mesleki şüphecilğinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine olan etkisini incelemek ve mesleki şüphecilğin denetim kalitesi üzerindeki pozitif etkisini tespit etmektir. Araştırmada mesleki şüphecilği ölçmede Hurtt (2010) tarafından geliştirilen ölçekten; bağımsız denetim kalitesini ölçmek için ise Esendemirli'nin (2013) çalışmasından yararlanılmıştır. Araştırmanın örneklemini 87 bağımsız denetçiden oluşmaktadır. Verilerin analiz edilmesinde keşfedici faktör analizi, Pearson korelasyon analizi, çoklu regresyon analizi, t-testi ve ANOVA testi uygulanmıştır. Çalışmada mesleki şüphecilik; sorgulayıcı zihin, merak, bireylerarası uzlaşma, özgüven, karar verme yeteneği faktörlerinden; denetim kalitesi ise liderlik sorumlulukları, müşteri ilişkileri yönetimi, denetimin yürütülmesi, insan kaynakları ve izleme faktörlerinden oluşmaktadır. Çalışma neticesinde bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik düzeylerinin yeterli olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca "Bağımsız denetçinin mesleki şüphecilği ile bağımsız denetim kalitesi arasında pozitif anlamlı ilişki vardır" biçimindeki araştırmanın temel hipotezi kabul edilmiş olup değişkenler arasındaki ilişkilerin pozitif yönlü olduğu tespit edilmiştir.
Yılmaz (2018)	Çalışmada, Hurtt (2010) tarafından geliştirilen ölçeğin Türkçeye çevrilmesiyle geçerlik ve güvenilirlik analizlerinin yapılması ve ölçeğin Türkiye'deki meslek mensupları üzerinde uygulanması amaçlanmıştır. Bu bağlamda Türkiye'deki yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci ve mali müşavirler ve öğretim elemanlarının mesleki şüphecilik düzeylerinin ölçülmesi için bir araştırma yapılmıştır. Çalışmada, yeminli mali müşavirlerin mesleki şüphecilik düzeylerinin diğer katılımcıların şüphecilik düzeylerinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterdiği ve yüksek yaş grubundaki katılımcıların düşük yaş grubundaki katılımcılara göre daha yüksek

	mesleki şüphencilige sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır.
Khaligova (2019)	Hileli finansal raporlama ile mesleki şüphencilik ele alınarak bağımsız denetçilerin bu konular hakkındaki duyarlılığının incelenmesinin amaçlandığı çalışmada veriler Ankara ili özelinde 109 denetçiden toplanmıştır. Çalışmada verilerin analiz edilmesinde t testi, tek yönlü varyans analizi ve TUKEY testi uygulanmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre denetçilerin hileli finansal raporlamada yeterli düzeyde bilgi ve birikime sahip oldukları, şüpheli bir yaklaşımla denetimi gerçekleştirdikleri, denetimin her safhası ile hile tespitinde mesleki şüphencilige önem verildiği ve mesleki şüphencilğin deneyimle kazanıldığı vurgulanmıştır.
Tayyar vd. (2020)	Mesleki şüphencilğin etik algısı üzerindeki etkisinin incelendiği çalışmada mesleki şüphencilğin sorgulayıcı zihin, merak, özgüven, karar verme yeteneği ve bireyler arası uzlaşma boyutlarının ölçülmesi için Hurtt'ün (2010); mesleki etik değerlerinin tarafsızlık, genel olarak etik algısı ve mesleki yeterlilik boyutlarının ölçülmesi için Sakarya ve Kara'nın (2010) çalışmalarında yer alan ölçekten yararlanılmıştır. Çalışma çerçevesince veriler Uşak ilinde görev yapan 103 SMMM'ye anket uygulanarak toplanmıştır. Veriler; betimleyici analiz, açıklayıcı faktör analizi, doğrulayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modeli ile analiz edilerek sonuçlara ulaşılmıştır. Araştırma sonucunda muhasebe açısından mesleki şüphencilğin mesleki etik değerleri üzerinde aynı yönde ve anlamlı etkisi olduğu tespit edilmiştir. Mesleki şüphencilğin sorgulayıcı zihin ve özgüven alt boyutlarının; merak, bireyler arası uzlaşma ve karar verme yeteneği alt boyutlarına kıyasla bu etkide daha fazla ön plana çıktığı belirtilmiştir. Bu doğrultuda çalışmada özellikle muhasebe meslek mensubunun sorgulayıcı ve özgüvenli olması ne kadar yüksekse etik davranma eğiliminin de o kadar yüksek olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo-1'de görüldüğü üzere denetimde mesleki şüphencilikle ilgili literatür bir bütün olarak değerlendirildiğinde mesleki şüphencilğin denetimin önemli bir unsuru olduğu ifade edilebilir. Ayrıca bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilikleri ile ilişkilendirilen çalışmalarda nicel araştırma yöntemlerinin tercih edildiği genellikle de Hurtt (2010) tarafından geliştirilen ölçekten yararlanıldığı ifade edilebilir. Mevcut literatürden farklı olarak bu çalışmada nitel araştırma yöntemi benimsenerek araştırmanın amacına ulaşılmaya çalışılmıştır. Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik tutumunun soyut bir yönü olması bakımından insan doğasına uygun bir biçimde bireylerin düşünceleri, yaşantıları ve deneyimlerinin farklı bakış açılarıyla ele alınması yararlı olabilir. Bu bağlamda araştırmaya yöntemsel açıdan farklı bir boyut kazandırılmasıyla birlikte hedef kitle ile birebir görüşme sağlanarak bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilige yönelik düşüncelerini ve deneyimlerini kendi görüşleri çerçevesinde incelenmeye çalışılmıştır. Konunun derinlemesine görüşmelerle daha detaylı bir biçimde incelenerek ortaya çıkan bilgilerin açıklanmasının literatüre katkısı olabileceği belirtilebilir. Diğer bir yönüyle çalışmada, bağımsız denetimin önemli bir parçası olarak ifade edilebilen mesleki şüphencilğin ne ifade ettiği ve neden önemli olduğu, mesleki şüphencilğin uygulanışının nasıl olduğu, bağımsız denetimde mesleki şüphencilikle odaklanılan alanların, bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özelliklerinin ve bağımsız denetçinin mesleki şüphencilğini etkileyebilen unsurların neler olduğunun derinlemesine incelenmesiyle literatüre katkı sağlanması hedeflenmektedir.

5. ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu kısmında öncelikle araştırmanın amacına, kapsamına ve yöntemine yer verilmiştir. Daha sonra araştırmadan elde edilen bulgular açıklanmıştır.

5.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin bakış açılarını keşfetmektir. Bu amaç doğrultusunda araştırmada aşağıdaki sorulara cevap aranmaktadır:

- Mesleki şüphecilik ne ifade ediyor?
- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik önemli midir? Neden?
- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla en çok hangi alanlara odaklanılmaktadır?
- Mesleki şüpheciliği etkileyen faktörler nelerdir?
- Bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik özellikleri nelerdir?
- Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphecilik uygulamaya nasıl aktarılmaktadır?
- Mesleki şüphecilik nasıl kanıtlanabilir?
- Mesleki şüphecilik açısından bağımsız denetimde karşılaştığınız sorunlar ve sorunların çözümleri için neler yapılmaktadır?
- Bağımsız denetim mesleğinin geldiği nokta göz önüne alındığında ve mesleki şüphecilik tutumu değerlendirildiğinde geleceğe ilişkin görüşler nelerdir?

5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmada bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikle ilgili deneyimlerinin ve görüşlerinin derinlemesine bir analizle ortaya konulması ve konuya daha geniş bir bakış açısıyla yaklaşılabilmesi için nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Ayrıca çalışmada nitel araştırma desenlerinden fenomenoloji (olgubilim) deseni tercih edilmiştir. Bu bağlamda bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin görüşlerini keşfedebilmek için nitel araştırma yöntemlerinden biri olan görüşme veri toplama aracı olarak tercih edilmiş olup yarı yapılandırılmış görüşme formu aracılığıyla veriler elde edilmiştir. Söz konusu formda yer alan sorular Altunakar (2015), Auditing and Assurance Standards Board [AUASB] (2012), Bağımsız Denetim Standartları, Dalkılıç ve Oktay (2011), Endrawes (2010), Glover ve Prawitt (2013), Hurtt (2010), Hurtt vd. (2013), IAASB (2012), International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], International Ethics Standards Board for Accountants [IESBA] ve International Accounting

Education Standards Board [IAESB] (2017), Leung (2017), PCAOB (2012) ile Pretnar Abičić (2014) tarafından hazırlanan çalışmalardan yararlanılarak oluşturulmuştur. Hazırlanan görüşme formundaki soruların geçerliliğinin sağlanması için uzman görüşüne başvurulmuştur. Bu doğrultuda görüşme soruları kapsam, uygunluk, anlaşılabilirlik ve açıklık açısından değerlendirilmesi için gerek teorik açıdan gerekse uygulamaya yönelik yöntem açısından toplamda üç uzman tarafından incelenmiştir. Uzmanların görüşleri doğrultusunda bazı sorular silinmiş bazı sorular da yeniden şekillendirilmiştir. Uzman incelemesinden sonra hazırlanan yarı yapılandırılmış görüşme formu doğrultusunda pilot çalışmanın yapılması aşamasına geçilmiştir. Çalışmada görüşme sorularının kapsamını ve niteliğini belirlemek amacıyla Samsun ve Trabzon illerinde olmak üzere iki bağımsız denetçiyle pilot görüşme yapılmıştır. Bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilğe ilişkin görüşlerini değerlendirmek amacıyla yapılan pilot görüşmeler çözümlenmiş ve analiz edilmiştir. Analiz sonucunda elde edilen bulgulara ve görüşme esnasındaki katılımcıların sorulara yönelik vermiş oldukları tepkiler doğrultusunda görüşme formundaki sorular yeniden düzenlenmiştir.

Çalışmada İstanbul ilinde ulusal ve uluslararası çapta faaliyet gösteren 13 farklı bağımsız denetim şirketinin her birinden bir bağımsız denetçi olmak üzere toplam 13 bağımsız denetçiyle görüşme yapılmıştır. Örneklemede bağımsız denetim şirketlerinde hizmet veren KGK tarafından yetki belgesine sahip sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçi unvanlarına sahip bağımsız denetçiler yer almaktadır. Çalışmanın saha araştırmasının yapılabilmesi için Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu'ndan etik onay alınmıştır. Ayrıca katılımcılara araştırma hakkında bilgi vermek ve bağımsız denetçilerin araştırmaya gönüllü olarak katıldıklarını beyan edebilmeleri için aydınlatılmış onam formu kullanılmış olup katılımcıların gönüllü olarak katıldıklarına dair onamları alınmıştır. Araştırma çerçevesince toplanacak verilerin eksiksiz bir biçimde toplanabilmesi için görüşme öncesinde katılımcıların izni alınarak ses kayıt cihazı kullanılmıştır. Katılımcılarla Temmuz-Eylül 2019 tarihlerinde görüşmeler yapılmıştır. Yapılan görüşmeler ise 37-119 dk. arasında sürmüş olup görüşmelerin ortalama süresi ise 1 sa. 21 dk. 28 sn. dir.

Görüşmelerden elde edilen verilerin analiz edilmesinde betimsel ve içerik analizinden yararlanılmıştır. Söz konusu analizlerden yararlanılarak elde edilen veriler kod, alt tema ve temalara ayrılarak sınıflandırılmıştır. Ayrıca araştırmacının kodlamaları dışında bir akademisyenden, iki katılımcıya ait dökümleri içeren kodlama tablosu verilerek, bağımsız ve tarafsız bir şekilde kodlama yapılabilmesi için yardım alınmıştır. Dolayısıyla çalışmanın veri analizinde iki kodlayıcı tarafından bağımsız olarak aynı veri seti üzerinde kodlamanın yapılması sağlanmıştır. Bu bağlamda nitel çalışmalarda

kodlama güvenilirliğin en az yüzde 80 olması tavsiye edilmektedir (Creswell, 2017, s. 203; Miles & Huberman, 1994, s. 64). Araştırma kapsamında Miles ve Huberman (1994) tarafından önerilen kodlama güvenilirliğini hesaplamaya yönelik Güvenirlilik= $(\text{Görüş birliği} / (\text{Görüş birliği} + \text{Görüş ayrılığı})) \times 100$ formülü yardımıyla elde edilen kodların güvenilirliği incelenmiştir. Yapılan iki ayrı kodlama üzerinde karşılaştırma yapılmış olup iki farklı katılımcıya ait ortaya çıkan kodlardan hareketle yüzde 94 oranında güvenilirlik tespit edilmiştir.

Veri analizi sonucunda ulaşılan bulgular; tema, alt tema veya kodları gösteren tablolar ve doğrudan alıntılar ile sunulmuştur. Ayrıca elde edilen sonuçların hangi tema, alt tema ve kodda yoğunlaştığının tespit edilmesi amacıyla frekans (sıklık) analizi yapılmış ve ulaşılan sonuçlar tabloda katılımcı görüşü (f) olarak gösterilmiştir. Bu bağlamda katılımcı görüşü (f), araştırma katılımcılarından elde edilen veriler doğrultusunda görüşlerin değerlendirilmesiyle ulaşılan ilgili tema, alt tema veya koda görüş bildiren katılımcı sayısını ifade etmektedir.

5.3. Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu kısmında araştırmaya katılanların demografik özelliklerine, mesleki şüpheciliğin anlamına, mesleki şüpheciliğin önemine, bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlara, bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğini etkileyen unsurlara, bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin özelliklerine, bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasına, mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilmesine, bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları ile bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceğine yönelik bulgular açıklanmıştır.

5.3.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılanların demografik özelliklerinin değerlendirilmesi için görüşme esnasında katılımcılara “Bize biraz kendinizi tanıtır mısınız?” sorusu sorulmuştur. Bu bağlamda elde edilen görüşme dökümlerinden 13 katılımcının demografik özelliklerine ulaşılmıştır. Bağımsız denetçilerin demografik özellikleri cinsiyet, bağımsız denetçi unvanı, meslek mensubu unvanı, yaş ve mesleki deneyim açısından incelenmiştir. Araştırmanın örneklemini oluşturan 13 kişinin demografik özellik dağılımları aşağıda Tablo-2’de gösterilmiştir.

Tablo-2: Katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bulgular

Özellikler	Katılımcılar	Sayı (n)	Yüzde (%)	Toplam (n)
Cinsiyet	Kadın	2	15	13
	Erkek	11	85	
Bağımsız Denetçi Unvanı	Denetçi	1	8	13
	Kıdemli Denetçi	1	8	
	Baş Denetçi	2	15	
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	9	69	
Meslek Mensubu Unvanı	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	8	62	13
	Yeminli Mali Müşavir	5	38	
Yaş	30-39 yaş	6	46	13
	40-49 yaş	2	15	
	50-59 yaş	1	8	
	60 ve üzeri yaş	4	31	
Mesleki Deneyim	6-10 yıl	1	8	13
	11-15 yıl	3	23	
	16-20 yıl	2	15	
	21 ve üzeri yıl	7	54	

Tablo-2’de görüldüğü üzere; araştırmanın katılımcılarının cinsiyete göre dağılımı incelendiğinde 13 katılımcının 11’inin erkek, 2’sinin kadın olduğu görülmektedir. Katılımcıların bağımsız denetçi yetkisi açısından unvanları değerlendirildiğinde ise 9 kişinin sorumlu ortak baş denetçi, 2 kişinin baş denetçi, 1 kişinin kıdemli denetçi ve 1 kişinin de denetçi olduğu belirlenmiştir. Örneklemin meslek mensubu unvanına göre dağılımları incelendiğinde toplam 13 meslek mensubundan 8’inin SMMM ve 5’inin YMM olduğu anlaşılmaktadır. Bağımsız denetçiler yaş açısından değerlendirildiğinde en fazla katılımcının 6 kişi ile 30-39 yaş aralığında; en az katılımcının ise 1 kişi ile 50-59 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Mesleki deneyim açısından inceleme yapıldığında ise en fazla katılımcının 7 kişi ile 21 ve üzeri yıl; en az katılımcının ise 1 kişi ile 6-10 yıl aralığında mesleki deneyimlerinin olduğu tespit edilmiştir.

5.3.2. Mesleki Şüpheliğin Anlamına İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetçiler için mesleki şüpheliğin ne anlam ifade ettiğini belirleyebilme adına katılımcılara “Mesleki şüphelik sizin için ne ifade ediyor?” sorusu yöneltilmiştir. Anılan soruya verilen cevaplardan elde edilen bulgular *mesleki şüpheliğin anlamı* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo 3’te gösterilmiştir.

Tablo-3: Mesleki şüpheciliğin anlamı

Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak	8	19	42
Denetimin temel taşlarından biri	8	19	
Sorgulayıcı ve eleştirel bir biçimde yaklaşmak	6	14	
Güven ama kontrol ederek yaklaşmak	5	12	
Standartların getirmiş olduğu bir görev	4	10	
Gerçeğe uygun sunumu sağlayan her şey	3	7	
Teori ve tecrübenin birleşmesiyle oluşan denetimin bir kuralı	3	7	
Erdemlilik/davranış şekli	2	5	
Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanana kadar sürdürülmesi gereken bir süreç	1	2	
Nereye ve nasıl bakılacağını sağlayan bir süzgeç	1	2	
Verilen kararın doğruluğunu hissedebilmek	1	2	

Tablo-3'te görüldüğü üzere mesleki şüpheciliğin anlamı değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak (f=8) ve denetimin temel taşlarından biri (f=8) biçiminde belirtilmiştir.

Mesleki şüpheciliğin anlamını hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak olarak ifade eden katılımcılardan K10 görüşünü “*Dolayısıyla biz aslında kendim olarak eğittiğimiz çocuklar olarak da her zaman için dediğim gibi özellikle de işin tarzı, kullanılan tahmin seviyeleri önceden önemli rastlanılan hatalar, müşterinin mevcut durumu, kullandıkları finansal raporlardan beklentiler ışığında her zaman için suistimal riskini göz önünde bulundurması ve şüphecilik için yani her zaman müşteriden gelen bilgilere dair şüpheli bir yaklaşımla yaklaşılması gerektiğini hep bilgilendiriyoruz. Biz suistimalle çok ilişkilendiriyoruz şüpheciliği yani ne kadar şüpheli olursanız gelen verideki olası suistimal vakalarını daha rahat tespit edilmesinde destek olur diye düşünüyoruz.*” biçiminde belirtmiştir. Benzer biçimde K13 görüşünü “*Hata ya da hile riski olabilirliğini belirlemek.*” biçiminde ifade etmiştir.

Mesleki şüpheciliğin anlamını denetimin temel taşlarından biri olarak ifade eden katılımcılardan K11 görüşünü “*Mesleki şüphecilik aslında bağımsız denetimin temel taşlarından bir tanesi.*” biçiminde belirtmiştir. Benzer biçimde K12 görüşünü “*Mesleki şüphecilik denetimin temel taşlarından bir tanesi. Çünkü her şey şüpheyle başlar. Her şey şüpheyle başladığı için yani sizin o şüphenin etrafında denetimi şekillendirmeniz gerekmekte. Dolayısıyla bu şüphe olması gerekiyor.*” biçiminde ifade etmiştir.

5.3.3. Mesleki Şüpheliğin Öneme İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetimde mesleki şüpheliğin neden önemli olduğunu belirleyebilmek için katılımcılara “Size göre bağımsız denetimde mesleki şüphelilik önemli midir? Neden?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *mesleki şüpheliğin önemi* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo-4’te gösterilmiştir.

Tablo-4: Mesleki şüpheliğin önemi

Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme	7	16	43
Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama	7	16	
Bilgi kullanıcılarına doğru finansal tablo sunumu sağlama	6	14	
Her şeyi doğru kabul etmeyerek bulgulara ulaşma	6	14	
Kaliteli bir denetim sağlama	4	9	
Makul güvence verme	4	9	
Dürüst resim ilkesini sağlama	4	9	
Denetim risklerini belirleme	2	5	
Sürekliliği sağlama	1	2	
Yaratıcı muhasebe uygulamalarını inceleme	1	2	
Makinaların dışında işe soyutluk kazandırılması	1	2	

Tablo-4’de görüldüğü üzere mesleki şüpheliğin önemi değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme (f=7) ve yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama (f=7) biçiminde belirtilmiştir.

Mesleki şüpheliğin önemini olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme olarak ifade eden katılımcılardan K1 görüşünü “*Denetim çalışmasının sağlıklı yapılabilmesi için her gruba her hesap grubuna her işleme her vakaya her zaman bir hata ya da hile içerir şüphesi ile yaklaşmak durumundayız. Bunu yapmazsak eğer mevcut hata ya da hileyi ortaya gün yüzüne çıkaramayız.*” biçiminde belirtmiştir. Benzer biçimde K8 görüşünü “*Şimdi sizin denetimden geçiyor olmanız bazı insanların hileye teşebbüsünü bile ortadan kaldırır. Yani bir denetlenen şirkette hile ihtimalini düşünün bir de denetlenmeyen bir şirkette hile ihtimalini düşünün. Mesleki şüphelilik ile yaklaşıp sorgulamalar yapmamız veya mesleki şüphelilik riski olabilesi olayı ile olaylara yaklaşmamız birçok aslında hileyi birçok yanlış da ortadan kaldırıyor.*” biçiminde ifade etmiştir.

Mesleki şüpheciliğin önemini yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama olarak ifade eden katılımcılardan K4 görüşünü “*Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak bağımsız denetimin olmazsa olmazıdır, alfabesidir. Mesleki şüphecilik ile ancak bu kanıtları toplamak durumundadır. İşte bilançonun önümüze sunulan veya mali tabloların içinde yer alan değerlerin gerçekte var olup olmadıklarını test etmek üzere yeterli ve uygun denetim kanıtını hangi seviyeye kadar toplayacağımızı mesleki şüphecilik bakış açınız verir.*” biçiminde belirtmiştir. Benzer biçimde K7 görüşünü “*Yani aslında denetim nedir aslında denetim dinlemekten audit audience dinlemek muhakkak dinlemeniz lazım. Ama dinlerken dinlemekten kasıt sadece yani dinlemek değil müşteriye dinleyeceksiniz. Kanıt toplayacaksınız. Yani bir şeyler alacaksınız sözlü yazılı neyse ama bunları muhakkak bir işte filtreden geçirmeniz lazım. Tutarlı mı mantıklı mı denetim yapısına uygun mu bir dediği bir dediğine tutuyor mu bir departmanın söylediği öbür departmanın dediği birbirleriyle mantıklı mı? Mesela bir nevi mesleki şey oluyor bizde alışkanlık. Artık insanları normal günlük hayatta dinlerken de üç cümle önce başka bir şey söylemiş falan oluyor.*” biçiminde ifade etmiştir.

5.3.4. Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphecilik Tutumuyla Odaklanılan Alanlara İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları belirleyebilmek için katılımcılara “bağımsız denetim görevinizi yerine getirirken mesleki şüphecilik tutumunuzu kullanarak en çok hangi alanlara odaklanmaktasınız?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo 5’te gösterilmiştir.

Tablo-5: Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Hesap planı açısından	Gelir tablosu/maliyet hesapları	10	23	44
	Stoklar	7	16	
	Ticari alacaklar	6	14	
	Maddi/ maddi olmayan duran varlıklar	5	11	
	İlişkili taraf işlemlerine ilişkin hesaplar	4	9	
	Ticari borçlar	3	7	
	Hazır değerler	3	7	
	Özkaynaklar	2	5	
	Diğer alacaklar ve borçlar	2	5	
	Menkul kıymetler	1	2	
	Mali borçlar	1	2	
Finansal tablolar açısından	Temel mali tablolar	7	39	18
	Tüm tablolar/ mali tablolara ilişkin genelleme yapmamak lazım	6	33	
	Ek mali tablolar	3	17	
	Mali tabloların kullanıcılarına bağlı olarak işletmeden işletmeye değişmesi	2	11	
Denetim türü açısından	Tüm denetim türleri	10	63	16
	Finansal tablolar denetimi	5	31	
	Denetim alanına/ konuya özgü şüphecilik	1	6	
Denetim süreci açısından	Tüm süreç	9	41	22
	Müşteri kabulü	7	32	
	Denetim planlaması	6	27	
Sektör türü açısından	İnşaat	8	38	21
	Tekstil	5	24	
	Araç kurum şirketleri/ finansal/ türev piyasalar/ hedging	3	14	
	Demir-çelik ve maden	2	10	
	Sağlık hizmetleri/hastaneler	1	5	
	PPP (yap-işlet-devret)	1	5	
	Lojistik	1	5	
Halka açıklık ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlar/ düzenlemeler açısından	Halka açık şirketler	4	50	8
	SPK, TTK, BDDK vb. kurumlar/ düzenlemeleri	4	50	

Tablo-5'te görüldüğü üzere bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar; hesap planı, finansal tablolar, denetim türü, denetim süreci, sektör türü ile halka açıklık ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlar/ düzenlemeler açısından olmak üzere altı alt temada sınıflandırılmıştır. Buna göre:

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar, hesap planı açısından değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla gelir tablosu/ maliyet hesapları (f=10) biçiminde belirtilmiştir. Mesleki şüphecilik tutumuyla hesap planı açısından odaklanılan alanları gelir tablosu/maliyet hesapları olarak ifade eden katılımcılardan K1 görüşünü “*Herhangi bir şirketi de denetlemeye başladığınızda şirket için bizim için en önemli riski barındıracak nokta hasılat kalemleri.*” biçiminde belirtmiştir. Benzer biçimde K10 görüşünü “*Bir hasılatın kaydedilmesine ilişkin alanlarda bir suistimal kaynaklı sıkıntı olabilir.*” biçiminde ifade etmiştir.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar, finansal tablolar açısından değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla temel mali tablolar (f=7) biçiminde belirtilmiştir. Mesleki şüphecilik tutumuyla finansal tablolar açısından odaklanılan alanları temel mali tablolar olarak ifade eden katılımcılardan K4 görüşünü “*Kuşkusuz bilançodur, diğer mali tablolar bilançonun türevidir. Yani gelir tablosu orada yer alır. Nakit akım tablosunun sonuçları oradadır. Özkaynak tablosunun sonuçları oradadır. Bilançodur. Bilançonun aktif ve pasifi varlıklar ve yükümlülükler her birinin teker teker kanıtını toplamak üzere şüphecilik kavramı tek tek her kalemden uygulamak durumundayız.*” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K6 görüşünü “*Bilanço şirket durumunu gösteriyor. Yani o yıl ki kârını göstermiyor. O yıl ki kârını gösteriyor ama ayrıntısını göstermiyor kârın nereden geldiğini falan göstermiyor. Ama sonuçta bilanço şirketin durumunu gösteriyor. O yıl çok kârlı olabiliriz zararlı olabilir ama bilançoda özkaynağı iyidir kötüdür insanlarda ona göre yatırım yapıyor. Şirkete ona göre bakıyor. Alacaklara bankalara ona göre bakıyor. Dolayısıyla gelir tablosu yıllık olduğu için bence bilanço daha önemli.*” biçiminde ifade etmiştir.

5.3.5. Mesleki Şüphecilik Etkileyen Unsurlara İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında mesleki şüphecilik etkileyen faktörleri belirleyebilmek için katılımcılara “mesleki şüpheciliklerinizi etkileyen faktörler hakkında neler söyleyebilirsiniz?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *mesleki şüphecilik etkileyen unsurlar* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo-6'da gösterilmiştir.

Tablo-6: Mesleki şüpheliği etkileyen unsurlar

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Çevresel faktörlerden kaynaklı unsurlar	Teknolojik faktörler	9	38	24
	Kültürel faktörler	7	29	
	Yasal faktörler	4	17	
	Ekonomik faktörler	4	17	
Denetlenen şirketten kaynaklı unsurlar	Zaman kısıtı	12	33	36
	İç kontrol sisteminin olup olmaması ve etkinliği	8	22	
	Denetlenen şirketin denetime karşı tutumu/tavrı/ bakış açısı	5	14	
	Kurumsallaşma düzeyi	5	14	
	Risk seviyesi yüksekliği	3	8	
	Yönetimin dürüstlüğü konusunda tereddütler	2	6	
	Denetlenen şirketin ilk yıl denetimi	1	3	
Bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar	Denetçinin tecrübesi/ Denetçinin sektör tecrübesi	13	33	40
	Denetçinin mesleki bilgisi/ sektör bilgisi	9	23	
	Denetçinin denetlenen şirketteki ilk yıl denetimi	4	10	
	Aynı müşterinin birden fazla yıl denetlenmesiyle şirketin tanınması	4	10	
	Bağımsız denetçinin kişisel özellikleri	4	10	
	Sosyal sorumluluk bilincinin olması	3	8	
	Denetim sektöründeki regülatör baskısı	2	5	
	Denetim şirketinin kalite anlayışı ve muhafazakarlık düzeyi	1	3	

Tablo-6’da görüldüğü üzere mesleki şüpheliği etkileyen unsurlar; çevresel faktörlerden, denetlenen şirketten, bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar olmak üzere üç alt temada sınıflandırılmıştır. Buna göre:

Mesleki şüpheliği etkileyen çevresel faktörlerden kaynaklı unsurlar değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla teknolojik faktörler (f=9) biçiminde belirtilmiştir. Mesleki şüpheliği etkileyen çevresel faktörlerden kaynaklı unsurları teknolojik faktörler olarak ifade eden katılımcılardan K6 görüşünü “*Mesela eğer IT sistemi IT sistemini kullanıyorsa etkin olarak ve bütün finansal raporları oradan çıkıyorsa siz IT sistemini denetliyorsunuz şüpheliğinizi kullanıp test etmiş oluyorsunuz. Ama IT sistemini kullanmıyorsa riski yüksek demektir. O zaman hata, hile değil sadece hata konusunda da riskiniz yüksek her şeye daha çok bakmamız lazım. Yani bilgi işlem sistemini kontrol kolay. Ama işi aslında her defasında aynı işlemi nasıl kaydettiğini kontrol etmek daha zor.*” olarak

belirtmiştir. Benzer biçimde K11 görüşünü “*Bilgi sistemleri bu genelde bilgi sistemleri güvenilir değilse o zaman bir sisteminde bir açık olup olmadığı konusunda biraz şüpheye kapılabiliyoruz. Ve denetimlerimiz o zaman sisteme dayalı değil de biraz daha detaylı çalışıyoruz. Çünkü sistemine güvenmediğimiz bir şirketin sisteminden alınan raporlara bu sefer güvenemiyorsunuz. Dolayısıyla bilgi sistemleri güvencesi almak çok önemli. Biz bilgi sistemleri uzmanlarını da kullanıyoruz denetimde eğer varsa bir eksiklik ona göre denetim planlıyoruz.*” biçiminde ifade etmiştir.

Mesleki şüpheciliği etkileyen denetlenen şirketten kaynaklı unsurlar değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla zaman kısıtı (f=12) biçiminde belirtilmiştir. Mesleki şüpheciliği etkileyen denetlenen şirketten kaynaklı unsurları zaman kısıtı olarak ifade eden katılımcılardan K8 görüşünü “*Zamanın fazla olması aslında denetim kapsamınızı da olumlu etkiler. Şimdi o yüzden biz ön denetim yapıyoruz. Yani zaman dar olduğu için ne yapıyoruz ilk 8 ayı ayrı bakıyoruz atıyorum sonra 31 Aralıkta kadar bakıyoruz ama 8 ayı tekrardan bakıyoruz ama ilk o ilk gittiğimiz zamanı normalde yılsonuna koysanız bir daralma söz konusu olabileceği için biz ne yapıyoruz. Onu yaymaya çalışıyoruz. Riski de yayıyoruz. Hem bizim boş zamanımız oluyor 11 12. aylar bir kısmında eğitim alıyoruz bir kısmında ön denetim yapıyoruz. Dolayısıyla o şeyi ortadan kaldırmaya çalışıyoruz diyelim. Zaman baskısı ortadan böyle kaldırılıyor. Dediğim gibi kalitesizlik, zaman daralması için söylüyorum dolayısıyla mesleki şüpheciliğinizi etkiliyor. Yani ben işimi mi bitireyim şüphe mi edeyim ikisi arasında kalıyorsunuz. Zaman sizin şüpheciliğinizin sonuna kadar vardırımama, bir kısıt haline geliyor. ” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K10 görüşünü “*Zaman kısıtı her şeyin önünde bir şey engel. Zaman kısıtı olması aslında yapılan testleri ya da testlerin sonuçlanması sürecini daha hızlı tamamlaması sonucunu getiriyor. Daha hızlı yapılması için de bazı şeyler daha ikincil plana atılmış olabilir. O yüzden aslında planlaması çok kritik işin. Şimdi olabildiğince planlamaları ne kadar erken yaparsa bazı öngörülemeyen faktörleri de göz önünde bulundurmuş oluruz. O faktörleri ne kadar önden belirlerse aslında ona göre plan yapıp ona göre insanları işe atayıp böylelikle de hani o kısıtı ne diyeyim o kısıtı daha iyi yönetebiliriz. O yüzden de olabildiğince planlamalarımızı öne çekmeye çalışıyoruz ki önden bazı faktörleri öngörelim. Ona göre hareket alanımız olabilsin. Son ana kalan her zaman bir şey çıkıyor ama biz önden yapabileceğimiz işleri önden yapalım son ana biraz zamanımız kalsın uğraşıyoruz. Ona göre de zaman planlamasını ona göre yapmaya çalışıyoruz. Yani daha riskli işleri daha uzun zamanlar planlıyoruz.*” biçiminde ifade etmiştir.*

5.3.6. Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphecilik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında mesleki şüpheciliğin özelliklerini belirleyebilmek için katılımcılara “bir bağımsız denetçi olarak sizin mesleki şüphecilik

özellikleriniz nelerdir?” sorusu yöneltmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo-7’de gösterilmiştir.

Tablo-7: Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre özellikler	Mesleki özen ve titizlik	6	33	18
	Dürüstlük	4	22	
	Tarafsızlık/objektiflik	4	22	
	Mesleki Muhakeme	2	11	
	Mesleki etik	2	11	
Mesleki şüphencilik ölçeğine göre özellikler	Kararı erteleme-ikna olmayan	13	20	66
	Bilgiyi arama-merak	12	18	
	Bağımsızlık	11	17	
	Bireylerarası anlayış-insan sarrafı	11	17	
	Özgüven	10	15	
	Sorgulayıcı akıl- dikkatli	9	14	
Diğer özelliklere göre	Makul- mütevazı	2	50	4
	Sosyal sorumluluk bilinci	2	50	

Tablo-7’de görüldüğü üzere bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri; denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre özellikler, mesleki şüphencilik ölçeğine göre özellikler ve diğer özellikler göre olmak üzere üç alt temada sınıflandırılmıştır. Buna göre:

Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri, denetimin ilkeleri ve etik kurallar açısından değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla mesleki özen ve titizlik (f=6) biçiminde belirtilmiştir. Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özelliklerini denetimin ilkeleri ve etik kurallara göre mesleki özen ve titizlik olarak ifade eden katılımcılardan K2 görüşünü “*Birazda işine titiz olman lazım. Titizlik göstermen lazım. Bilgini ortaya koymak lazım. Bunlar hep etkili.*” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K7 görüşünü “*Dolayısıyla ne derler ona mesleki özen dimi özen de önemli. Özen, titizlik falan.*” biçiminde ifade etmiştir.

Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri, mesleki şüphencilik ölçeği açısından değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler tüm katılımcılar tarafından kararı erteleme-ikna olmayan (f=13) biçiminde belirtilmiştir. Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özelliklerini mesleki şüphencilik ölçeğine göre kararı erteleme-ikna olmayan olarak ifade eden katılımcılardan K1 görüşünü “*Her söylenene gözü kapalı inanmamak,*

bunlar çok önemli noktalar. Karar vermemek lazım çok süratli karar vermek gibi bir tavrımız yok bizim olmamalı.” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K10 görüşünü “*Genel olarak şirket içinde desteklenen şeyde o yani yarın son artık bu olduğu kadar gibi değil yani. Doğru kararı verene kadar yeterli denetim kanıtını elde edene kadar işlerin sonlandırılmaması. Bazı doğal deadline olan işler var halka açık şirketlerin belli deadlineleri var. Onlar tabi biraz daha sıkışık onlar için de erken işe başlamak hani bizimi şirkette bazı uygulamalar var. Hani bu tip işte özellikle halka açık şirketlerdeki planlama aktivitelerini öne çekilmesini sağlayan mekanizmalar çünkü hani ne kadar erken halka açık olduğu zaman bazı deadlineleri olduğu için ötelemek biraz daha problemlidir bir konu. O yüzden onu deadline ötelemektense işi erken başlayıp o karar almayı destekleyecek dokümanların toplanmasını sağlayabilecek zaman bırakmak.”* biçiminde ifade etmiştir.

5.3.7. Bağımsız Denetim Sürecinde Mesleki Şüpheciliğin Uygulanmasına İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını belirleyebilmek için katılımcılara “bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğinizi uygulamaya nasıl aktarıyorsunuz?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo-8: Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphecilğin uygulanması

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Müşteri Seçimi ve İşin Alınması	Müşteri kabulünde seçici davranma	10	71	14
	Müşteri kabul rehberi	4	29	
Denetim Planlaması	Önemlilik düzeyinin belirlenmesi	10	45	22
	Denetim risklerini saptama	7	32	
	Denetlenecek şirkete ilişkin bilgilerin toplanması	2	9	
	Denetlenen şirketle etkin iletişimde bulunmak	2	9	
	Riskli işlerde deneyimlilerin görevlendirilmesi	1	5	
Denetim Programının Yürütülmesi	Yeterli ve uygun kanıt toplama	5	25	20
	Denetim tekniğinin çeşitlendirilmesi ve şüphelenilen noktada farklı denetim kanıtı toplama tekniklerine yönelme	4	20	
	Üçüncü taraflardan elde edilen kanıtlara güvenmek	4	20	
	Uzmana danışma	4	20	
	Denetim ekibinde birinin yaptığı işi diğer ekip elemanının yeniden gözden geçirmesi	1	5	
	Denetim esnasında çalışma kâğıtlarını doldurma	1	5	
	Riskli hesaplara odaklanma	1	5	
Kantı Toplama Teknikleri	Doğrulama/ teyit/ mutabakat	10	26	38
	Sorgulamak/ soruşturmak	7	18	
	Gözlem	5	13	
	Belge inceleme	5	13	
	Analitik inceleme	4	11	
	Yeniden hesaplama	3	8	
	Fiziki inceleme	2	5	
	Tekniklerin hesaba göre değişmesi	2	5	

Tablo-8’de görüldüğü üzere bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphecilğin uygulanması; müşteri seçimi ve işin alınması, denetim planlaması, denetim programının yürütülmesi ve kanıt toplama teknikleri olmak üzere dört alt temada sınıflandırılmıştır. Buna göre:

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphecilğin uygulanması, müşteri seçimi ve işin alınması açısından değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla müşteri kabulünde seçici davranma (f=10) belirtilmiştir. Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphecilğin uygulanması müşteri seçimi ve işin alınması açısından müşteri kabulünde seçici davranma olarak ifade eden katılımcılardan K12 görüşünü “*Şartlı rapor vermiştir müşteri bırakmıştır bana şartlı rapor verdiler. Bazen onunla da karşılaşıyoruz teklif*

aşamasında. İşte bize şartlı rapor istemiyoruz biz. Allah Allah şartlı rapor istemiyorsun düzgünsen şartlı rapor çıkmaz zaten. Ya baştan konuşalım ki diyor yok teklif vermiyoruz o zaman zaten. Vermeye gerek yok o da bir şüphencilik aslında. Ben bu firmadan çok aşırı derecede şüpheleniyorum ve bu riske denetçi olarak girmek istemiyorum. Altına da imza atmak istemiyorum. Şartlı bile versem raporu altına imza atmak istemiyorum diyorum yani ve almıyorum firmayı. Çünkü ben müşteriye vereceğim şartı daha denetlemeden söylersem ben bağımsızlığımı yitirmiş olurum. Şüphencilikte de olsa ne olacak olmasa ne olacak ondan sonra.” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K13 görüşünü “İlk aşamada müşteri kabulünde zaten bir yeni müşteri aldığımızda da onunla ilişkili şeyleri yani şirketin eski denetçisi ile görüşme gibi bu şeyleri konuşmaları mülakatları yapıyoruz. Onları dokümanite ediyoruz ki onlardan da elde ettiğimiz bilgiler veya şirketi bir araştırma şey süreci kapsamında orada şüpheli yaklaşım zaten olası kötü sonuçlar doğurmak tabii ki ilk kabul sürecinde oluyor.” biçiminde ifade etmiştir.

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphencilüğün uygulanması, kanıt toplama teknikleri açısından değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla doğrulama/ teyit/ mutabakat (f=10) biçiminde belirtilmiştir. Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphencilüğün uygulanması kanıt toplama teknikleri açısından doğrulama/ teyit/ mutabakat olarak ifade eden katılımcılardan K2 görüşünü “Şüphelenirsem bankadan teyit alıyorum. Gidiyorum banka müdürü ile konuşuyorum. Yazı yazıyorum. Gidip orada araştırma yapıyorum. Birazcık da dedektiflik yapacaksın yani. Adam diyor ki şey diyor kapattı gitti yok ortada diyor. Yani nasıl yok adam kaybolmaz ki. Hâlbuki 2 sokak arkaya taşınmış diyelim. Nasıl bulacaksın nasıl anlayacaksın. Araştırıyorsun gidiyorsun soruyorsun komşusuna soruyorsun yanına soruyorsun. Bu adam nedir kimdir işte ticari sicilden şey çıkartıyorsun. Bilmem nereye bakıyorsun vergi dairesinden gidip şey çıkarttırıyorum beyanname veriyor mu vermiyor mu nereden veriyor adres değişikliği var mı? Buluyorum adamı yani. Kimse bulamıyor diyelim veya ilgilenmiyor bakmıyor. Daha doğrusu araştırdıktan sonra bulunmaz diye bir şey yok. Dünyada her şey bulunur. Onun için ne yapıyorsun böyle işlerde şeyini kullanacaksın. Bir yerde şüphencilüğün yanında böyle bir araştırma yapmak, bir dedektiflik gibi bir şey yapmak da gerekiyor yani.” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K10 görüşünü “En basitinden aklıma gelen mesela yaşanan tecrübelerden ortaya çıkan bir şey. Gelen teyitlerin doğruluğunu test etmek için sadece teyit geldi third partydan rakamlar birbirini tutuyor mu deyip geçmiyoruz. O teyidi kim yollamış ona bakıyoruz. Yollayan kişiyi telefonla arıyoruz. Tek kişi aramıyor yanında biri daha duruyor. İşte o da ona şahitlik ediyor. Ama bu kişiyi aradım o kişi bu testi yapmaya bu cevabı bu teyidi yazmaya yazıp yollamaya muktedir bir insan mı böyle bir yetkisi var mı onu teyit ediyoruz. Yani işte bu yönetimden verilen veriler de özellikle en kritik şey orası.” biçiminde ifade etmiştir.

5.3.8. Mesleki Şüphencilik Kanıtlanabilmesine İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında mesleki şüphencilik kanıtlanabilirliğini belirleyebilmek için katılımcılara “Mesleki şüphencilik sizce nasıl kanıtlanabilir?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *mesleki şüphencilik kanıtlanabilmesi* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo-9: Mesleki şüphencilik kanıtlanabilmesi

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Kanıtlanabilirliğe ilişkin Görüşler	Çalışma kâğıtları	9	35	26
	Denetimin planlanması	6	23	
	Regülatör kurumların incelemesi	3	12	
	Denetim kanıtı toplama	2	8	
	Kalite kontrol biriminin incelemesi/ üçüncü taraf kontrollerinin kullanımı	2	8	
	Makul bir denetim ücretinin, makul zamanın ve bağımsızlığın olması	1	4	
	Yapılan testlerin seviyesi	1	4	
	Uzman görüşü alma	1	4	
	Sorumlu ortakların ve deneyimli personelin rolü	1	4	
Kanıtlanamayacağına ilişkin Görüşler	Şüphenin araştırılması sonucu bulgu elde edilmesi	1	33	3
	KGK’ nın dosyanızı incelemesi	1	33	
	Soyut bir durum	1	33	

Tablo-9’da görüldüğü üzere mesleki şüphencilik kanıtlanabilmesi; kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler ve kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler olmak üzere iki alt temada sınıflandırılmıştır. Buna göre:

Mesleki şüphencilik kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla çalışma kâğıtları (f=9) biçiminde belirtilmiştir. Mesleki şüphencilik kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler açısından çalışma kâğıtları olarak ifade eden katılımcılardan K7 görüşünü “*Dokümantasyonla onu zaten. Muhakkak onu orada dokümente etmeniz lazım. Tabi çalışma kâğıtlarında neyi nasıl değerlendirdiğinizi, hangi işte atıyorum mutabakat mektubu aldığımızda gidip telefonla aradığımızda oraya şu kişi ile görüştüm diye yazmanız. Dokümantasyon çalışma kâğıtlarında iz bırakılması. Oraya bakan kişinin mesleki şüphencilik uygulandığını anlaması lazım. Çünkü benim orada anlatsam anlar zaten. Ama ben olmayabilirim. Orada işte çalışma kâğıtları dosya dediğimiz dijital ya da hardcopy de muhakkak o işi nasıl yapıldığını hangi işin süreçlerin neden*

yapıldığını sonuçta alınan kanıtların niteliği, niceliği, sayısı, tutarı sayısı, muhasebe kayıtlarıyla uyumu vesaire anlatıp en sonunda biz böyle anlatıp planladık. Çünkü şurda şurda şu olabilir.” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K13 görüşünü “Yani belgelediğimiz şeyler dediğim gibi kendi içsel raporlamamız var. Burada hani mesleki şüphecilikle yaklaşım yaklaşmadığımızla ilişkin dokümantasyon yapıyoruz. Biz şu riskleri gördük. Bunları gördük.” biçiminde ifade etmiştir.

Mesleki şüphencilüğün kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler şüphenin araştırılması sonucu bulgu elde edilmesi (f=1), KGK’ nın dosyanızı incelemesi (f=1) ve soyut bir durum (f=1) biçiminde belirtilmiştir. Mesleki şüphencilüğün kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler açısından şüphenin araştırılması sonucu bulgu elde edilmesi olarak ifade eden katılımcılardan K2 görüşünü “Bak, mesleki şüphencilik sana kaldığı için kanıtlanamaz. Ama sen yapıyorsun ya sen şüpheleniyorsun ya o zaman ne yapıyorsun? Sen şüphelendiğin için araştırıyorsun. Ama başkası gitmeyebilir, görmeyebilir. Şimdi burada kanıtlama diye bir şey yok. Sen şüphelendiğin bir şeyi araştırıyorsun. Sonucunda tabi ki bir şey kanıtlıyorsan, çıkıyorsa ortaya kanıtlıyorsun. Eğer çıkmıyorsa da herhangi bir problem olmuyor. Yani bu şey bir şey, göreceli bir şey.” olarak belirtmiştir. Mesleki şüphencilüğün kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler açısından soyut bir durum olarak ifade eden katılımcılardan K10 görüşünü “Yani bilemiyorum. Mesleki şüphencilüğün kanıtlanması yani çok soyut bir şey. Yani hani bunda şüpheliydim bunda şüpheli değildim diye işte ona harcadığımız zaman bu kadar gibi kontrollü bir deney yapmak da mümkün değil. Ama hani direkt elle tutulur kanıt çok zor aslında yani.” olarak belirtmiştir.

5.3.9. Bağımsız Denetim ve Mesleki Şüphencilik Açısından Karşılaşılan Sorunlar ve Çözümlerine İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetim ve mesleki şüphencilik açısından karşılaşılan sorunları ve çözümleri belirleyebilmek için katılımcılara “Mesleki şüphencilik açısından bağımsız denetimde karşılaştığınız sorunlar hakkında neler söyleyebilirsiniz? Karşılaştığınız sorunları çözmek için neler yaparsınız? Bu konudaki deneyimlerinizi bizimle paylaşır mısınız?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *bağımsız denetim ve mesleki şüphencilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo-10’da gösterilmiştir.

Tablo-10: Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Denetlenen Şirket Kaynaklı Sorunlar	Finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ile finansal tabloların doğru hazırlanamaması	8	33	24
	Denetim kültürünün olmayışı	5	21	
	Denetlenen şirketin tavrı/ belge, bilgi, beyan sunmada direnç gösterilmesi	4	17	
	Denetlenen şirketin kendisinin işveren olması	3	13	
	Muhasebe departmanlarına önem verilmemesi	2	8	
	IT alt yapılarının/ kontrol mekanizmalarının yeterince gelişmemiş olması	1	4	
	Sosyal sorumluluk anlayışının gelişmemesi	1	4	
Bağımsız Denetçi/ Bağımsız Denetim Şirketi Kaynaklı Sorunlar	Beşeri ilişkiler- ahbab çavuş ilişkisi	6	20	30
	İşletme içindeki körlük	5	17	
	Aynı düzeyde denetim yapılmaması	5	17	
	Denetimle beraber farklı işlerinde aynı denetim firması tarafından yapılması- bağımsızlığı zedeleyen durumlar	4	13	
	Denetçinin kendi hazırlattığı finansal tabloları denetliyor durumuna düşmesi	2	7	
	Kaliteli eleman ihtiyacı	2	7	
	Becayış sisteminin oluşması	2	7	
	Yeni müşterilere ilişkin tanıma ve şüpheli olma ikilemi	1	3	
	İlk kez uygulanan standartlara uyum	1	3	
	Psikolojik eğilimler	1	3	
	Denetçinin sürekli gelişime direnç göstermesi	1	3	
	Yasal Çerçeveden Kaynaklı Sorunlar	Ücret tarifesinin ve asgari denetim saatlerinin belirlenmemiş olması	7	
Rotasyonun Türkiye’de farklı yorumlanması		2	22	
Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Çözüm Yolları	Finansal tabloların doğru hazırlanamamasına karşı eğitim-düzeltil-gelir yaklaşımı	6	50	12
	Denetçi körlüğüne karşı rotasyon	3	25	
	Psikolojik eğilimlere karşı eğitim	1	8	
	Müşterinin tavrına karşı ona kaliteli bulgu sunmak	1	8	
	Doğru insanların denetim sürecine dâhil edilmesi	1	8	

Tablo-10’da görüldüğü üzere bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları; denetlenen şirket kaynaklı sorunlar, bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunlar, yasal

çerçeveden kaynaklı sorunlar ve karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm yolları olmak üzere dört alt temada sınıflandırılmıştır. Buna göre:

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan denetlenen şirket kaynaklı sorunlar değerlendirildiğinde görüşler çoğunlukla finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ve finansal tabloların doğru hazırlanamaması (f=8) biçiminde belirtilmiştir. Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan denetlenen şirket kaynaklı sorunlardan finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ve finansal tabloların doğru hazırlanamaması olarak ifade eden katılımcılardan K4 görüşünü “*Bu bilgi ve belge gizlenmesi mevzuata yeteri kadar hâkim olamamaktan olabilir işletme açısından. Çünkü TFRS’ ye ve BOBİ FRS’ ye uygun tablo sunmak onların görevidir. Ben o tabloların doğruluğunu denetleyeceğim. Yeteri kadar mevzuata hâkim olamamış olabilir. İlişkili kişiler nedir anlamamıştır sunmamıştır. Şimdi anlamadığı için mi sunmadı yoksa benden bizden gizlemek için mi sunmadı bunun analizini yapmak isterim. Bunun içinde BDS 580’e göre kendilerinden yönetim teyit mektubu zaten bu yüzden alıyoruz. İki, yeni sisteme giren şirketlerin muhasebe teşkilatları, muhasebe müdürleri veya mali işler müdürleri TFRS veya BOBİ FRS konusunda yeterli bilgi sahibi değiller. Onları sunmakta mutlaka bir desteğe ihtiyaç duyuyorlar.*” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K8 görüşünü “*Biz şirket olarak şöyle yaptık. BOBİ FRS gelmeden önce özel kurumlardan işte üniversitelerden ve kendi içimizde BOBİ FRS ile ilgili olarak eğitimler düzenledik. Bunların nasıl uygulanması gerektiği ile ilgili çalışmalar yaptık. Ayrıca BOBİ FRS’ ye göre hazırlayıp yeni bağımsız denetime tabi olan şirketlere de bunlar konularında bizimle anlaşma yaptıklarında içlerinde yetkin kişileri barındırmaları gerektiğini veyahut bu raporlama hizmetlerini bizim yapamayacağımızı bizim sadece denetim yapabileceğimizi çünkü onlar bilgisizler bu konuda. Risk şu bilmemenin geçirdiği bir hata riski var. Hile demeyelim de, hata riski var. Bununla ilgili de tabii bilmediğinden dolayı o personelin mesleki yeterliliğe sahip olmamasının da getirdiği riskle mesleki şüpheciliğimizi ciddi yönde etkiledi.*” biçiminde ifade etmiştir.

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm yolları değerlendirildiğinde görüşler çoğunlukla finansal tabloların doğru hazırlanamamasına karşı eğit-düzeltil-getir yaklaşımı (f=6) biçiminde belirtilmiştir. Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm yollarından finansal tabloların doğru hazırlanamamasına karşı eğit-düzeltil-getir yaklaşımı olarak ifade eden katılımcılardan K1 görüşünü “*Siz denetçi olarak mecburen tutuyorsunuz müşteriyi eğitmek durumunda kalıyorsunuz. Bak sen VUK’ a göre amortismanı böyle hesaplıyorsun ama BOBİ’ ye göre böyle hesaplama lazım. İşte BOBİ FRS’ ye göre ya da Türkiye Finansal Raporlama*

Standartları çerçevesine göre böyle yapman lazım.” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K2 görüşünü “Şey siz işte buluyorsunuz bir şey diyorsun ki bunu düzelt, bunu böyle yap işte bu olmamış falan o zaman da sen yapmış gibi oluyorsun yani. Benim görevim olmadığı halde ama bende mecburen de bulduğum bir şeyi söylemek zorundasın. Söyleyince de ne oluyor sen adama empoze ediyorsun düzelttiriyorsun yaptırıyorsun.” biçiminde ifade etmiştir.

5.3.10. Bağımsız Denetimin ve Mesleki Şüphencilik Kullanımının Geleceğine İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetim mesleği ve mesleki şüphencilik kullanımını konusunda geleceğe dair görüşleri öğrenebilmek için katılımcılara “Bağımsız denetim mesleğinin geldiği noktayı ve mesleki şüphencilik tutumunuzu değerlendirdiğinizde hem mesleğin hem de mesleki şüphencilik kullanımını konusunda geleceğe ilişkin görüşleriniz nelerdir?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *bağımsız denetimin ve mesleki şüphencilik kullanımının geleceği* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo-11’de gösterilmiştir.

Tablo-11: Bağımsız denetimin ve mesleki şüphencilik kullanımının geleceği

Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Bağımsız denetimin geleceğine ilişkin olumlu beklenti	6	12	51
Bağımsız denetiminin mesleki eğitimi	5	10	
KGK’ nın bağımsız denetçileri denetlemesi	5	10	
Teknolojiyle şüphencilik daha önemli ve detaylı incelenebilir hale gelmesi	5	10	
Bağımsız denetimin denetlenen şirketlerce faydasının anlaşılabilirliğiyle karşılıklı olarak kaliteyi artırması	4	8	
Denetim standartlarının gelişimi ve uygulanması	4	8	
Sürekli gelişim	4	8	
Bağımsız denetimin geleceğine ilişkin olumsuz beklenti	2	4	
Teknolojik gelişmelerin zaman tasarrufuna etkisi	2	4	
Ücret tarifesinin ve denetim saatlerinin belirlenmesi	2	4	
Yapay zekânın etkisi	2	4	
Teknolojik gelişmelerin mesleğin varoluşuna etkisi	2	4	
Denetlenen şirketin eğitimi	1	2	
Teknolojiye uyum	1	2	
Risk odaklı denetimlerin gelişmesi	1	2	
Tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulması gerekliliği	1	2	
Belli limitler üzerindeki müşteri şirketlerde KGK yetkilisi veya mesleki anlamda yetkin kişi barındırma	1	2	
Büyük verinin (big datanın) incelenmesi	1	2	
Denetimin ekonomiye gelişme sağlaması	1	2	
Finansal tabloları kullanan paydaş sayısının artması	1	2	
Finansal tablolara verilen önemin artması	1	2	
Şüphenci yaklaşımın öncelikli hale gelmesi	1	2	

Tablo-11’de görüldüğü üzere bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceği değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla bağımsız denetimin geleceğine ilişkin olumlu beklenti (f=6) biçiminde belirtilmiştir.

Bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceğini bağımsız denetimin geleceğine ilişkin olumlu beklenti olarak ifade eden katılımcılardan K3 görüşünü “*Bağımsız denetim tabii bizim mesleğimiz önemli bir aşamada, aşamada zannediyorum.*” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K7 görüşünü “*Valla görüşlerim çok olumlu gittikçe daha iyiye gittiğini görüyorum.*” biçiminde ifade etmiştir.

6. SONUÇ

Günümüzde yaşanan değişimler bağımsız denetimin ve bağımsız denetçilik mesleğinin gelişmesine duyulan ihtiyacı artmıştır. Çünkü bağımsız denetim hem bilgi kullanıcılarına ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu hem de bağımsız denetime tabi şirketlerin eksikliklerini, hata veya hile olasılıklarını ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Bağımsız denetimin amacının yerine getirilebilmesi ve ilgili taraflara fayda sağlanabilmesi için bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getiren bağımsız denetçilerin denetim sürecinde mesleki şüphecilik tutumunu sergilemeleri gerekmektedir.

Çalışmada bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin bakış açılarını keşfetmek amaçlanmıştır. Araştırmada bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikle ilgili deneyimlerinin ve görüşlerinin derinlemesine bir analizle ortaya konulması ve konuya daha geniş bir bakış açısıyla yaklaşılabilmesi için nitel araştırma yöntemi tercih edilmiş olup bağımsız denetçilerle görüşme yapılarak veriler elde edilmiştir. Çalışmada elde edilen verilerin analizi sonucunda bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin görüşlerinin 9 tema altında açıklanabileceği ortaya konulmuştur. Buna göre:

- Mesleki şüpheciliğin anlamı değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüşler “hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak” ve “denetimin temel taşlarından biri” biçiminde ifade edilmiştir.
- Mesleki şüpheciliğin önemi değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüşler “olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme” ve “yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama” biçiminde ifade edilmiştir.
- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar; hesap planı, finansal tablolar, denetim türü, denetim süreci, sektör türü ile halka açıklık ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlar/ düzenlemeler açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre, bağımsız

denetimde mesleki şüphencilik tutumuyla odaklanılan alanlar değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüşler “gelir tablosu/ maliyet hesapları” ve “tüm denetim türleri” biçiminde ifade edilmiştir.

- Mesleki şüphenciligi etkileyen unsurlar; çevresel faktörlerden, denetlenen şirketten, bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre, mesleki şüphenciligi etkileyen unsurlar değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüş “denetçinin tecrübesi/ denetçinin sektör tecrübesi” biçiminde ifade edilmiştir.
- Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri; denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre özellikler, mesleki şüphencilik ölçüğüne göre özellikler ve diğer özellikler açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre, bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüş “kararı erteleme-ikna olmayan” biçiminde ifade edilmiştir.
- Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphencilüğün uygulanması; müşteri seçimi ve işin alınması, denetim planlaması, denetim programının yürütülmesi ve kanıt toplama teknikleri açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre, bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphencilüğün uygulanması değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüşler “müşteri kabulünde seçici davranma”, “önemlilik düzeyinin belirlenmesi” ve “doğrulama/ teyit/ mutabakat” biçiminde ifade edilmiştir.
- Mesleki şüphencilüğün kanıtlanabilmesi; kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler ve kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre, mesleki şüphencilüğün kanıtlanabilmesi değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüş “çalışma kâğıtları” biçiminde ifade edilmiştir.
- Bağımsız denetim ve mesleki şüphencilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları; denetlenen şirket kaynaklı sorunlar, bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunlar, yasal çerçeveden kaynaklı sorunlar ve karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm yolları açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre, bağımsız denetim ve mesleki şüphencilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüş “finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ile finansal tabloların doğru hazırlanamaması” biçiminde ifade edilmiştir.

- Bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceği değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüş “bağımsız denetimin geleceğine ilişkin olumlu beklenti” biçiminde ifade edilmiştir.

Öte yandan çalışmada elde edilen ve yukarıda açıklanan sonuçlardan bazıları Aschauer vd. (2017), AUASB (2012), Azgın (2018), BDS 200, BDS 240, Ciolek (2017), Çetinkaya (2017), Dalkılıç ve Oktay (2011), Erdoğan (2015), Hurtt (2010), IAASB (2012), IAASB (2015), Karahan (2018), Khaligova (2019), PCAOB (2012) ve Pretnar Abičić (2014) tarafından yapılmış olan çalışmalardaki çeşitli açıklamalar veya sonuçlarla benzerlik göstermektedir.

Sonuç olarak, Türkiye’de yapılmış bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumunu kapsamlı olarak inceleyen çalışmaların sayıca az olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, bağımsız denetimde mesleki şüpheciliği çeşitli yönlerden değerlendirebilecek daha spesifik ve özellikle nitel araştırma yöntemlerini de içeren uygulamalı çalışmaların yapılmasının yararlı olacağı ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

Altunakar O. (2015). *Finansal Tabloların Denetiminde Mesleki Şüphecilik*. Çevrimiçi <https://tr.linkedin.com/pulse/finansal-tablolar%C4%B1n-denetiminde-mesleki-%C5%9F%C3%BCphecilik-okan-altunakar>

Aschauer, E., Fink, M., Moro, A., Van Bakel-Auer. K. & Warming-Rasmussen, B. (2017). Trust and Professional Skepticism in the Relationship between Auditors and Clients: Overcoming the Dichotomy Myth. *Behavioral Research in Accounting- American Accounting Association*, 29(1), 19-42. DOI: 10.2308/bria-51654

AUASB (2012). *Professional Scepticism in an Audit of a Financial Report*, Australian Government Auditing and Assurance Standards Board, AUASB Bulletin. Çevrimiçi https://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Aug12_AUASB_Bulletin_in_Professional_Scepticism_in_an_Audit_of_a_Financial_Report.pdf

Azgın N. (2018). *Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Kalitesine Etkisi*. Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bağımsız Denetim Standartları. Çevrimiçi <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5167/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Standartlar%C4%B1>

Bağımsız Denetim Standardı 200, (2020). *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi*, Resmi Gazete, 31350 (2.M), 30 Aralık 2020,

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20200.pdf

Bağımsız Denetim Standardı 240, (2020). *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları*, Resmi Gazete Sayısı: 31350 (2.M), 30 Aralık 2020, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20240.pdf

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmî Gazete Sayısı: 28509, 26 Aralık 2012, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>

Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi* (8. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

Ciolek, M. (2017). Professional Skepticism In Auditing and Its Characteristics. *Research Papers of the Wroclaw University of Economics/ Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wroclawiu*, (474), 33–40. <https://doi.org/10.15611/pn.2017.474.03>

Creswell, J. W. (2017). *Araştırma Deseni: Nitel, Nicel ve Karma Yöntem Yaklaşımları* (Çev. S. B. Demir), (3. Baskı). Ankara: Eğiten Kitap.

Çetinkaya, N. (2017). Risk Odaklı Denetimde Denetim Kanıtının Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 109-133.

Dalkılıç, A. F. & Oktay, S. (2011). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphecilik. *Mali Çözüm*, Yıl 21 (103), 63–78.

Endrawes, M. (2010). *Professional Scepticism of Auditors: A Cross-Cultural Experiment*. Doctoral Dissertation, University of Western Sydney.

Erdoğan, S. (2015). Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu. *Mali Çözüm*, (128), 15–32.

Glover, S. M. & Prawitt, D. F. (2013). *Enhancing Auditor Professional Skepticism*. Çevrimiçi <https://www.thecaq.org/enhancing-auditor-professional-skepticism/> <https://doi.org/10.2308/ciia-50895>

Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM Ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler* (14. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hançerlioğlu, O. (2013). *Felsefe Sözlüğü* (21. Baskı). İstanbul: Remzi Kitabevi.

Holley, S. C. (2016). *The Relationship Between Professional Skepticism and Critical Thinking of Accounting Managers: A Quantitative Study*. Doctoral Dissertation, Capella University.

Hurtt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *American Accounting Association- Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171. DOI: 10.2308/aud.2010.29.1.149

Hurtt, R. K., Brown-Libur, H., Earley, C. E. & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory- American Accounting Association*, 32, 45-97. DOI: 10.2308/ajpt-50361

Hussin, S. A. H. S. & Iskandar, T. M. (2013). Exploratory Factor Analysis on Hurtt's Professional Skepticism Scale: A Malaysian Perspective. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 4, 11-19. DOI: <http://dx.doi.org/10.17576/ajag-2013-4-5771>

IAASB (2012). *Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements, Staff Questions and Answers*, Published by: International Federation of Accountants (IFAC). Çevrimiçi <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB%20Professional%20Skepticism%20QandA-final.pdf>

IAASB (2015). *Enhancing Audit Quality in The Public Interest: A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits*, Published by: International Federation of Accountants (IFAC). Çevrimiçi <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Invitation-to-Comment-Enhancing-Audit-Quality.pdf>

IAASB, IAESB & IESBA (2017). *Toward Enhanced Professional Skepticism, Observations of the IAASB-IAESB-IESBA Professional Skepticism Working Group*, Published by: International Federation of Accountants (IFAC), Çevrimiçi <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Toward-Enhanced-Professional-Skepticism-IAASB-IAESB-IESBA.pdf>

Karahan, A. (2018). *Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüpheliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma*. Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.

Kardeş Selimoğlu, S. (2017). Bağımsız Denetimin Genel Çerçevesi. S. Kardeş Selimoğlu, M. Özbirecikli & Ş. Uzay, (Ed.), *Bağımsız Denetim* içinde (s. 1-17), (2. Basım). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Khaligova, J. (2019). *Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheliği Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

Leung, E. Y. W. (2017). *Professional Scepticism: Its Implications on Audits of Financial Statements*, Hong Kong Institute of CPA, (110). Çevrimiçi <https://www.hkicpa.org.hk/->

/media/HKICPAWebsite/HKICPA/QPLC/Technical-articles/Techsource_January-2017_audit.pdf

Miles, M. B. & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook*. (2nd. Edition). Thousand Oaks: Sage Publications.

Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34. DOI: 10.2308/aud.2009.28.2.1

PCAOB (2012). *Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits*, Staff Audit Practice Alert No. 10. Çevrimiçi https://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf

Popova, V. (2013). Exploration of Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments. *Managerial Auditing Journal*, 28(2), 140–160. <https://doi.org/10.1108/02686901311284540>

Pretnar Abičić, S. (2014). Professional Skepticism of Auditors and Risk of Fraudulent Financial Reporting. *Journal of Accounting and Management*, 1-16. Çevrimiçi

<https://www.google.com/search?q=Professional+Skepticism+of+Auditors+and+Risk+of+Fraudulent+Financial+Reporting&oq=Professional+Skepticism+of+Auditors+and+Risk+of+Fraudulent+Financial+Reporting&aqs=chrome..69i57j69i60l3.400j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#>

Tayyar, N. Akyüz, F. Yeşil, T. Uslu, Y. & Kara. E. (2020). Muhasebe Açısından Mesleki Şüphencilik ve Etik Kavramları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13 (2): 215-232.

Uslu, H. (2015). *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim* (2. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Yankova, K. (2015). *The Influence of Information Order Effects and Trait Professional Skepticism on Auditor's Belief Revisions, A Theoretical and Empirical Analysis*. Wiesbaden: Springer Gabler.

Yılmaz, E. (2018). Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphencilik, Mesleki Şüphencilik Ölçülmesi ve Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), 838- 858.