

## BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİNİN DENETİM STANDARTLARI BAĞLAMINDA DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ VE BİR ARAŞTIRMA<sup>1</sup>

ÖĐr.Grv. Dr. Ahmet KARAHAN<sup>2</sup>

Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI<sup>3</sup>

### ÖZET

Menfaat grupları ile işletmeler arasındaki muhasebe bilgi akışı muhasebe süreci ile sağlanmaktadır. İşletmelerin faaliyetlerinin olağanüstü bir şekilde büyümesi ve çeşitlenmesi, bu faaliyetlerle ilgilenen menfaat gruplarının sayısını artırmıştır. Menfaat gruplarının ihtiyaçları olan bilgiyi kaynağından temin etmeleri neredeyse olanaksızdır. Kaynağından temin edilemeyen bilginin ise hata ve usulsüzlük içerme olasılığı vardır. Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak ve elde edilen görüşü menfaat gruplarına raporlamaktır. Bu amaca ulaşabilmek için denetçinin standartlara uygun ve kaliteli bir denetim gerçekleştirmesi gerekir. Mesleki şüphecilik, sorgulayıcı bir akılla, finansal tabloların usulsüzlük veya hata kaynaklı olası yanlış beyanına neden olabilecek koşullara karşı uyanık olmayı ve denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlendirmesini içeren tutumdur. Bu nedenle bağımsız denetçi, tüm denetim boyunca sorgulayıcı bir anlayışla hareket etmeli ve denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesi aşamalarında çalışmalarını mesleki şüphecilik ilkesi doğrultusunda yürütmelidir. Bu çalışmada bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine olan etkisi araştırılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Mesleki Şüphecilik, Denetim Kalitesi

## THE EFFECT OF INDEPENDENT AUDITOR'S PROFESSIONAL SKEPTICISM ON AUDITING QUALITY IN THE CONTEXT OF AUDITING STANDARDS AND A RESEARCH

### ABSTRACT

Information flow for accounting between interest groups and businesses is provided by the accounting process. The extraordinary growth and diversification of the activities of businesses has increased the number of interest groups that are interested in these activities. It is almost impossible for interest groups to obtain the information they need from its source. Information that cannot be obtained from its source is likely to contain errors and irregularities. The purpose of the independent audit is to enable the independent auditor to express an opinion on whether the financial statements show the financial status and operational results of the financial statements in a fair and accurate manner in accordance with the financial reporting standards, and to report the obtained opinion to the interest groups. In order to achieve this goal, the auditor should carry out a quality audit in accordance with the standards. Professional skepticism is an attitude that critically evaluates the audit evidence with a questioning mind and it needs to be vigilant against the circumstances that may lead to false declaration stemming from irregularity or error of financial statements. Therefore, the independent auditor should act in a questioning manner throughout the entire audit and conduct their work in line with the principle of professional skepticism during the collection and evaluation of audit evidence. In this study, the effect of independent auditor on the quality of professional skepticism was investigated.

**Key words:** Independent Audit, Independent Auditor, Professional Skepticism, Audit Quality

<sup>1</sup>Bu makale "Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma" isimli doktora tezinden üretilmiştir.

<sup>2</sup>Adıyaman Üniversitesi SBMYO, akarahan@adiyaman.edu.tr

<sup>3</sup>İnönü Üniversitesi İİBF, [yusuf.cukaci@inonu.edu.tr](mailto:yusuf.cukaci@inonu.edu.tr)

## GİRİŞ

Günümüz iş dünyasında işletmeler, küreselleşmenin, rekabetin ve bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmelerin yaşandığı bir dünyada faaliyet göstermektedirler. Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki zaman ve mekân boyutunun ortadan kalkması, sermaye hareketlerine her zaman olduğundan daha farklı bir boyut kazandırmış ve sermayenin ülke sınırları dışında daha verimli/karlı alanlara doğru hareket etmesine yol açmıştır. İşletmelerin uluslararası pazarlara açılma, başka işletmelerle birleşme, ulusal ve uluslararası düzeyde benzer işletmelerle karşılaştırılma ve uluslararası yatırımcılardan yabancı kaynak sağlama ihtiyaçları doğmuştur. Yaşanan bu gelişmeler hem ulusal hem de uluslararası düzeyde güvenilir finansal bilgi ihtiyacını artırmıştır.

Bağımsız denetimin amacı, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında üçüncü şahısların doğru bilgi edinmelerini sağlamak amacıyla işletmenin finansal tablolarının denetim standartlarına uygun olarak incelenmesidir. Bağımsız denetim hizmetinin kalitesine olan güvenin artması, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim standartlarına uygun davranmaları ve denetim çalışmaları sırasında elde ettikleri bulguları mesleki şüphecilik anlayışıyla ve eleştirel bir bakış açısıyla sorgulamalarına bağlıdır.

### 1. MESLEKİ ŞÜPHECİLİK KAVRAMI

Mesleki şüphecilik, bağımsız denetim kanıtlarını sorgulayan, bağımsız denetim kanıtlarının hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık riskini içerip içermediğini sürekli olarak muhakeme eden ve bağımsız denetim kanıtlarını eleştirel bir gözle değerlendiren bir yaklaşım veya tutum olarak ifade edilebilir. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim görevini mesleki şüphecilik çerçevesinde işletmeyle ilgili geçmiş tecrübelerine veya işletme yönetiminin dürüstlüğü hakkında sahip olduğu inançlara bakmaksızın her zaman için hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık riskinin mevcut olabileceği düşüncesiyle gerçekleştirir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 42).

Mesleki şüphecilik, sorgulayıcı bir zihni ve denetim kanıtlarını eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirmeyi içeren ve denetim mesleği için oldukça önemli olan bir tutumu ifade etmektedir. Bu nedenle mesleki şüpheciliğin önemi denetim standartlarında çok kez vurgulanmıştır. Mesleki şüphecilik, denetçilerin denetim sürecinde kanıtları ve riski değerlendirmeleri için gerekli olan bir kavramdır. Mesleki şüpheciliğin temelini oluşturan sorgulayıcı tutum ve davranış, etkili denetimlerin gerçekleştirilmesi için gereklidir ve her denetçi tarafından bütün denetim alanlarında uygulanmalıdır (Ciolek, 2017: 34).

Standartlara göre denetçi, denetimi sorgulayan bir akılla ve tarafsız ve ön yargısız bir şekilde gerçekleştirmek zorundadır. Denetçi aynı zamanda denetim kanıtlarının eleştirel olarak değerlendirilmesini içeren bir tutum benimsemelidir. Denetçinin raporuna güvenen taraflar, denetçiden bu temel gereksinimlere uygun hareket etmesini beklemektedir. Mesleki şüphecilik kavramı, pratikte bazı denetçiler tarafından uygulanmış olsa da mesleki şüphecilik terimi ilk kez 1977’de “Hataların veya Düzensizliğin Tespitinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” isimli 16 nolu denetim standardında yer almıştır (Ray, 2015: 22-23).

Denetçi, finansal tablolarda önemli hatalar bulunması olasılığını göz önünde bulundurarak denetimi mesleki şüphecilik anlayışıyla planlamalı ve yürütmelidir. Denetim kalitesini arttırmak için mesleki şüphecilik gereklidir, çünkü şüpheli bir denetçi işletme yönetiminin iddiaları ile ilgili daha fazla bilgi talep edecek ve kararını destekleyecek nitelikte yeterli kanıt toplayarak yönetimin performansını değerlendirecektir. Denetçiler, denetim kanıtlarını mesleki şüphecilik anlayışıyla değerlendirmek zorundadır. Böylece denetçi, kanıtları görüldüğü haliyle kabul etmez, kanıtların yetersiz veya yanıltıcı olabileceği ihtimalini öngörür (Yazıcı ve Suryanto, 2017: 251).

Mesleki şüphencilik finansal tablolar denetiminin vazgeçilmez bir unsuru olarak görülmektedir. Son on yılda büyük ölçekli muhasebe hilelerinin meydana gelmesi ve işlemlerde karmaşıklığın artması nedeniyle mesleki şüphencilğe daha fazla önem verilmeye başlanmıştır (Farang ve Elias, 2016: 125).

Uluslararası Denetim Standartları denetçinin mesleki şüphencilik anlayışıyla hareket etmesini temel ilke olarak kabul etmektedir. Denetçi, denetimi mesleki şüphencilik anlayışıyla planladığında ve yürüttüğünde, denetim sürecinde karşılaşılan şüpheli olayların özensiz bir şekilde değerlendirilmesi, denetim görüşünü oluştururken denetim kanıtları üzerinde gereğinden fazla genelleme yapılması, denetimin yöntem ve tekniklerinin seçiminde ve sonuçlarının değerlendirilmesinde yanlış varsayımların kullanılması gibi denetim risklerini azaltmaktadır (Cömert vd., 2013: 56). Dünyada yaşanan büyük muhasebe skandalları mesleki şüphencilüğün önemini artırmıştır. Enron skandalının yeterli düzeyde mesleki şüphencilik uygulanmaması nedeniyle ortaya çıkan bir dış denetim başarısızlığı olduğunu söylemek mümkündür (Benston ve Hartgraves, 2002: 122).

### **1.1. Mesleki Şüphencilüğün Boyutları**

Hurt tarafından geliştirilen mesleki şüphencilik ölçeğinde mesleki şüphencilik; sorgulayıcı zihin, kararın ertelenmesi, bilgiyi arama, bireylerarası anlayış, özgüven ve özerklik olmak üzere altı boyuttan oluşmaktadır (Hurt, 2010: 152-155).

#### **1.1.1. Sorgulayıcı Zihin**

Sorgulayıcı zihin bir bireyin merak ve ilgi duygularına karşı tutumunu ifade eder. Sorgulayıcı akla sahip olan denetçiler amaçları doğrultusunda daha fazla zoru sorarlar, daha ayrıntılı açıklamalar talep ederler ve bir yargıya varmak için yeterli kanıt elde etmeye çalışırlar (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4). 200 nolu Uluslararası Denetim Standardının A 20. paragrafında, denetçilerin, denetim kanıtlarını, sorgulayıcı bir zihinle eleştirel olarak değerlendirmeleri gerektiği belirtilmektedir. Paragrafta, denetçilerin sorgulayıcı bir zihni sürdürebilmeleri için, belgelerin güvenilirliği, işletme yönetiminin iddiaları ve çelişkili denetim kanıtları konularında dikkatli olması gerektiği ifade edilmektedir (Hussin ve Iskandar, 2013: 13).

#### **1.1.2. Kararın Ertelenmesi**

Kararın ertelenmesi, bulgular yeterli derecede açıklığa kavuşuncaya kadar denetçinin karar vermeme eğilimini ifade eder. Mesleki şüphencilğe sahip bir denetçiden, işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir yargıya varabilmesi için, kanıtlar yeterince ikna edici oluncaya dek kanıtları toplamaya ve bu kanıtları nesnel olarak değerlendirmeye devam etmesi beklenmektedir (Nickell, 2012: 20).

#### **1.1.3. Bilgiyi Arama**

Denetim merak duygusuna sahip olmayı gerektiren bir faaliyettir ve denetçi bu duyguya sahip olarak denetimi planlamalı ve denetim çalışmasını yürütmelidir. Merak, dikkatin yeni olana çevrilmesi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan yaklaşma-keşfetme tepkisi olarak açıklanmaktadır. Merak, canlıları içinde yaşadıkları çevreyi keşfetmeye yöneltmektedir (Kaya, 2016: 105-107). Merak yaşam boyu var olan ve öğrenmeyi başlatan bir duygudur (Kahraman vd., 2015: 207).

#### **1.1.4. Bireylerarası Anlayış**

Mesleki şüphencilüğün bir özelliği olarak bireylerarası anlayış, kişilerin davranışta bulunma nedenlerini anlamak için gereklidir. Şüphenci bir denetçi yönetimin her bir eylemini tam olarak anlayabilmek için bireylerarası anlayış özelliğine sahip olmalıdır. Böylece denetçi yalnızca müşterinin eylemini değil, bu eylemin nedenlerini de sorgulayarak müşterinin neden bu

şekilde hareket ettiğini de anlamış olacaktır (Hussin ve Iskandar, 2015: 70). Mesleki şüpheliğe sahip bir denetçi farklı bireylerin aynı nesne veya olaya ilişkin farklı algılamalara sahip olduklarını kabul edip onları anlamaya çalışmalıdır. Bireyler yanlış ve yanıltıcı bilgi sunabilirler. Eğer denetçi mesleki şüpheliğin bu niteliğine sahip değilse kişilerin kasıtlı olarak yanlış bilgi sunduklarını algılamayabilir (Hurt, 2010: 154).

### 1.1.5. Özerklik

Özerklik, bir denetçinin, denetim kararlarını vermeden önce kanıt olarak sunulan bilgilerin yeterliliği konusunda karar verme yeteneğini ifade eder. Mesleki şüpheliğin bu özelliğine sahip denetçiler, müşterilerinin iddialarına daha az güven duyarlar ve onların görüşlerinden kolayca etkilenmezler. Dolayısıyla denetçiler, kişisel olarak tatmin oluncaya kadar ve özgür iradeleriyle kendi kararlarını oluşturana kadar ilave inceleme yapmaya ve kanıt toplama devam ederler (Hussin ve Iskandar, 2013: 13-14).

### 1.1.6. Özgüven

Özgüven, denetçinin kendine olan inancını ve güvenini ifade eder. Kendine inanan ve güvenen denetçi ise davranışlarında kararlı ve tutarlı olacaktır. Bu özellik denetçinin neleri yaptığını ve neleri yapabileceğini kısaca denetçinin hedeflerini ve yönünü belirleyecektir. Özgüvenleri yetersiz denetçiler kendi kararlarını dahi savunamazlar. Denetim görüşünün doğru ve adil olmasını sağlamak için denetçi özgüven sahibi olmalıdır (Hussin ve Iskandar, 2015: 71).

## 2. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

Denetim kalitesi, bağımsız denetim faaliyetinin denetim standartları, kalite kontrol standartları ve yasal düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülmesi, yürütülen bu denetim faaliyeti sonucunda finansal tablo kullanıcılarının verecekleri kararları etkileme derecesine sahip olan hata ve/veya hilelerin ortaya çıkarılması ve bunların kamuya açıklanmasıdır (Bozdoğan, 2014: 29).

Denetim kalitesi, denetim hizmetinden beklenen amaca uygunluk derecesidir. Denetim sonuçlarından faydalanan taraflar, denetim raporunda bildirilen görüşün doğru ve güvenilir olmasını isterler. O halde denetim kalitesi, denetim çalışması sonucunda oluşan yargının (denetim görüşünün) doğruluğu ve güvenilirliğidir şeklinde tanımlanabilir (Oktay, 2013: 47).

İşletme ilgililerinin verecekleri kararların isabet derecesi finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile yakından ilgilidir. Bu da ancak denetim faaliyetinin sağlıklı ve kaliteli bir şekilde yapılması ile sağlanabilir (Eroğlu, 2017: 897). Bağımsız denetçilerin, denetim faaliyetini standartlara uygun bir şekilde gerçekleştirmeleri ile birlikte denetimin kalitesine olan güven de artacaktır.

Denetimde kalitenin sağlanması, denetimin tarafsız bazı kıstaslara uygun bir şekilde yapılması ile mümkündür. Bu kıstasların tarafsızlığı ise yasalarca veya meslek kuruluşlarınca belirlenmelerine ve pratikte genel kabul görmüş olmalarına bağlıdır. Bağımsız denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları ve uluslararası alanda genel kabul görmüş bu temel kurallara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denir (Dönmez vd., 2005: 53). Genel kabul görmüş denetim standartları; bir denetçinin sahip olması gereken nitelikleri, denetimin yürütülmesi esnasında yapılması gerekenleri ve raporlama aşamasında uyulması gereken kuralları genel hatları ile belirlemektedir (Kavut, 2000: 9). Bu standartlar denetçinin mesleki sorumluluğunu yerine getirmesine yardımcı olan ve denetçiye denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yürütülen denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi denetçinin daima bu ilkelere bağlı kalmasına bağlıdır (Erol ve Aslan, 2017: 75).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları dışında, bağımsız dış denetimde kalite ölçütü olan önemli bir düzenleme ise IFAC tarafından oluşturulan uluslararası bağımsız denetim standartlarıdır (Dönmez ve Ersoy, 2006: 73). Bağımsız denetim kalitesinin sağlanmasında genel kabul görmüş denetim standartları, uluslararası denetim standartları, kalite kontrol standartları ve mesleki etik standartların göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Yaşar, 2011: 19).

### 3.LİTERATÜR TARAMASI

#### 3.1. Mesleki Şüphencilik

Mesleki şüphencilik konusunda yurt dışında yapılan çalışmalar incelendiğinde, bu çalışmaların mesleki şüphencilikğin temel özelliklerini ortaya çıkarmayı amaçladıkları görülmektedir. Mesleki şüphencilik konusunda yurt içinde yeterli çalışma bulunmamaktadır.

Nelson (2009) çalışmasında, denetimde mesleki şüphencilikğin önemini yansıtan bir yargı ortaya koyabilmek amacıyla denetim kanıtlarının denetçi bilgisi, denetçi özellikleri ve denetçi teşvikleri ile etkileşimini açıklayan bir model geliştirmiştir. Model, denetçinin hali hazırda sahip olduğu bilginin, özelliklerinin ve teşvik tedbirlerinin birleşiminin mesleki şüphencilikğe olan etkisini açıklamaktadır (Nelson, 2009: 1-34).

Royae, Nezhad ve Azinfar (2013) yapmış oldukları çalışmada, denetimde karar verme ile mesleki şüphencilik arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Analiz sonuçları mesleki şüphencilik ile karar verme arasında anlamlı ve pozitif bir ilişkinin olduğunu göstermiştir. Bu anlamlı ve pozitif ilişkinin nedeni, denetçinin karar verebilmesinde karakter özelliklerinin belirleyici olmasıdır. Çalışmada mesleki şüphencilik; sorgulama, kararın ertelenmesi, merak, bireylerarası uzlaşma, özgüven ve kendi kendine karar verebilme olmak üzere beş alt boyutta incelenmiştir (Royae vd., 2013: 1609-1617).

Habbe (2014), yaptığı çalışmada mesleki şüphencilik aracılığıyla etik, bağımsızlık ve kabiliyetin denetim kalitesi üzerine olan etkisini araştırmıştır. Habbe'ye göre kaliteli bir denetim için denetçilerin görevlerini profesyonelce yapmaları, mesleki sorumluluklarını yerine getirmeleri ve etik ilkelere bağlı kalmaları gerekmektedir. Denetçiler, görevlerini yerini getirirken bağımsız davranmaları durumunda mesleki açıdan şüphenci davranacaklar ve bu da yapılan denetimin kalitesini artıracaktır. Böylece denetimin kalitesiyle ilgili kamu güveni yeniden oluşturulacak ve bu da performans için gerekli olan iş tatminini sağlayacaktır. Denetim en az 3 yıl tecrübeye sahip olan denetçiler tarafından gerçekleştirilmiş ve denetim tecrübesi yüksek olan denetçilerin mesleki açıdan şüphenci davranma ve hataları ortaya çıkarma eğilimlerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir (Habbe, 2014:8-14).

Dimitrova ve Sorova (2016), çalışmalarında denetim sürecinde denetçilerin mesleki şüphencilik anlayışıyla hareket etmelerini engelleyen tehditleri incelemişlerdir. Yazarlara göre mesleki şüphencilikği tehdit edebilecek veya geliştirebilecek faktörlerin anlaşılması ve değerlendirilmesi mesleki şüphencilikğin uygulanmasını kolaylaştıracaktır. Düzenleyici kurumların, standart belirleyicilerin, denetimden sorumlu yönetim kurulunun ve denetim komitelerinin, dikkatlerini mesleki şüphencilikğin anlaşılması ve uygulanmasına vermeleri gerekir. Tüm bu paydaşların koordineli çalışmaları neticesinde denetim kalitesi iyileştirilecek ve raporlanan finansal bilgilerin şeffaflığı ve güvenilirliği artacaktır (Dimitrova ve Sorova, 2016: 1-17).

Ciolek (2017), çalışmasının amacını; denetçilerin mesleki şüphencilikği ile ilgili araştırmaları sentezlemek ve mesleki şüphencilik tutumun temel özelliklerini ortaya koymak olarak belirlemiştir. Ciolek'e göre bir şüphencilikğin sahip olması gereken nitelikler altı kategoriye ayrılabilir. Bunlar; sorgulayıcı zihin, yargının ertelenmesi, bilgi arayışı, kişilerarası anlayış, benlik saygısı ve özerktir. Araştırma sonuçlarına göre mesleki şüphencilik; denetçilerin hileye ilişkin daha fazla kanıt elde etmesine, bütçelenen denetim saatlerinin artırılmasına, daha fazla

çelişkili durum tespitine, daha fazla alternatif açıklama üretilmesine ve bir müşteriyle daha güçlü bir şekilde müzakere edilmesine katkı sunmaktadır (Ciolek, 2017: 34-40).

Dalkılıç ve Oktay (2011), çalışmalarında mesleki şüphecilik kavramını ve mesleki şüphecilğe zarar verebileceği düşünülen durumları incelemişlerdir. Mesleki şüphecilik konusundaki eğitimlerin denetçilerde farkındalık oluşturacağı ve denetçilere şüpheli bir bakış açısı kazandırma noktasında tecrübeden daha fazla rol oynayacağı düşünülmektedir. Ayrıca mesleki şüphecilik eğitimlerinin denetim kalitesini artıracacağı ve dünyada yaşanan denetim skandallarının ülkemizde de yaşanmasının önüne geçeceği belirtilmiştir (Dalkılıç ve Oktay, 2011: 63-78).

### 3.2. Denetim Kalitesi

DeAngelo (1981), denetim firmasının büyüklüğü ile denetimin kalitesi arasında pozitif bir ilişki olduğunu saptamıştır ve bu ilişkiyi büyük denetim firmalarının piyasadaki itibar ve ünlerini sürdürme istekleri, geniş bir müşteri kitlesine sahip olmaları ve müşteri kaybetme korkularının olmaması ile açıklamıştır (DeAngelo, 1981: 189-199).

Deis ve Giroux (1992) yaptıkları araştırmada, Texas'ta resmi kurumların denetimini yapan denetim firmalarının kalite kontrol incelemelerinin analizini yaparak denetçi itibarının denetimin kalitesi üzerinde önemli etkisi olduğunu belirlemişlerdir (Deis ve Giroux, 1992: 462-479).

Carcello, Hermanson ve McGrath (1992) çalışmalarında, algılanan denetim kalitesine ilişkin değişkenleri belirlemişlerdir. Buna göre, denetçiler, finansal tabloları hazırlayanlar ve kullanıcılar üzerinde yaptıkları araştırma ile denetimin kalitesini etkileyen en önemli faktörleri; denetim ekibinin ve denetim firmasının müşteri ile çalışma süresi, sektörel uzmanlık, denetim firmasının müşteri isteklerine cevap verebilmesi ve denetim firmasının genel kabul görmüş denetim standartlarına uyması olarak belirlemişlerdir (Carcello vd., 1992: 1-15).

Kane ve Velury (2004), denetlenen şirketin kurumsal sahipliği ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Buna göre, eğer denetlenen şirketin yönetimi ve sahipliği önemli derecede birbirinden ayrıysa, ortaklar daha yüksek kalitede denetim hizmeti alınmasını istemektedirler ve bu nedenle de sundukları hizmetin kalitesi daha yüksek olarak algılanan büyük denetim firmaları ile çalışılmasını önermektedirler (Kane ve Velury, 2004: 976-983).

Carey ve Simnett (2006), Avustralya'daki halka açık şirketler üzerinde yaptıkları araştırmada denetçinin aynı şirketi denetleme süresi ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemişler ve denetlenme süresinin uzunluğu ile denetimin kalitesi arasında ters yönlü bir ilişki olduğunu ortaya koymuşlardır (Carey ve Simnet, 2006: 653-676).

Suyono (2012), denetim kalitesini etkileyen belirleyici faktörler adlı çalışmasında, bağımsızlığın, deneyimin ve mali sorumluluğun denetim kalitesine olan etkisini ortaya koymuştur. Suyono'ya göre bağımsızlık ve mali sorumluluk denetim kalitesini kısmen etkilerken, deneyim denetim kalitesini etkilemez. Mali sorumluluk ise denetim kalitesi üzerinde bağımsızlığa göre daha baskın bir etkiye sahiptir (Suyono, 2012: 42-57).

Suseno (2013), yaptığı çalışmada denetçi bağımsızlığının ve denetim ücretinin denetim kalitesini doğrudan etkilediğini ortaya koymuştur. Çalışmada bağımsızlığın dürüstlük ve tarafsızlık üzere iki alt boyuttan, denetim ücretinin ise denetlenenin büyüklüğü, karmaşıklığı ve riski üzere üç alt boyuttan oluştuğu ifade edilmiştir. Çalışmanın bir diğer bulgusu ise denetçi bağımsızlığının, denetçinin sahip olduğu denetim yargısını muhafaza etmesi bakımından korunması gereken mutlak bir tutum olduğudur (Suseno, 2013: 82-87).

Edirin, Marcella ve Edesırı (2015), çalışmalarında Nijerya'da borsaya kayıtlı şirketlerde kurumsal yönetim, finansal performans ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemişler-

dir. Çalışmadan elde edilen verileri analiz etmek için lojistik regresyon kullanılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre kurumsal yönetim ve finansal performans denetim kalitesini etkilemektedir. İşletmelerin kurumsal yönetim uygulamalarına sıkı sıkıya bağlı kalmaları durumunda finansal performansları artacak ve bunun bir uzantısı olarak da yapılan denetimin kalitesi artacaktır (Edirin vd., 2015: 220-231).

Yan ve Xie (2016), çalışmalarında Çin'deki A-Shares'e (Şangay Menkul Kıymetler Borsası ile Shenzhen Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisseler) kayıtlı işletmelerde denetçinin iş stresinin denetim kalitesine olan etkisini araştırmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre denetim kalitesinde denetçinin iş stresinden kaynaklanan yaygın bir bozulma tespit edilmiştir. İş stresi ise denetçinin kişisel özelliklerine göre farklılık göstermektedir (Yan ve Xie, 2016: 1-15).

Özyurt (2010), çalışmasında denetim kalitesini etkileyen etmenlerden denetçi özelliklerini belirlemeyi ve bu özelliklerden hangilerinin denetim kalitesi üzerinde etkili olduğunu tespit etmeyi amaçlamıştır. Elde edilen sonuçlara göre denetim kalitesini etkileyen en önemli faktörler bağımsızlık, mesleki özen, titizlik ve denetçinin uzman olduğu sektörde denetim faaliyetini sürdürmesi olarak belirlenmiştir (Özyurt, 2010: 1-105).

Akdemir (2012), çalışmasında denetim mesleğinde uzmanlığın eğitimle sağlanabileceğini, bağımsız denetimde kalitenin zor sınavlar yapılarak değil, kaliteli bir eğitim modeli ile sağlanabileceğini tespit etmiştir (Akdemir, 2012: 57-58).

Alpaslan ve Hakesever (2013), çalışmalarında bağımsız denetim firmalarının kaliteli bir denetim faaliyeti gerçekleştirmek için, mesleki standartlar, yasalar ve düzenleyici kurallara uygun bir denetim yapmaları, etkili bir kalite kontrol sistemi kurmaları ve bu sistemin sürekliliğini sağlamaları gerektiğini belirtmişlerdir. Ayrıca denetimin kalite kontrolüne ilişkin gözden geçirme işlemini yapacak denetçi ya da denetçilerin belirlenmesi ve belirlenen denetçilerin denetim raporunun hazırlanması aşamasında ulaşılan sonuçları tarafsızca değerlendirmeleri gerektiğini ifade etmişlerdir (Alpaslan ve Hakesever, 2013: 45-69).

Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2014), çalışmalarında mesleki aidiyetin denetim kalitesine olan etkisini araştırmışlardır. Araştırmada 103 bağımsız denetçiden elde edilen veriler kullanılmıştır ve elde edilen sonuçlara göre mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesini doğrudan etkilediği tespit edilmiştir (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014: 27-52).

Gör (2016), çalışmasında kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine olan etkisini araştırmıştır. Gör, çoklu regresyon analizi yöntemini kullanarak denetim kalitesi boyutları ile kurumsal yönetim uygulamaları boyutları arasındaki ilişkiyi tespit etmeyi amaçlamıştır. Çalışmanın verileri kurumsal yönetim uygulamalarının, denetim kalitesini olumlu yönde etkilediğini ortaya koymuştur (Gör, 2016: 1-154).

#### **4.BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİNİN DENETİM STANDARTLARI BAĞLAMINDA DENETİM KALİTESİNE ETKİSİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA**

##### **4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi**

Araştırmanın konusu Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik düzeylerinin yeterli olup olmadıklarının belirlenmesi ve mesleki şüpheciliğin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine olan etkisinin ortaya konulmasıdır. Mesleki şüphecilik, kaliteli bir denetimin özünü oluşturur ve denetimin planlanmasından, risklerin değerlendirilmesinden, denetçinin kararını oluşturmasında oldukça önemli olan denetim kanıtlarının objektif bir şekilde incelenmesine kadar denetimin her alanında önemlidir. Bu nedenle, Türkiye'de faaliyet gösteren denetim firmalarındaki ba-

ğımsız denetçilerin mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket edip etmediklerinin ve mesleki şüpheciliğin denetim kalitesine olan etkisinin saptanması son derece önemlidir.

#### 4.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine olan etkisini Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler açısından analiz etmek ve mesleki şüpheciliğin denetim kalitesi üzerindeki pozitif etkisini ortaya koymaktır. Bu sayede de ilgili literatüre katkıda bulunmak amaçlanmaktadır. Bu çalışma; yüksek kalitede denetim hizmeti sunulması için bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik kavramına uygun hareket etmeleri konusunda bağımsız denetim firmalarına yol gösterecektir.

#### 4.3. Evren ve Örneklem

Araştırmada kullanılan veriler, Kamu Aydınlatma Platformu’nda (KAP) yer alan denetim şirketlerine anket uygulaması sonucu elde edilmiştir. KAP’ın internet sayfasındaki verilere göre anket uygulamasının gerçekleştirildiği 2017 Ağustos ayı itibarıyla KAP’a kayıtlı 93 adet bağımsız denetim şirketi bulunmaktadır. Araştırmada her bir denetim şirketinden sadece bir bağımsız denetçinin anket uygulamasına katılması hedeflenmiş ve böylece araştırmanın evrenini 93 adet bağımsız denetçi oluşturmuştur. Araştırmaya toplam 88 adet bağımsız denetçi katılmıştır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden birinin anket sorularına vermiş olduğu yanıtlar anket cevaplama tekniklerine uygun olmadığından araştırma kapsamına alınmamıştır. Böylece araştırmanın örneklemini 87 adet bağımsız denetçi oluşturmuştur.

#### 4.4. Araştırmanın Veri Toplama Metodu

Bu araştırmada verilerin toplanabilmesi için anket tekniği kullanılmıştır. Anket, araştırmanın konusunu oluşturan değişkenleri ölçmek üzere literatürde geçerliliği ve güvenilirliği test edilmiş ölçeklerden yararlanılarak hazırlanmıştır. Mesleki şüpheciliği ölçmek için kullanılan sorular, Hurtt (2010) tarafından geliştirilen ölçekten esinlenerek hazırlanmıştır. Söz konusu ölçek daha önce Türkiye’de kullanılmamıştır. Anketin üçüncü bölümünde bağımsız denetim kalitesini ölçmeye yönelik 17 adet soru yer almaktadır. Bağımsız denetim kalitesini ölçmek için kullanılan sorular Esendemirli (2013)’nin çalışmasından esinlenerek hazırlanmıştır.

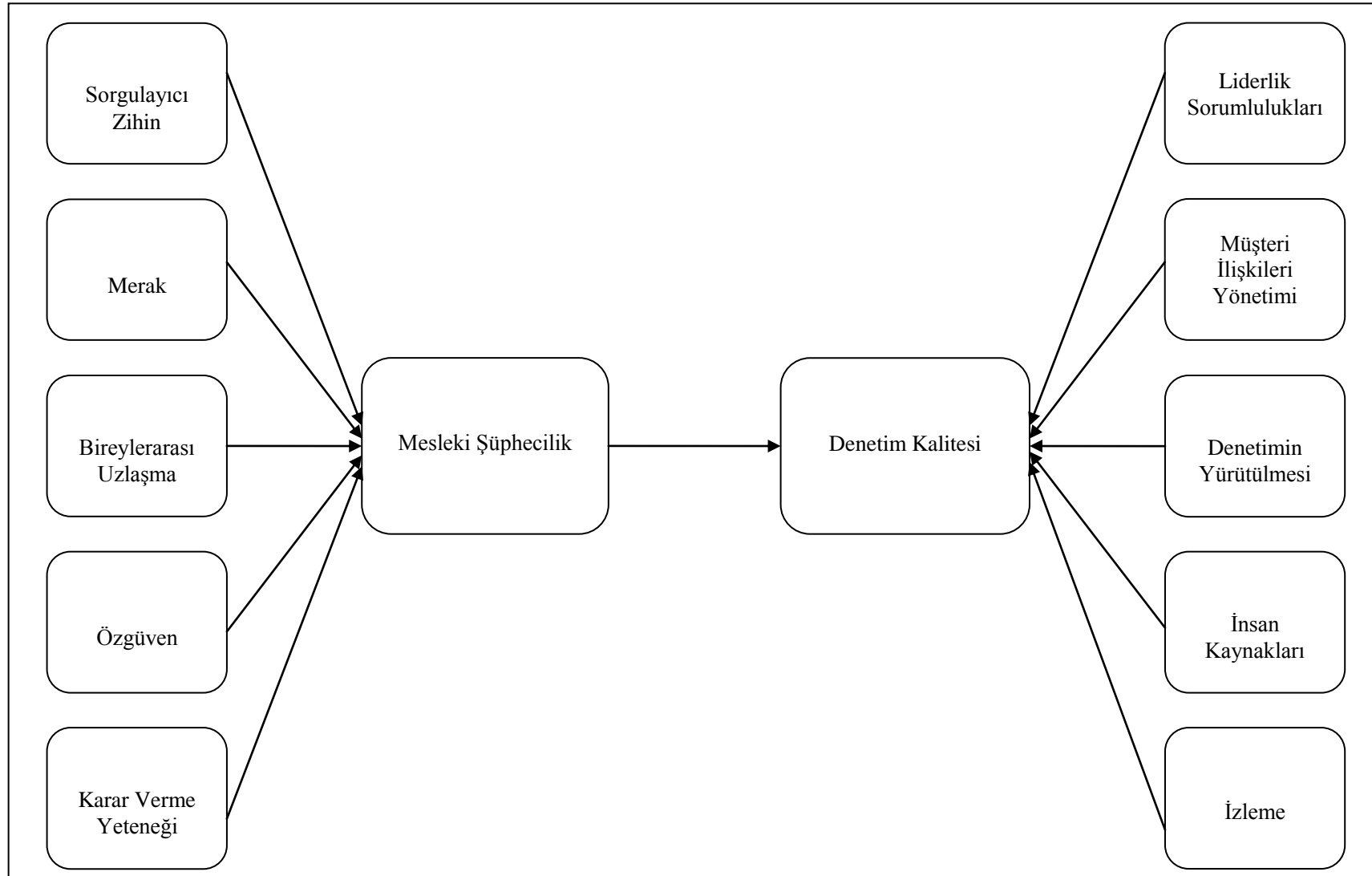
#### 4.5. Araştırmada Kullanılan Değişkenler

Araştırma kapsamında kullanılan değişkenler Mesleki Şüphecilik ve Denetim Kalitesi başlıkları altında toplanmaktadır. Mesleki şüphecilik ölçeği; “sorgulayıcı zihin (SZ)”, “merak (M)”, “bireylerarası uzlaşma (BU)”, “özgüven (Ö)” ve “karar verme yeteneği (KVY)” alt boyutlarından oluşmaktadır. Denetim kalitesi ölçeği; “liderlik sorumlulukları (LS)”, “müşteri ilişkileri yönetimi (MİY)”, “denetimin yürütülmesi (DY)”, “insan kaynakları (İK)” ve “izleme (İZ)” alt boyutlarından oluşmaktadır.

#### 4.6. Araştırmanın Teorik Modeli ve Hipotezler

Araştırma modelinde mesleki şüphecilik ve denetim kalitesi 5’er alt değişkenden oluşmaktadır. Araştırma kapsamında incelenen değişkenler arasındaki ilişkileri gösteren etkileşimli model Şekil 1’de görüldüğü gibidir.





Şekil 1: Değişkenler Arası İlişkileri Gösteren Etkileşimli Model

Araştırma kapsamında irdelenen hipotezler aşağıdaki gibidir:

H1: Mesleki şüphecilik ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>1</sub>:Sorgulayıcı zihin ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>2</sub>:Sorgulayıcı zihin ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>3</sub>:Sorgulayıcı zihin ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>4</sub>:Sorgulayıcı zihin ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>5</sub>:Sorgulayıcı zihin ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>6</sub>:Sorgulayıcı zihin ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>7</sub>:Merak ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>8</sub>:Merak ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>9</sub>:Merak ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>10</sub>:Merak ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>11</sub>:Merak ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>12</sub>:Merak ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>13</sub>:Bireylerarası uzlaşma ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>14</sub>:Bireylerarası uzlaşma ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>15</sub>:Bireylerarası uzlaşma ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>16</sub>:Bireylerarası uzlaşma ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>17</sub>:Bireylerarası uzlaşma ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>18</sub>: Bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>19</sub>:Özgüven ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>20</sub>:Özgüven ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>21</sub>:Özgüven ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>22</sub>:Özgüven ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>23</sub>:Özgüven ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>24</sub>:Özgüven ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>25</sub>:Karar verme yeteneği ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>26</sub>: Karar verme yeteneği ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>27</sub>: Karar verme yeteneği ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>28</sub>: Karar verme yeteneği ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>29</sub>: Karar verme yeteneği ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

H1<sub>30</sub>: Karar verme yeteneği ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.

## 4.7. Verilerin Analizi ve Bulgular

### 4.7.1. Demografik Özellikler

Ankete katılan bağımsız denetçileri yüzde 80,5'i erkek, yüzde 19,5'i ise kadındır. Ankete katılan bağımsız denetçilerin yaş dağılımlarına bakıldığında; 20 ile 29 yaş arasındaki kişilerin oranı yüzde 6,9, 30 ile 39 yaş arasındaki kişilerin oranı yüzde 26,4, 40 ile 49 yaş arasındaki kişilerin oranı yüzde 31,1, 50 ile 59 yaş arasındaki kişilerin oranı yüzde 20,7 ve 60 yaş ve üzeri kişilerin oranı ise yüzde 14,9'dur. Ankete katılan bağımsız denetçilerin yüzde 54'ü lisans mezunu, yüzde 38'i yüksek lisans mezunu ve yüzde 8'i ise doktora mezundur. Ankete katılan bağımsız denetçilerin yüzde 59,8'i serbest muhasebeci mali müşavir, yüzde 40,2'si ise yeminli mali müşavirdir.

Ankete katılan bağımsız denetçilerden 1-5 yıl arası tecrübeye sahip olanların oranı yüzde 58,6, 6-10 yıl arası tecrübeye sahip olanların oranı yüzde 19,6, 11-15 yıl arası tecrübeye sahip olanların oranı yüzde 9,2 ve 16 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olanların oranı ise yüzde 12,6'dır. Ankete katılan bağımsız denetçilerin denetim şirketindeki pozisyonlarına göre dağılımlarına bakıldığında ise yüzde 9,2'sinin denetçi yardımcısı, yüzde 48,3'ünün denetçi, yüzde 8'inin kıdemli denetçi, yüzde 4,6'sının baş denetçi ve yüzde 29,9'unun ise sorumlu ortak baş denetçi olarak çalıştığı belirlenmiştir.

Ankete katılan bağımsız denetçilerin bağlı olduğu denetim şirketlerinin il bazında dağılımlarına bakıldığında ise yüzde 1,1'inin Adana'da, yüzde 26,4'ünün Ankara'da, yüzde 4,6'sının Antalya'da, yüzde 6,9'unun Bursa'da, yüzde 5,7'sinin Gaziantep'te, yüzde 42,5'inin İstanbul'da, yüzde 10,3'ünün İzmir'de, yüzde 1,1'inin Kayseri'de, yüzde 1,1'inin Malatya'da bulunduğu tespit edilmiştir.

Tablo 1: Denetçilerin Mesleki Şüphecilik Algılarının Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

	SZORT	MORT	BUORT	ÖORT	KVYORT	MESŞÜP ORT
Ortalama	4,3937	4,4195	4,1494	4,2950	4,1034	4,2722
Standart Sapma	,61431	,63965	,54913	,79635	,47702	,46426

Tablo 1'de bağımsız denetçilerin, mesleki şüphecilik algılarına yönelik ortalama ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Buna göre ankete katılan bağımsız denetçilerin "Sorgulayıcı Zihin (SZ)" değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdik-

leri yanıtların ortamları 4,39, “Merak (M)” değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortamları 4,41, “Bireylerarası Uzlaşma (BU)” değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortamları 4,14, “Özgüven (Ö)” değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortamları 4,29, “Karar Verme Yeteneği (KVY)” değişkenini ölçmek amacıyla oluşturulan sorulara verdikleri yanıtların ortamları 4,10’dur. Mesleki şüphecilik ölçeğinde yer alan değişkenlerin tamamının ortalaması ise 4,27 olarak hesaplanmıştır. Buradan ankete katılan bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik düzeylerinin yeterli olduğu söylenebilir.

#### 4.7.2. Ölçeklerin Geçerlik ve Güvenilirliği

##### 4.7.2.1. Mesleki Şüphecilik Ölçeğinin Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizleri

Araştırmada kullanılan mesleki şüphecilik ölçeği beş faktörden oluşmaktadır. Buna göre, ölçeğin içsel tutarlılığına ilişkin Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı önce her bir faktör için ayrı ayrı hesaplanmış, daha sonra ise toplam olarak hesaplanmıştır.

Tablo 2: Mesleki Şüphecilik Ölçeğinin Güvenilirlik Katsayıları

Faktörler	İfade Sayısı	Cronbach's Alpha ( $\alpha$ )
Sorgulayıcı Zihin	4	,940
Merak	4	,913
Bireylerarası Uzlaşma	4	,878
Özgüven	3	,951
Karar Verme Yeteneği	4	,750
<b>İfadelerin Tamamı</b>	<b>19</b>	<b>,927</b>

Tablo 2’de görüldüğü üzere sorgulayıcı zihin faktörünün Cronbach’s Alpha güvenilirlik katsayısı 0,940, merak faktörünün 0,913, bireylerarası uzlaşma faktörünün 0,878, özgüven faktörünün 0,951 ve karar verme yeteneği faktörünün 0,750’dir. Mesleki şüphecilik ölçeğinin toplam Cronbach’s Alpha güvenilirlik katsayısı ise 0,927 olarak tespit edilmiştir. Elde edilen değerlere göre ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Tablo 3: Mesleki Şüphecilik Ölçeği KMO ve Barlett’s Testi

Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) Örneklem Ölçüm Değer Yeterliliği		,830
Barlett Testi	Ki-Kare	1429,814
	Sd	171
	Sig.	,000

Tabloda 3’de görüldüğü gibi KMO değeri 0,830 olarak tespit edilmiştir. Bu değer örneklem büyüklüğünün faktör analizi için uygun olduğunu ifade etmektedir. Aynı tabloda görülen, Bartlett’s Küresellik Testi (Bartlett's Test of Sphericity) sonucunun (Sig.=0,000), anlamlı olması değişkenler arası ilişkilerin oluşturduğu matrisin faktör analizi için anlamlı olduğu ve faktör analizi yapılabileceği anlamına gelmektedir.

Mesleki şüphecilik ölçeğine ait açımlayıcı faktör analizi sonuçları Tablo 4’de verilmiştir. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden sorgulayıcı zihin alt değişkenini ölçmek için 4 soru, merak alt değişkenini ölçmek için 4 soru, bireylerarası uzlaşma alt değişkenini ölçmek için 4 soru, özgüven alt değişkenini ölçmek için 3 soru ve karar verme yeteneği alt değişkenini ölçmek 4 soru sorulmuş ve bu sorular faktör analizinde ilgili faktörlere yüklenmiştir. Beş değişkenin açıkladığı toplam varyans yüzde 78,953 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 4: Mesleki Şüphecilik Ölçeği Açımlayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Faktörler ve Maddeler	Faktör Yük-leri	Özdeğerler (Eigenvalues)	Açıklanan Varyans %
<b>Sorgulayıcı Zihin</b>		8,521	18,520
SZ1	,822		
SZ2	,838		
SZ3	,864		
SZ4	,830		
<b>Merak</b>		2,444	17,177
M1	,722		
M2	,823		
M3	,855		
M4	,748		
<b>Bireylerarası Uzlaşma</b>		1,606	15,591
BU1	,774		
BU2	,741		
BU3	,825		
BU4	,777		
<b>Özgüven</b>		1,361	14,648
Ö1	,889		
Ö2	,868		
Ö3	,883		
<b>Karar Verme Yeteneği</b>		1,069	13,017
KVY1	,796		
KVY2	,628		
KVY3	,700		
KVY4	,756		
<b>Toplam Açıklanan Varyans %</b>			78,953

Rotasyon Yöntemi: VarimaxWithKaiserNormalization

#### 4.7.2.2. Denetim Kalitesi Ölçeğinin Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizleri

Araştırmada kullanılan denetim kalitesi ölçeği beş faktörden oluşmaktadır. Buna göre, ölçeğin içsel tutarlılığına ilişkin Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı önce her bir faktör için ayrı ayrı hesaplanmış, daha sonra ise toplam olarak hesaplanmıştır.

Tablo 5: Denetim Kalitesi Ölçeğinin Güvenilirlik Katsayıları

Faktörler	İfade Sayısı	Cronbach's Alpha ( $\alpha$ )
Liderlik Sorumlulukları	4	,938
Müşteri İlişkileri Yönetimi	4	,901
Denetimin Yürütülmesi	3	,945
İnsan Kaynakları	3	,893
İzleme	3	,700
<b>İfadelerin Tamamı</b>	<b>17</b>	<b>,886</b>

Tablo 5’de görüldüğü üzere liderlik sorumlulukları faktörünün Cronbach’s Alpha güvenilirlik katsayısı 0,938, müşteri ilişkileri yönetimi faktörünün 0,901, denetimin yürütülmesi faktörünün 0,945, insan kaynakları faktörünün 0,893 ve izleme faktörünün 0,700’dür. Denetim kalitesi ölçeğinin toplam Cronbach’s Alpha güvenilirlik katsayısı ise 0,886 olarak tespit edilmiştir. Elde edilen değerlere göre ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Tablo 6: Denetim Kalitesi Ölçeği KMO ve Barlett’s Testi

Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) Örneklem Ölçüm Değer Yeterliliği		,782
Barlett Testi	Ki-Kare	1215,059
	Sd	136
	Sig.	,000

Tabloda 6’da görüldüğü gibi KMO değeri 0,782 olarak tespit edilmiştir. Bu değer örneklem büyüklüğünün faktör analizi için uygun olduğunu ifade etmektedir. Aynı tabloda görülen, Bartlett’s Küresellik Testi (Bartlett's Test of Sphericity) sonucunun (Sig.=0,000), anlamlı olması değişkenler arası ilişkilerin oluşturduğu matrisin faktör analizi için anlamlı olduğu ve faktör analizi yapılabileceği anlamına gelmektedir.

Tablo 7: Denetim Kalitesi Ölçeği Açımlayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Faktörler ve Maddeler	Faktör Yük-leri	Özdeğerler (Eigenvalues)	Açıklanan Varyans %
<b>Liderlik Sorumlulukları</b>		6,369	20,147
LS1	,811		
LS2	,883		
LS3	,899		
LS4	,832		
<b>Müşteri İlişkileri Yönetimi</b>		3,239	18,596
MİY1	,826		
MİY2	,869		
MİY3	,879		
MİY4	,757		
<b>Denetimin Yürütülmesi</b>		1,602	16,166
DY1	,914		
DY2	,893		
DY3	,886		
<b>İnsan Kaynakları</b>		1,440	14,966
İK1	,866		
İK2	,836		
İK3	,824		
<b>İzleme</b>		1,142	11,252
İZ1	,774		
İZ2	,779		
İZ3	,750		
<b>Toplam Açıklanan Varyans %</b>			81,127

Rotasyon Yöntemi: VarimaxWithKaiserNormalization

Denetim kalitesi ölçeğine ait açımlayıcı faktör analizi sonuçları Tablo 7’de verilmiştir. Denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları alt değişkenini ölçmek için 4 soru, müşteri ilişkileri yönetimi alt değişkenini ölçmek için 4 soru, denetimin yürütülmesi alt değişkenini ölçmek için 3 soru, insan kaynakları alt değişkenini ölçmek için 3 soru ve izleme alt değişkenini ölçmek 3 soru sorulmuş ve bu sorular faktör analizinde ilgili değişkenlere yüklenmiştir. Beş değişkenin açıkladığı toplam varyans yüzde 81,127 olarak gerçekleşmiştir.

#### 4.7.3. Değişkenlere Ait Korelasyon Değerleri

Değişkenler arasındaki ilişkiler çoklu korelasyon analizi ile araştırılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 8’de yer almaktadır. Elde edilen bulgulara göre mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden sorgulayıcı zihin ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları, müşteri ilişkileri yönetimi, denetimin yürütülmesi, insan kaynakları ve izleme arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden sorgulayıcı zihin ile denetim kalitesi arasında %1

anlamlılık seviyesinde pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki vardır ( $r=0,686$ ,  $p<0,01$ ). Sorgulayıcı zihin ile denetim kalitesi birlikte artmakta veya azalmaktadır.

Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden merak ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları, müşteri ilişkileri yönetimi, denetimin yürütülmesi, insan kaynakları ve izleme arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden merak ile denetim kalitesi arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki vardır ( $r=0,611$ ,  $p<0,01$ ). Merak ile denetim kalitesi birlikte artmakta veya azalmaktadır.

Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları, insan kaynakları ve izleme arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden müşteri ilişkileri yönetimi ve denetimin yürütülmesi arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki vardır ( $r=0,658$ ,  $p<0,01$ ). Bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi birlikte artmakta veya azalmaktadır.

Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden özgüven ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları, müşteri ilişkileri yönetimi, denetimin yürütülmesi ve insan kaynakları arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden özgüven ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden izleme arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden özgüven ile denetim kalitesi arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki vardır ( $r=0,587$ ,  $p<0,01$ ). Özgüven ile denetim kalitesi birlikte artmakta veya azalmaktadır.

Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden karar verme yeteneği ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları, insan kaynakları ve izleme arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden karar verme yeteneği ile denetim kalitesi alt değişkenlerinden müşteri ilişkileri yönetimi ve denetimin yürütülmesi arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden karar verme yeteneği ile denetim kalitesi arasında pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki vardır ( $r=0,487$ ,  $p<0,01$ ). Karar verme yeteneği ile denetim kalitesi birlikte artmakta veya azalmaktadır.

Mesleki şüphecilik ile denetim kalitesi arasında %1 anlamlılık seviyesinde pozitif yönde yüksek düzeyde anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir ( $r=0,807$ ,  $p<0,01$ ). Mesleki şüphecilik ile denetim kalitesi birlikte artmakta veya azalmaktadır.



Tablo 8: Korelasyon Analizi Sonuçları

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.Sorgulayıcı Zihin	1	,616**	,442**	,520**	,345**	,788**	,826**	,365**	,335**	,428**	,323**	,686**
2.Merak	,616**	1	,544**	,542**	,309**	,816**	,621**	,276**	,280**	,536**	,302*	,611**
3.Bireylerarası Uzlaşma	,442**	,544**	1	,443**	,490**	,756**	,518**	,115	,190	,938**	,400**	,658**
4.Özgüven	,520**	,542**	,443**	1	,235*	,783**	,505**	,351**	,439**	,434**	,161	,587**
5.Karar Verme Yeteneği	,345**	,309**	,490**	,235*	1	,578**	,352**	,065	,035	,416**	,889**	,487**
6.Mesleki Şüphencilik	,788**	,816**	,756**	,783**	,578**	1	,758**	,333**	,369**	,717**	,501**	,807**
7.Liderlik Sorumlulukları	,826**	,621**	,518**	,505**	,352**	,758**	1	,393**	,322**	,544**	,296**	,772**
8.Müşteri İlişkileri Yönetimi	,369**	,276**	,115	,351**	,065	,333**	,393**	1	,508**	,139	,032	,641**
9.Denetimin Yürütülmesi	,335**	,280**	,190	,439**	,035	,369**	,322**	,508**	1	,242*	,040	,687**
10.İnsan Kaynakları	,428**	,536**	,938**	,434**	,416**	,717**	,544**	,139	,242*	1	,351**	,699**
11.İzleme	,323**	,302*	,400**	,161	,889**	,501**	,296**	,032	,040	,351**	1	,469**
12.Denetim Kalitesi	,686**	,611**	,658**	,587**	,487**	,807**	,772**	,641**	,687**	,699**	,469**	1

\*\* .Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* .Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

#### 4.7.4. Regresyon Analizi

Araştırma kapsamındaki hipotezleri test etmek için basit doğrusal regresyon analizi ile çoklu regresyon analizi kullanılmıştır.

Tablo 9: Liderlik Sorumlulukları İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std. Hata		
Sabit	,198	,371		,595
Sorgulayıcı Zihin (SZ)	,684	,080	,680	,000**
Merak (M)	,103	,081	,107	,205
Bireylerarası Uzlaşma (BU)	,162	,088	,144	,070
Özgüven (Ö)	,022	,058	,028	,710
Karar Verme Yeteneği (KVY)	,010	,089	,007	,914

$R^2=0,719$ ; Düz.  $R^2=0,702$ ;  $F=41,470$ ,  $p:0,00$

Tablo 9’da denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları için regresyon analizi sonuçları verilmiştir.  $R^2$  değeri (belirlilik veya tanımlayıcılık katsayısı) 0,719 olarak bulunmuştur. Buna göre liderlik sorumluluklarındaki %71’lik değişimin bağımsız değişkenlere bağlı olduğu söylenebilir. Denetim kalitesi alt değişkenlerinden liderlik sorumlulukları ile mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden sorgulayıcı zihin arasında ( $p=0,000<0,01$ ) %1 anlamlılık seviyesinde anlamlı ilişki vardır. Diğer bağımsız değişkenler ile liderlik sorumlulukları arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır. Buna göre liderlik sorumluluklarını açıklamada sadece sorgulayıcı zihin değişkeninin anlamlı katkısı vardır.

Tablo 10: Müşteri İlişkileri Yönetimi İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std. Hata		
Sabit	2,987	,634		,000
Sorgulayıcı Zihin (SZ)	,277	,137	,274	,046*
Merak (M)	,054	,138	,056	,697
Bireylerarası Uzlaşma (BU)	-,137	,151	-,122	,364
Özgüven (Ö)	,189	,099	,242	,059
Karar Verme Yeteneği (KVY)	-,058	,152	-,045	,703

$R^2=0,183$ ; Düz.  $R^2=0,133$ ;  $F=3,640$ ,  $p:0,05$

Tablo 10’da denetim kalitesi alt değişkenlerinden müşteri ilişkileri yönetimi için regresyon analizi sonuçları verilmiştir.  $R^2$  değeri (belirlilik veya tanımlayıcılık katsayısı) 0,183 olarak bulunmuştur. Buna göre müşteri ilişkileri yönetimindeki %18’lik değişimin bağımsız değişkenlere bağlı olduğu söylenebilir. Denetim kalitesi alt değişkenlerinden müşteri ilişkileri yönetimi ile mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden sorgulayıcı zihin ( $p=0,046<0,05$ ) arasında %5 anlamlılık seviyesinde anlamlı ilişki vardır. Diğer bağımsız değişkenler ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır. Tablo 10’da görüldüğü üzere modeldeki bağımsız değişkenler müşteri ilişkileri yö-

netimini çok az açıklamaktadır. Buna göre müşteri ilişkileri yönetimini açıklamada sadece sorgulayıcı zihin alt değişkeninin anlamlı katkısı vardır.

Tablo 11: Denetimin Yürütülmesi İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std. Hata		
Sabit	2,423	,755		,002
Sorgulayıcı Zihin (SZ)	,221	,163	,180	,179
Merak (M)	,005	,165	,004	,974
Bireylerarası Uzlaşma (BU)	,003	,179	,002	,989
Özgüven (Ö)	,350	,117	,369	,004**
Karar Verme Yeteneği (KVY)	-,184	,181	-,116	,312

$R^2=0,220$ ; Düz.  $R^2=0,172$ ;  $F=4,565$ ,  $p:0,01$

Tablo 11’de denetim kalitesi alt değişkenlerinden denetimin yürütülmesi için regresyon analizi sonuçları verilmiştir.  $R^2$  değeri (belirlilik veya tanımlayıcılık katsayısı) 0,220 olarak bulunmuştur. Buna göre denetimin yürütülmesindeki %22’lik değişimin bağımsız değişkenlere bağlı olduğu söylenebilir. Denetim kalitesi alt değişkenlerinden denetimin yürütülmesi ile mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden özgüven arasında ( $p=0,004<0,01$ ) %1 anlamlılık seviyesinde anlamlı ilişki vardır. Diğer bağımsız değişkenler ile denetimin yürütülmesi arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır. Tablo 11’de görüldüğü üzere modeldeki bağımsız değişkenler müşteri ilişkileri yönetimini çok az açıklamaktadır. Buna göre denetimin yürütülmesi alt değişkenini açıklamada sadece özgüven bağımsız değişkeninin anlamlı katkısı vardır.

Tablo 12: İnsan Kaynakları Değişkeni İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std. Hata		
Sabit	-,690	,268		,012
Sorgulayıcı Zihin (SZ)	,009	,058	,008	,879
Merak (M)	,036	,058	,033	,543
Bireylerarası Uzlaşma (BU)	1,195	,064	,943	,000**
Özgüven (Ö)	,007	,042	,008	,865
Karar Verme Yeteneği (KVY)	-,088	,064	-,061	,173

$R^2=0,884$ ; Düz.  $R^2=0,877$ ;  $F=123,642$ ,  $p:0,00$

Tablo 12’de denetim kalitesi alt değişkenlerinden insan kaynakları için regresyon analizi sonuçları verilmiştir.  $R^2$  değeri (belirlilik veya tanımlayıcılık katsayısı) 0,877 olarak bulunmuştur. Buna göre denetimin yürütülmesindeki %87’lik değişimin bağımsız değişkenlere bağlı olduğu söylenebilir. Denetim kalitesi alt değişkenlerinden insan kaynakları ile mesleki şüphecilik alt değişkenlerinden bireylerarası uzlaşma arasında ( $p=0,00<0,01$ ) %1 anlamlılık seviyesinde anlamlı ilişki vardır. Diğer bağımsız değişkenler ile insan kaynakları arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır.

Tablo 13: İzleme Değişkeni İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std. Hata		
Sabit	,157	,262		,550
Sorgulayıcı Zihin (SZ)	,027	,056	,046	,445
Merak (M)	,069	,057	-,046	,466
Bireylerarası Uzlaşma (BU)	-,061	,062	,031	,594
Özgüven (Ö)	-,055	,041	-,012	,826
Karar Verme Yeteneği (KVY)	,980	,063	,903	,000**

$R^2=0,800$ ; Düz.  $R^2=0,788$ ;  $F=64,887$ ,  $p:0,00$

Tablo 13’de denetim kalitesi alt değişkenlerinden izleme için regresyon analizi sonuçları verilmiştir.  $R^2$  değeri (belirlilik veya tanımlayıcılık katsayısı) 0,800 olarak bulunmuştur. Buna göre izleme alt değişkenindeki %80’lik değişimin bağımsız değişkenlere bağlı olduğu söylenebilir. Denetim kalitesi alt değişkenlerinden izleme ile mesleki şüphencilik alt değişkenlerinden karar verme yeteneği arasında ( $p=0,00<0,01$ ) %1 anlamlılık seviyesinde anlamlı ilişki vardır. Diğer bağımsız değişkenler ile izleme arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır. Buna göre izleme alt değişkenini açıklamada sadece karar verme yeteneğinin anlamlı katkısı vardır.

Tablo 14: Denetim Kalitesi İçin Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std. Hata		
Sabit	1,015	,275		,000
Sorgulayıcı Zihin (SZ)	,243	,059	,352	,000**
Merak (M)	,053	,060	,080	,375
Bireylerarası Uzlaşma (BU)	,232	,065	,300	,001**
Özgüven (Ö)	,102	,043	,192	,019*
Karar Verme Yeteneği (KVY)	,132	,066	,148	,049*

$R^2=0,673$ ; Düz.  $R^2=0,653$ ;  $F=33,383$ ,  $p:0,00$

Tablo 14’de denetim kalitesi için regresyon analizi sonuçları verilmiştir. Çoklu regresyon analizi sonuçları istatistiksel olarak anlamlıdır.  $R^2$  değeri (belirlilik veya tanımlayıcılık katsayısı) 0,673 olarak bulunmuştur. Buna göre denetim kalitesindeki %67’lik değişimin bağımsız değişkenlere bağlı olduğu söylenebilir. Ancak Tablo 14 incelendiğinde, tüm bağımsız değişkenler regresyon modelinde yer aldığı zaman denetim kalitesini açıklamada sadece merak değişkeninin anlamlı katkısının olmadığı görülmektedir. Diğer bağımsız değişkenlerden; sorgulayıcı zihin ile denetim kalitesi arasında ( $p=0,00<0,01$ ) %1 anlamlılık seviyesinde, bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi arasında ( $p=0,001<0,01$ ) %1 anlamlılık seviyesinde, özgüven ile denetim kalitesi arasında ( $p=0,019<0,05$ ) %5 anlamlılık seviyesinde ve karar verme yeteneği ile denetim kalitesi arasında ( $p=0,049<0,05$ ) % 5 anlamlılık seviyesinde anlamlı ilişki vardır.

Tablo 15: Denetim Kalitesi İçin Basit Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standart Beta Katsayısı	Anlamlılık (p)
	B	Std. Hata		
Sabit	1,114	,252		,000
Mesleki Şüphencilik (MESSÜP)	,738	,059	,807	,000**

$R^2=0,651$ ; Düz.  $R^2=0,647$ ;  $F=158,476$ ,  $p:0,00$

Mesleki şüphencilik denetim kalitesini ne kadar belirlediğini incelemek üzere basit doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. Sonuçlar Tablo 15’de yer almaktadır. Basit regresyon analizi sonuçları istatistiksel olarak anlamlıdır ( $p=0,000<0,01$ ).  $R^2$  değeri 0,651’dir. Bu değere göre, denetim kalitesindeki %65’lik varyansın mesleki şüphencilığe bağlı olduğu görülmektedir.

Araştırma hipotezlerine ilişkin sonuçlar, Tablo 16’da toplu olarak verilmiştir. Buna göre; bağımsız denetçinin mesleki şüphencilik ile bağımsız denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır şeklindeki araştırma hipotezi kabul edilmiştir. Mesleki şüphencilik alt değişkenleri ile denetim kalitesi ve denetim kalitesi alt değişkenleri kullanılarak oluşturulan alt hipotezlerin 9 âdeti kabul edilmiş, 21 alt hipotez ise reddedilmiştir.

Tablo 16: Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları

	HİPOTEZLER	$\beta$	p	Sonuç
H1	Mesleki şüphencilik ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,807	,000**	Kabul
H1 <sub>1</sub>	Sorgulayıcı zihin ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,680	,000**	Kabul
H1 <sub>2</sub>	Sorgulayıcı zihin ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,274	,046*	Kabul
H1 <sub>3</sub>	Sorgulayıcı zihin ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,180	,179	Red
H1 <sub>4</sub>	Sorgulayıcı zihin ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,008	,879	Red
H1 <sub>5</sub>	Sorgulayıcı zihin ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,032	,639	Red
H1 <sub>6</sub>	Sorgulayıcı zihin ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır.	,352	,000**	Kabul
H1 <sub>7</sub>	Merak ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,107	,205	Red
H1 <sub>8</sub>	Merak ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,056	,697	Red
H1 <sub>9</sub>	Merak ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,004	,974	Red
H1 <sub>10</sub>	Merak ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,033	,543	Red
H1 <sub>11</sub>	Merak ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,085	,233	Red

H1 <sub>12</sub>	Merak ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır	,080	,375	Red
H1 <sub>13</sub>	Bireylerarası uzlaşma ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,144	,070	Red
H1 <sub>14</sub>	Bireylerarası uzlaşma ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	-,122	,364	Red
H1 <sub>15</sub>	Bireylerarası uzlaşma ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,002	,989	Red
H1 <sub>16</sub>	Bireylerarası uzlaşma ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,943	,000**	Kabul
H1 <sub>17</sub>	Bireylerarası uzlaşma ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	-,065	,330	Red
H1 <sub>18</sub>	Bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,300	,001**	Kabul
H1 <sub>19</sub>	Özgüven ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,028	,710	Red
H1 <sub>20</sub>	Özgüven ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,242	,059	Red
H1 <sub>21</sub>	Özgüven ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,369	,004**	Kabul
H1 <sub>22</sub>	Özgüven ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,008	,865	Red
H1 <sub>23</sub>	Özgüven ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	-,085	,176	Red
H1 <sub>24</sub>	Özgüven ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,192	,019*	Kabul
H1 <sub>25</sub>	Karar verme yeteneği ile liderlik sorumlulukları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,007	,914	Red
H1 <sub>26</sub>	Karar verme yeteneği ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	-,045	,703	Red
H1 <sub>27</sub>	Karar verme yeteneği ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	-,116	,312	Red
H1 <sub>28</sub>	Karar verme yeteneği ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	-,061	,173	Red
H1 <sub>29</sub>	Karar verme yeteneği ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,904	,000**	Kabul
H1 <sub>30</sub>	Karar verme yeteneği ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır.	,148	,049*	Kabul

## SONUÇ

Bu araştırmanın amacı, bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine olan etkisini Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler açısından analiz etmek ve mesleki şüpheciliğin denetim kalitesi üzerindeki pozitif etkisini ortaya koymaktır.

Öncelikle araştırmanın temel hipotezi olan “H<sub>1</sub>: Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği ile bağımsız denetim kalitesi arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır” şeklindeki hipotez kabul edilmiştir. Kaliteli bir denetim için mesleki şüphecilik zorunlu

olduğundan bu önemli bir bulgudur. Hurtt'ın (2008) yapmış olduğu araştırma sonuçları da bu bulguyu desteklemektedir. Hurtt şüpheli denetçilerin finansal tablolarda daha fazla çelişki tespit ettiklerini, alternatif açıklamalar üretebildiklerini ve verecekleri kararları destekler nitelikte yeterli kanıt elde edebildiklerini belirtmiştir. Bu durumda denetimin kalitesinin artacağı açıktır.

Sorgulayıcı zihnin liderlik sorumlulukları üzerine olan etkisinin sınındığı H1<sub>1</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Sorgulayıcı bir akla sahip olan denetçiler bağlı oldukları kurumda kalite kültürünün geliştirilmesi, kalite kontrol politika ve prosedürlerinin oluşturulması, denetimin standartlara ve yürürlükteki mevzuata göre yürütülmesi ve uygun raporların düzenlenmesi gerekliliklerine vurgu yapan açık, tutarlı ve süreklilik gösteren eylemlerde bulunacaklardır. Sorgulayıcı zihin ile müşteri ilişkileri yönetimi arasında pozitif yönlü anlamlı ilişki vardır şeklinde kurulan H1<sub>2</sub> hipotezi de kabul edilmiştir. Buradan sorgulayıcı bir akla sahip olan denetçilerin müşteri işletme hakkında detaylı bilgiler elde ederek müşterinin dürüstlüğüne değerlendirilmesi, bağımsız denetim sözleşmesinin kabulü ve sözleşmenin devam ettirilmesi hususlarında daha isabetli kararlar verebildiklerini söylemek mümkündür. Sonuç olarak bağımsız denetçilerin denetim sürecinde sorgulayıcı bir akılla hareket etmeleri bağımsız denetim kalitesini artıracaktır. Çünkü mesleki şüpheliğin sorgulayıcı zihin özelliğine sahip denetçiler yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilmek amacıyla daha fazla soru sorarlar, yönetimden ve diğer kanıt sağlayıcılardan daha ayrıntılı açıklamalar talep ederler ve böylece finansal tablolarla ilgili daha fazla çelişkili durum tespiti yapabilirler. Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve yürütürken sorgulayıcı bir akılla hareket etmelidir.

Mesleki şüpheliğin değişkenin alt boyutu olan merak değişkeninin denetim kalitesinin alt boyutlarını etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla oluşturulan H1<sub>7</sub>, H1<sub>8</sub>, H1<sub>9</sub>, H1<sub>10</sub> ve H1<sub>11</sub> hipotezleri söz konusu örneklem için reddedilmiştir. Sonuç olarak merak değişkeni ile denetim kalitesi arasında kurulan “H1<sub>12</sub>: Merak ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır” şeklindeki hipotez reddedilmiştir.

Mesleki şüpheliğin değişkenin alt boyutu olan bireylerarası uzlaşma değişkeninin denetim kalitesinin alt boyutlarını etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla oluşturulan hipotezlerden H1<sub>13</sub>, H1<sub>14</sub>, H1<sub>15</sub> ve H1<sub>17</sub> hipotezleri söz konusu örneklem için reddedilmiştir. “Bireylerarası uzlaşma ile insan kaynakları arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır” şeklinde kurulan H1<sub>16</sub> hipotezi ile “bireylerarası uzlaşma ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır” şeklinde kurulan H1<sub>18</sub> hipotezi ise kabul edilmiştir. Kişilerin davranışta bulunma sebeplerini ya da motivasyonlarını anlamak için gerekli olan bireylerarası uzlaşma mesleki şüpheliğin özelliklerinden biridir. Kişilerarası ilişkilerin anlaşılması, denetçileri şüpheli olmaya teşvik edecektir. Müşteri işletme personelinin sunduğu yanıltıcı kanıtları veya hile yapmak için kullandığı fırsatları belirlemede doğru iletişimi sağlamak oldukça önemlidir. Bireyler yanlış, önyargılı veya yanıltıcı bilgi sunabilirler. Eğer denetçi bireylerarası uzlaşma niteliğine sahipse kişilerin kasıtlı olarak yanlış bilgi sunduklarını algılayacaktır. Denetim kanıtlarının nesnelligi, doğruluğu ve güvenilirliği arttıkça, denetim faaliyetinin kalitesi de artacaktır.

Mesleki şüpheliğin değişkenin alt boyutu olan özgüven değişkeninin denetim kalitesinin alt boyutlarını etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla oluşturulan hipotezlerden H1<sub>19</sub>, H1<sub>20</sub>, H1<sub>22</sub> ve H1<sub>23</sub> hipotezleri söz konusu örneklem için reddedilmiştir. “Özgüven ile denetimin yürütülmesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır”

şeklinde kurulan H1<sub>21</sub> hipotezi ile “özgüven ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır” şeklinde kurulan H1<sub>24</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Çünkü kendine güven duygusu, kişinin kendi yeteneklerine ve kendine olan inancını ifade eder. Bu niteliğe sahip olan denetçiler, denetim görevlerini etkili bir biçimde yerine getirirler ve denetim ile ilgili görüşlerini kendilerinden emin bir şekilde oluştururlar. Kendine güven özelliğine sahip olan denetçiler, yönetimin iddialarından ve kendilerine sunulan kanıtlardan şüphelenirler. Kendine güvenen denetçiler, yaptıkları işlerden emindirler ve başkalarından gelen baskılar karşısında kendilerini savunabilirler. Kendine güven özelliği, mali tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışların bulunma riskini azaltabilir. Denetim raporunun kaliteli, doğru ve adil olmasını sağlamak için denetçi özgüven sahibi olmalıdır.

Mesleki şüphecilik değişkenin alt boyutu olan karar verme yeteneği değişkeninin denetim kalitesinin alt boyutlarını etkileyip etkilemediğini belirlemek amacıyla oluşturulan hipotezlerden H1<sub>25</sub>, H1<sub>26</sub>, H1<sub>27</sub> ve H1<sub>28</sub> hipotezleri söz konusu örneklem için reddedilmiştir. “Karar verme yeteneği ile izleme arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır” şeklinde kurulan H1<sub>29</sub> hipotezi ile “Karar verme yeteneği ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki vardır” şeklinde kurulan H1<sub>30</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Bu değişken, bir denetçinin denetim kararlarını vermeden önce kanıt olarak sunulan bilgilerin yeterliliği konusunda karar verme yeteneğini ifade eder. Yüksek derecede özgür iradeye sahip denetçiler, yönetimin iddialarına daha az güven duyarlar ve onların görüşlerinden kolayca etkilenmezler. Şüpheli denetçiler, kişisel olarak tatmin olana kadar ve kendi kararlarını oluşturana kadar ilave inceleme yapmaya ve kanıt toplamaya kararlıdırlar. Karar verme yeteneğine sahip bir denetçi, yalnızca başkalarının önerilerini eleştirel biçimde incelemekle kalmaz, denetimi yürütürken ve kanıtları değerlendirirken cesurca davranışlarda bulunur. Araştırmadan elde edilen sonuca göre mesleki şüpheciliğin karar verme yeteneği özelliğine sahip olan denetçilerin yürüttükleri denetimin kalitesi yüksek olacaktır.

Ülkemizde, bağımsız denetime duyulan kamu güveninin artırılması ve dünyada yaşanan bağımsız denetim kaynaklı finansal skandalların ülkemizde de yaşanmaması adına, bağımsız denetim kuruluşlarının gerekli tedbirleri almaları gerekir. Bu kapsamda, bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik düzeylerini artırabilmek ve konunun önemine dikkat çekebilmek amacıyla eğitim programları düzenlenmelidir. Denetçilerin, muhasebe ve denetim alanlarında yayımlanan ulusal ve uluslararası mevzuatlar ile yapılan yayınları takip etmeleri ve düzenlenen kurs, seminer ve konferanslara katılmaları sağlanmalıdır. Bağımsız denetçilerin, mesleki şüpheciliğin özelliklerine sahip olmalarının yanında denetim sürecinde bu özellikleri bilinçli bir şekilde uygulayabilmeleri de gerekir. Bu nedenle mesleğe yeni başlayan denetçilerin mesleki deneyim kazanmalarının sağlanması için gerekli tedbirler alınmalıdır. Ayrıca denetim kuruluşu bünyesinde mesleki şüpheciliği özendirici bir kurum kültürünün oluşturulması denetçileri şüpheli davranmaya teşvik edecektir. Gerekirse denetim kuruluşu bünyesinde denetçilerin şüphecilik düzeylerinin değerlendirildiği ve şüpheli denetçilerin ödüllendirildiği bir sistem oluşturulmalıdır. KGK tarafından yapılan bağımsız denetçi yetkilendirme sınavlarında, mesleki şüphecilik kavramı ile ilgili sorulara ağırlık verilmesi, kavramın öneminin anlaşılmasına katkı sağlayacaktır.



## KAYNAKLAR

- Akdemir, Y., “Bağımsız Denetimde Kalite”, *İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dayanışma Dergisi*, Ağustos/2012, (115), ss. 57-58.
- Alpaslan, H.İ., Ö. Hakesever, “Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları”, *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 3/2013, (1), ss. 45-69.
- Benston, G.J., A.L. Hartgraves, “Enron: What Happened and What We Can Learn From It.” *Journal of Accounting and Public Policy*, 21/2002, (2), ss. 105-127.
- Bozdoğan, T., (2014), Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol (Bağımsız Denetçilerin Algıları ve Hazır Oluşları Üzerine Bir Araştırma), (1.Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.
- Carcello, J., R. Hermanson, N. McGrath, “Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 11/1992, (2), ss. 1-15.
- Carey, P., R. Simnet, “Audit Partner Rotation and Audit Quality”, *The Accounting Review*, 81/2006, (3), ss. 653-676.
- Ciolek, M., “Professional Skepticism in Auditing and Its Characteristics”, *Wrocław Üniversitesi Ekonomi Araştırma Dergisi*, 2017, (474), ss. 33-40.
- Cömert, N., vd., (2013), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, (1.Baskı), Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, Sakarya.
- Dalkılıç, A.F., S., Oktay, “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphecilik”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat/2011, (103), ss. 63-78.
- DeAngelo, L., “Auditor Independence, Lowballing and Disclosure Regulation”, *Journal of Accounting and Economics*, 1981, (3), ss. 113-127.
- Deis, D.R., G.A., Giroux, “Determinants of Audit Quality in The Public Sector”, *The Accounting Review*, 67/1992, (3), ss. 462-479.
- Dimitrova, P.J., A., Sorova, “The Role of Professional Skepticism in Financial Statement Audit and Its Appropriate Application”, *Journal of Economics*, 1/2016, (2), ss. 1-17.
- Dönmez A., P.B., Berberoğlu, A., Ersoy, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslar arası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 2005, (9), ss. 52-78.
- Dönmez, A., A., Ersoy, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Bilgi Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, Kış/2006, (36), ss. 69-91.
- Dönmez, A., K., Çavuşoğlu, “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması”, *Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies*, 1/2015, (3), ss. 34-67.

Edirin, J., C.M. Ekwueme, O.G. Edesiri, “Corporate Governance, Financial Performance and Audit Quality of Listed Firms in Nigeria”, *Journal of Academic Research in Economics*, 7/2015, (2), ss. 220-231.

Eroğlu, N.Z., (2017), “Bağımsız Denetim İşlerinde Kalite Kontrolünün Sağlanması”, *4. Uluslararası Eğitim ve Sosyal Bilimler Konferansı*, İstanbul, ss. 895-905.

Erol, M., M., Aslan, “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Ocak/2017, (12), ss. 55-86.

Esendemirli, E., “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve YMM'lere Yönelik Bir Uygulama”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15/2013 (2), ss. 111-154.

Frag, M.S., R.Z. Elias, “The Relationship Between Accounting Student's Personality, Professional Skepticism And Anticipatory Socialization”, *Accounting Education*, 25/2016, (2), ss. 124-138.

Gör, Y., (2016), Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, (Yayımlanmamış doktora tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı/İşletme, Isparta (Türkiye).

Habbe, A.H., “The Influences of Ethics, Independence and Competence on The Quality of an Audit Through the Influence of Professional Skepticism in Bpk of South Sulawesi, Central Sulawesi and West Sulawesi”, *Journal of Research Business and Management*, 2/2014, (7), ss. 8-14.

Hurt, R.K., “Development of a Scale to Measure Professional Skepticism”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29/2010, (1), ss. 149-171.

Hussin, S., T.M., Iskandar, “Exploratory Factor Analysis on Hurt's Professional Skepticism Scale: A Malaysian Perspective”, *Asian Journal of Accounting and Governance*, 2013, (4), ss. 11-19.

Hussin, S., T.M., Iskandar, (2015), “Re-Validation of Professional Skepticism Traits”, *7th International Conference on Financial Criminology*, Oxford, United Kingdom, 13-14 Nisan 2015.

Kahraman, Ö.G., Ş., Ceylan, P., Ülker, “Bilimi Yaratan Duygu: Çocukların Fen ve Doğaya İlişkin Konulardaki Bilgi ve Merakları”, *Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 19/2015, (1), ss. 207-229.

Kane, G.D., Velury, U., “The Role of Institutional Ownership in the Market for Auditing Services: An Empirical Investigation”, *Journal of Business Research*, 57/2004, (9), ss. 976-983.

Kavut L., “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu”, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 2/2000, (4), ss. 9-28.

Kaya, G.İ., “Eğitimde Merak ve İlgi”, *Hasan Ali Yücel Eğitim Fakültesi Dergisi*, 13-2/2016, (25), ss. 103-114.

Nelson, M., “A Model And Literature Review of Professional Skepticism in Auditing”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28/2009, (2), ss. 1-34.

Nickell, E.B., (2012), *An Examination of Issues Related to Professional Scepticism in Auditing*, (Yayınlanmamış doktora tezi), University of Central Florida, College of Business Administration, Accounting, Florida (USA).

Oktaç, S., “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”, *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 2013, (100), ss. 42-94.

Özyurt, A., (2010), *Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Hacettepe Üniversitesi, İşletme Ana Bilim Dalı/İşletme, Ankara (Türkiye).

Ray, T., “Auditors Still Challenged by Professional: Recommendations for Firms, Standards Setters, and Regulators”, *The CPA Journal*, 85/2015, (1).

Royae, R.A., A., Yaghoob, K., Azinfar, “Relationship Between Skepticism and Decision Making in Audit”, *World Applied Sciences Journal*, 28/2013, (11), ss. 1609-1617.

Selimoğlu, S., G. Yeşilçelebi, “Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim/2014, (64), ss. 27-52.

Suseno, N.S., “An Empirical Analysis of Auditor Independence and Audit Fees on Audit Quality”, *International Journal of Management and Business Studies*, 3/2013, (3), ss. 82-87.

Suyono, E., “Determinant Factors Affecting The Audit Quality: An Indonesian Perspective”, *Global Review of Accounting and Finance*, 3/2012, (2), ss. 42-57.

Yan, H., S. Xie, “How Does Auditors’ Work Stress Affect Audit Quality? Empirical Evidence From The Chinese Stock Market”, *China Journal of Accounting Research*, 2016, ss. 1-15.

Yaşar, A., (2011), *Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İMKB’de Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Çukurova Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Adana (Türkiye).

Yazıcı, H., T., Suryanto, “IFRS, Professional Auditor Skepticism, Conflict Agency To Prevention of Fraud and Investor Confidence Level”, *International Journal of Economic Perspectives*, 11/2017, (1), ss. 250-259.