T.C.
RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN GÖRÜŞLERİNE GÖRE MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİN DEĞERLENDİRİLMESİ

(Doktora Tezi)

Merve TOPTAN

Prof. Dr. Davut AYGÜN

Danışman

RİZE
2021

KABUL VE ONAY

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalında, Merve TOPTAN tarafından hazırlanan *Bağımsız Denetçilerin Görüşlerine Göre Mesleki Şüpheciliğin Değerlendirilmesi* başlıklı bu çalışma, 24/12/2021 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliğiyle başarılı bulunarak jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Prof. Dr. Davut AYGÜN	Kabul/Red
Üye: Prof. Dr. Hasan ABDİOĞLU	Kabul/Red
Üye: Doç. Dr. Ahmet YANIK	Kabul/Red
Üye: Doç. Dr. Zeki KARATAŞ	Kabul/Red
Üye: Doç. Dr. İdris VARICI	Kabul/Red

__ /__ /__

Doç. Dr. Ahmet YANIK
Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

İşletme Doktora Programından mezun olmak üzere teslim ettiğim "Bağımsız Denetçilerin Görüşlerine Göre Mesleki Şüpheciliğin Değerlendirilmesi" konulu tezimi, bilim ve araştırma etiği prensiplerine riayet edilerek tarafımdan yazılmıştır.

Eserimde, başka kaynaklardan aktarılan bütün bilgi ve alıntılar, Enstitünüz Tez Yazım Kılavuzuna uygun olarak açıkça gösterilmiştir. Kaynağı gösterilenler dışında kalan bütün bilgiler uygun araştırma yöntemi kullanılarak tarafımdan edinilmiş ve esere bu şekilde yansıtılmıştır. Şahsıma ait olmayan hiçbir bilgi, kasıt veya kusurlar, şahsıma aitmiş gibi gösterilmemiştir. İnternet kaynakları dahil, sahibine / kaynağına atıf yapılmaksızın hiçbir bilgi kullanılmamıştır.

Aksinin ortaya çıkması halinde doğacak bütün hukuki, idari, akademik ve etik sorumluluk tarafıma ait olacaktır. Eserin tesliminden sonra herhangi bir zamanda, bilim etiğine aykırılık tespit edilmesi ve / veya eserimle ilgili intihal veya intihal şeklinde anlaşılacak bir durumun ortaya çıkması halinde; Üniversiteniz ve eğitim kadronuzun hiç bir şekilde sorumlu tutulmayacağını hür irademle kabul, beyan ve taahhüt ederim. 24/12/2021

Merve TOPTAN

ÖN SÖZ

Günümüzde yaşanan gelişmeler işletmelerin üretmiş olduğu bilginin gerçek ve güvenilir bir biçimde sunulmuş olmasının önemini arttırmaktadır. Gerçek ve güvenilir bilgiye duyulan ihtiyacın artması denetim faaliyetini ön plana çıkarmıştır. Denetim görevini yerine getiren bağımsız denetçilerin gerçeği ortaya çıkarabilme ve bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgiye dair makul bir güvence verebilme adına faaliyetlerini sorgulayıcı bir yaklaşımla yani mesleki şüphecilik içerisinde gerçekleştirmeleri gereklidir. Bu bağlamda bu çalışmadaki amaç, bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin bakış açılarını keşfetmektir.

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde doktora tezi olarak hazırlanan bu çalışmanın konusunun tespiti ve hazırlanması aşamalarında yardım ve desteklerini esirgemeyen, her daim bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşarak akademik gelişimimde emeği geçen başta çok kıymetli danışman hocam Sayın Prof. Dr. Davut AYGÜN'e sonsuz şükran, teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Doktora eğitimim ve tez çalışması boyunca bilgi ve görüşleriyle bana yol gösteren değerli hocalarım Sayın Doç. Dr. Ahmet YANIK'a ve Sayın Doç. Dr. Mustafa SAVCI'ya, araştırma yöntemi konusunda bilgilerini ve görüşlerini her zaman benimle paylaşan Sayın Doç. Dr. Zeki KARATAŞ'a ve Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Öğretim Üyesi Sayın Dr. Öğr. Üyesi Serap CAVKAYTAR'a, tez çalışmasındaki değerli görüş ve katkılarından dolayı Sayın Prof. Dr. Hasan ABDİOĞLU'na ve Sayın Doç. Dr. İdris VARICI'ya teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Hayatım boyunca bugünlere gelmemde ve doktora sürecimde her zaman yanımda olan ve beni destekleyen annem Beyhan TOPTAN'a, babam İbrahim TOPTAN'a ve kardeşlerime minnet dolu teşekkürlerimi sunarım.

Merve TOPTAN

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY 2
ETİK BEYAN 3
ÖN SÖZ 4
İÇİNDEKİLER 5
ÖZET 9
ABSTRACT 10
KISALTMALAR 11
TABLOLAR LİSTESİ 14
ŞEKİLLER LİSTESİ 15
GİRİŞ 16

BİRİNCİ BÖLÜM
DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETÇİ

1.1. DENETİM 20
1.2. DENETİM VE DENETİM MESLEĞİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ 22
1.3. DENETİMİN AMACI VE YARARLARI 26
1.4. DENETİM TÜRLERİ 28
1.4.1. Denetimin Amaçlarına Göre Denetim Türleri 28
1.4.1.1. Finansal Tablolar Denetimi 28
1.4.1.2. Faaliyet Denetimi 29
1.4.1.3. Uygunluk Denetimi 30
1.4.2. Denetçilerin Statüsüne Göre Denetim Türleri 30
1.4.2.1. Bağımsız Denetim 30
1.4.2.2. İç Denetim 31
1.4.2.3. Kamu Denetimi 31
1.5. DENETÇİ TÜRLERİ 32
1.5.1. Bağımsız Denetçiler 32
1.5.2. İç Denetçiler 33

1.5.3. Kamu Denetçileri....33
1.6. DENETİM STANDARTLARI....34
1.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları....34
1.6.1.1. Genel Standartlar....35
1.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları....36
1.6.1.3. Raporlama Standartları....36
1.6.2. Uluslararası Denetim Standartları....37
1.7. DENETİM SÜRECİ....40
1.7.1. Geleneksel Denetim Süreci....40
1.7.2. Risk Odaklı Denetim Süreci....43
1.8. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN YETKİLENDİRİLMESİ....48
1.9. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN UYACAKLARI ETİK İLKELER....53

İKİNCİ BÖLÜM

MESLEKİ ŞÜPHECİLİK

2.1. ŞÜPHE İLE ŞÜPHECİLİK KAVRAMLARININ TANIMI VE AÇIKLAMASI....57
2.2. MESLEKİ ŞÜPHECİLİK VE DENETİMDE MESLEKİ ŞÜPHECİLİK....63
2.2.1. Denetimde Mesleki Şüpheciliğin Yeri ve Önemi....66
2.2.2. Denetimde Mesleki Şüphecilik Özellikleri....77
2.2.2.1. Sorgulayıcı Akıl....78
2.2.2.2. Kararı (Yargıyı) Erteleme....78
2.2.2.3. Bilgiyi Arama....79
2.2.2.4. Bireylerarası Anlayış....79
2.2.2.5. Bağımsızlık....80
2.2.2.6. Özgüven....80
2.2.3. Denetimde Mesleki Şüphecilikle İlişkilendiren Modeller, Unsurlar ve Uygulamalar....81
2.2.3.1. Shaub ve Lawrence'nin Denetçinin Mesleki Şüphecilik Modeli....82
2.2.3.2. Nelson'un Denetim Performansında Mesleki Şüpheciliğin Belirleyicileri Modeli....84

2.2.3.3. Franzel'in Mesleki Şüphecilik Unsurları 86
2.2.3.4. Glover ve Prawitt'in Mesleki Şüphecilik Uygulaması 88
2.2.3.5. Abičić'ın Mesleki Şüphecilik Modeli 90

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

LİTERATÜR İNCELEMESİ

3.1. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINDA MESLEKİ ŞÜPHECİLİK 93
3.2. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK YAPILAN ÇALIŞMALAR 101

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI 116
4.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ 118
4.3. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI 120
4.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ 120
4.5. ARAŞTIRMANIN DESENİ 122
4.6. ARAŞTIRMANIN ÖRNEKLEMİ 123
4.7. VERİLERİN TOPLANMASI 124
4.7.1. Veri Toplama Aracı 124
4.7.1.1. Görüşme 124
4.7.1.1.1. Yarı-Yapılandırılmış Görüşme 125
4.7.2. Pilot Çalışma 126
4.7.3. Veri Toplama Süreci 127
4.8. VERİLERİN ANALİZİ 128
4.8.1. Betimsel Analiz 128
4.8.2. İçerik Analizi 129
4.8.3. Veri Analiz Süreci 129
4.9. ARAŞTIRMANIN GEÇERLİK VE GÜVENİRLİĞİ 133
4.9.1. Araştırmanın Geçerlik Stratejileri 133
4.9.2. Araştırmanın Güvenirlik Stratejileri 136
4.10. ARAŞTIRMANIN ETİK ÇERÇEVESİ 137

4.11. ARAŞTIRMANIN BULGULARI 138
4.11.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular 138
4.11.2. Mesleki Şüpheciliğin Anlamına İlişkin Bulgular 139
4.11.3. Mesleki Şüpheciliğin Önemine İlişkin Bulgular 143
4.11.4. Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphecilik Tutumuyla Odaklanılan Alanlara İlişkin Bulgular 146
4.11.5. Mesleki Şüpheciliği Etkileyen Unsurlara İlişkin Bulgular 158
4.11.6. Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphecilik Özelliklerine İlişkin Bulgular 168
4.11.7. Bağımsız Denetim Sürecinde Mesleki Şüpheciliğin Uygulanmasına İlişkin Bulgular 177
4.11.8. Mesleki Şüpheciliğin Kanıtlanabilmesine İlişkin Bulgular 188
4.11.9. Bağımsız Denetim ve Mesleki Şüphecilik Açısından Karşılaşılan Sorunlar ve Çözümlerine İlişkin Bulgular 192
4.11.10. Bağımsız Denetimin ve Mesleki Şüphecilik Kullanımının Geleceğine İlişkin Bulgular 202
4.12. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ 206
SONUÇ 222
KAYNAKLAR 235
EKLER 250
Ek-1: Bağımsız Denetçilerin Görüşlerine Göre Mesleki Şüpheciliğin Değerlendirilmesi Yarı Yapılandırılmış Görüşme Formu 250
Ek-2: Etik Kurul İzni 251
Ek-3: Aydınlatılmış Onam Formu 252
ÖZ GEÇMİŞ 253

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı: İşletme
Tez Türü: Doktora Tezi
Danışman: Prof. Dr. Davut AYGÜN
Hazırlayan: Merve TOPTAN
Yıl: 2021
Sayfa Sayısı: 253

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN GÖRÜŞLERİNE GÖRE MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın amacı, bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin bakış açılarını keşfetmektir. Bu amaca yönelik olarak bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikle ilgili deneyimlerinin ve görüşlerinin derinlemesine bir analizle ortaya konulabilmesi adına nitel araştırma yöntemi tercih edilmiştir. Çalışmada veri toplama aracı olarak görüşme yöntemi benimsenmiş olup yarı yapılandırılmış görüşme formu aracılığıyla veriler elde edilmiştir. Çalışmanın amacına ulaşabilmesi için İstanbul ilinde ulusal ve uluslararası çapta faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde görevli 13 bağımsız denetçiyle görüşmeler yapılmıştır. Çalışmada elde edilen verilerin analizinde betimsel ve içerik analizinden yararlanılmıştır. Elde edilen bulgulara göre bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin görüşlerinin; 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, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Mesleki Şüphecilik

Recep Tayyip Erdogan University Institute of Social Sciences
Department: Business Administration
Thesis Type: Ph. D. Dissertation
Supervisor: Prof. Dr. Davut AYGÜN
Author: Merve TOPTAN
Year: 2021
Pages: 253

ABSTRACT

EVALUATION OF PROFESSIONAL SKEPTICISM ACCORDING TO THE OPINIONS OF INDEPENDENT AUDITORS

The aim of the study is to reveal the perspectives of independent auditors working in independent audit companies on professional skepticism. For this purpose, qualitative research method was preferred to reveal the independent auditors' experiences and opinions on professional skepticism through an in-depth analysis. In the study, the interview method was adopted as the data collection tool and 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, Independent Audit, Independent Auditor, Professional Skepticism

KISALTMALAR

ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	:	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü-American Institute of Certified Public Accountants
AUASB	:	Denetim ve Güvence Standartları Kurulu-Auditing and Assurance Standards Board
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	:	Bağımsız Denetim Standardı
BOBİ	:	Büyük ve Orta Boy İşletmeler
BOBİ FRS	:	Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
CEO	:	Üst Düzey Yönetici- Chief Executive Officer
EPDK	:	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FFDS	:	Faizsiz Finans Denetim Standartları
GDS	:	Güvence Denetim Standartları
GKGMİ	:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	:	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu-International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	:	Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu-International Accounting Education Standards Board
IES	:	Uluslararası Eğitim Standartları-International Education Standard
IESBA	:	Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu-International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	:	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu-International Federation of Accountants
IFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-International Financial Reporting Standards

ISA	:	Uluslararası Denetim Standartları-International Standard on Auditing
IT	:	Bilişim Teknolojisi-Information Technology
İHS	:	İlgili Hizmet Standartları
İK	:	İnsan Kaynakları
İTO	:	İstanbul Ticaret Odası
KAYİK	:	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	:	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKS	:	Kalite Kontrol Standartları
KÜMİ	:	Küçük ve Mikro İşletmeler
MÖ	:	Milattan Önce
MSUGT	:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
ÖYR	:	Önemli Yanlışlık Riski
PCAOB	:	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu-Public Company Accounting Oversight Board
SAS	:	Denetim Standartlarına İlişkin Beyan-Statements on Auditing Standards
SBDS	:	Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları
SEC	:	Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu-Securities and Exchange Commission
SGK	:	Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOA	:	Sarbanes Oxley Yasası-Sarbanes Oxley Act
SPK	:	Sermaye Piyasaları Kurulu
TDK	:	Türk Dil Kurumu
TDS	:	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMUD	:	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	:	Türkiye Denetim Standartları Kurulu

TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Türkiye Denetim Standartları 2021 Seti 38
Tablo 2. Denetim Süreci 40
Tablo 3. Bağımsız Denetim Etiğine İlişkin Düzenlemeler ve İlkeler 54
Tablo 4. SEC Uygulama Eylemlerinde En Önemli Denetim Eksiklikleri: 1987-1997 69
Tablo 5. Mesleki Şüpheciliğin Uygulanmasını Tehdit ve Teşvik Eden, Geliştiren Faktörler 75
Tablo 6. Yapılan Görüşmelere İlişkin Süreler 128
Tablo 7. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular 138
Tablo 8. Mesleki Şüpheciliğin Anlamı 140
Tablo 9. Mesleki Şüpheciliğin Önemi 143
Tablo 10. Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphecilik Tutumuyla Odaklanılan Alanlar 147
Tablo 11. Mesleki Şüpheciliği Etkileyen Unsurlar 158
Tablo 12. Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphecilik Özellikleri 169
Tablo 13. Bağımsız Denetim Sürecinde Mesleki Şüpheciliğin Uygulanması 178
Tablo 14. Mesleki Şüpheciliğin Kanıtlanabilmesi 188
Tablo 15. Bağımsız Denetim ve Mesleki Şüphecilik Açısından Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Yolları 193
Tablo 16. Bağımsız Denetimin ve Mesleki Şüphecilik Kullanımının Geleceği 203

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....35
Şekil 2. Risk Odaklı Denetim Süreci 44
Şekil 3. Risk Değerlendirme.....45
Şekil 4. Riske Karşılık Verme 46
Şekil 5. Raporlama.....47
Şekil 6. Bilginin İmkânı Şeması 60
Şekil 7. IES ve IESBA'da Yer Alan ve Mesleki Şüphecilikle İlişkilendirilen Kavramlar 72
Şekil 8. Denetçinin Mesleki Şüphecilik Modeli 82
Şekil 9. Denetim Performansında Mesleki Şüpheciliğin Belirleyicileri Modeli.....85
Şekil 10. Mesleki Şüpheciliğin Üç Unsuru.....87
Şekil 11. Mesleki Şüpheciliğin Uygulaması.....88
Şekil 12. Mesleki Şüpheciliğin Modeli.....91

GİRİŞ

İşletmelerin üretmiş olduğu finansal bilgiyi kullanan tarafların doğru karar verebilmeleri için üretilen bilginin hata veya hile barındırmadan gerçeğe uygun bir biçimde sunulması önemlidir. Bilginin ihtiyaca ve gerçeğe uygunluğu hususu iş hayatında yaşanan değişimlere, teknolojik gelişmelere, işlem karmaşıklığına ve artan rekabete karşı daha da önemsenir hale gelmiştir. Gelinen noktada ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgi üretimini ve sunumunu sağlama, makul güvenceyi karşılayabilme, hata ve hileyi önleme veya ortaya çıkarma adına işletmelerin denetlenmesinin kaçınılmaz olduğu ifade edilebilir. Burada denetim faaliyetlerini yürüten bağımsız denetçilerin anılan ihtiyaçları karşılamaya yönelik olarak işlerini sorgulayıcı bir yaklaşımla yani mesleki şüphecilik içinde yapmaları ayrıca önem arz etmektedir.

İşletmelerde yaşanan gelişmelerin 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. Bu bağlamda ihtiyaçlara cevap verebilecek bu tür bir bağımsız denetim faaliyetinin en önemli yapı taşlarından birinin mesleki şüphecilik olduğu ifade edilebilir.

Bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliklerinin ele alındığı bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin bakış açılarını keşfetmektir. Çalışmanın amacını gerçekleştirmek için öncelikle bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikleri ile ilgili yerli ve yabancı alanda yapılmış çalışmaların incelenmesine dayalı literatür taraması yapılmıştır. Daha sonra bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikle ilgili deneyimlerinin ve görüşlerinin derinlemesine bir analizle ortaya konulması ve konuya daha geniş bir bakış açısıyla yaklaşılabilmesi adına nitel araştırma yöntemi çerçevesince görüşmeler yapılmıştır.

Mesleki şüpheciliğin denetim boyunca sürdürülmesi gereken bir tutum olmasından hareketle hem denetim literatüründe hem de Bağımsız Denetim Standartları'nda (BDS) yer edindiği ifade edilebilir. Özellikle BDS 200 ve BDS 240'da mesleki şüpheciliğe ilişkin açıklamalara yer verildiği belirtilebilir. Bu bağlamda konunun önemini ve literatürde nasıl yer edindiğini ortaya çıkarabilmek adına bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğine yönelik çalışmalar incelenmiştir. Literatürde yapılmış çalışmaların genel olarak; denetimde mesleki şüphecilik kavramı ve modeli, mesleki şüpheciliğin ölçülmesine yönelik ölçek geliştirme, mesleki şüphecilik özelliklerinin belirlenmesi, denetçinin mesleki şüpheciliğinin geliştirilmesi, mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi gibi konular açısından incelendiği ifade edilebilir. Bu noktada bağımsız denetçilerin görüşlerine göre mesleki şüpheciliğin ne ifade ettiğine, denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin nasıl uygulanıldığına, bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin yeri ve öneminin belirlenmesine ihtiyaç duyulduğu ileri sürülebilir.

Öte yandan bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğine yönelik yapılan çalışmaların genellikle yabancı literatürde olduğu ve Türkiye'de yapılan çalışmaların nispeten yetersiz olduğu belirtilebilir. Ayrıca bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikleriyle ilişkilendirilen yerli ve yabancı literatürdeki çalışmaların çoğunluğunda Hurtt (2010) tarafından geliştirilen ölçek çerçevesince nicel araştırma yöntemlerinin kullanıldığı görülmektedir. Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumunun soyut bir yönü olması bakımından insan doğasına uygun bir biçimde bireylerin düşünceleri, yaşantıları ve deneyimlerinin farklı bakış açılarıyla ele alınması yararlı olabilir. Bu çalışmada mevcut literatürden farklı olarak nitel araştırma yöntemi benimsenerek araştırmanın amacına ulaşılmasına ve konunun daha çeşitli boyutlarıyla ele alınmasına çalışılmıştır. Çalışmaya yöntemsel açıdan farklılık katılması ve hedef kitle ile birebir görüşmeler yapılmasının bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin deneyimlerinin ve düşüncelerinin kendi görüşleri çerçevesince ortaya konulmasına imkân tanıdığı ifade edilebilir. Ayrıca bu çalışmada bağımsız denetimin önemli bir parçası olarak nitelendirilebilen mesleki şüpheciliğin ne olduğu, mesleki şüpheciliğin neden önemli olduğu, mesleki şüphecilikle hangi alanlara odaklanıldığı, mesleki şüpheciliği nelerin etkilediği, mesleki şüphecilik özelliklerinin neler olduğu, mesleki şüpheciliğin nasıl

uygulandığı, mesleki şüpheciliğin nasıl kanıtlanabileceği, mesleki şüphecilik açısından bağımsız denetimde yaşanan sorunlar ve çözümler, bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceği hususundaki görüşler bir bütün olarak incelenerek literatüre katkı sağlanması hedeflenmiştir.

Bağımsız denetçilerin görüşlerine göre mesleki şüpheciliğin değerlendirildiği bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde denetim, bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramları incelenmiştir. Bu bölümde öncelikle denetim, denetimin tarihsel gelişimi, denetimin amacı ve yararları ele alınmıştır. Sonra denetim ve denetçi türlerine, denetim standartlarına, denetim sürecine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra ise bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi ile bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler açıklanmıştır.

İkinci bölümde mesleki şüphecilik kavramı incelenmiştir. Bu bölümde şüphecilik ve mesleki şüphecilik kavramına, denetimde mesleki şüpheciliğin yeri ve önemine, mesleki şüphecilik özelliklerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra denetimde mesleki şüphecilikle ilişkilendirilen modeller, unsurlar ve uygulamalar açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde literatür incelemesi yapılmıştır. Bu bölümde öncelikle Bağımsız Denetim Standartları'nda mesleki şüphecilik konusuyla ilgili yer alan açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra ise mesleki şüphecilikle ilgili yerli ve yabancı literatürde yer alan bazı çalışmalar açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin görüşleri değerlendirilmiştir. Bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin görüşlerinin araştırıldığı çalışmada veri toplama aracı olarak görüşme tercih edilmiş olup yarı yapılandırılmış görüşme formu aracılığıyla veriler toplanmıştır. Bu bağlamda bağımsız denetim şirketlerinde hizmet veren, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetki belgesine sahip sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçi unvanlarına sahip toplam 13 bağımsız denetçiyle tarafımızca görüşme yapılmıştır. Görüşmeler sonucunda elde edilen verilerin analiz edilmesinde betimsel ve içerik analizinden yararlanılarak bu veriler kod, alt tema ve temalara ayılarak sınıflandırılmıştır.

Ayrıca frekans analiziyle de sonuçların hangi tema, alt tema ve kodda yoğunlaştığı tespit edilmiştir. Son olarak ise çalışmadan elde edilen sonuçlar, literatürdeki bilgi veya bulgularla karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETÇİ

Çalışmanın bu kısmında öncelikle denetim kavramı, denetimin tarihsel gelişimi, denetimin amacı ve yararları ele alınmıştır. Sonra denetim ve denetçi türlerine, denetim standartlarına, denetim sürecine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra ise bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi ile bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler açıklanmıştır.

1.1. DENETİM

İşletmeye ilişkin önemli bilgi kaynaklarından birinin muhasebe sistemi olduğu ifade edilebilir. Muhasebe bilgi sistemindeki bilgiler birçok kaynaktan elde edilerek oluşmaktadır. Bilgi kullanıcıları (yönetim, ortaklar, çalışanlar, kamu, yatırımcılar, ticari faaliyette bulunulan taraflar gibi) hem ekonomik hem de hukuki hayatın gereklilikleri doğrultusunda işletmelerin muhasebe sistemi tarafından üretilen bilgilerin gerçekliği hakkında bilgi sahibi olmak istemektedir. Üretilen finansal bilgilerin ilgili çıkar gruplarına iletilmesinde finansal tablolardan yararlanılmaktadır. Finansal tabloları kullanan tarafların doğru karar vermesi için bu tabloların gerçeği yansıtan bir biçimde güvenilir olması gerekmektedir. Gelinen noktada anılan bilgilerin doğruluğunun veya gerçekliğinin denetim sayesinde geçerlilik kazandığı belirtilebilir (Kırlıoğlu ve Akyel, 2004: 29).

İşletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin değişmesi ve gelişmesiyle işlem sayısı artmakta ve karmaşıklaşmaktadır. Artan işlem sayısı ve karmaşıklık düzeyi de hata ve hile potansiyelini arttırmaktadır. Yapılan hata ve hilelerin tespit edilmemesi bilginin güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir (Güredin, 2014: 9). Ayrıca günümüzde teknolojik gelişmelerin yansıması olarak bilgiye ulaşmanın

kolaylaştığı, güvenilirliği belirlemenin ise zorlaştığı ifade edilebilir (Alkaya, 2019: 84).

İşletme hayatında yaşanan gelişmelerin iş ilişkilerinde değişikliklere yön vermesiyle birlikte işletmeler tarafından üretilen bilginin öneminin arttırdığı ifade edilebilir. Dolayısıyla da işletmelerde yaşanan değişmeler farklı ihtiyaçların doğmasına neden olmuştur. Yaşanan gelişmelerle daha fazla bilgi üretiminin olması, çok daha karışık 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 öneminin 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.

Denetim kavramı konusunda literatürde çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Bu bağlamda denetim "iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden belirlenen ölçütlerle uygunluk derecesini araştırmak, karşılaştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla kanıt toplayan ve toplanan kanıtları değerlendiren sistematik bir süreç" (Güredin, 2014: 11; Kaval, 2008: 3), "ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin araştırılması ve rapor düzenlenmesi amacıyla bağımsız uzmanlarca yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci" (Bozkurt, 2018: 29), "belli bir iktisadi birim veya döneme ait finansal tabloları ve diğer bilgilerin önceden saptanan ölçütlere uygunluğunun ve doğruluğunun derecesini makul bir güvence sağlayacak çerçevede yeterli ve uygun kanıt belirlenmesi amacı ile bağımsız uzman tarafından kanıt toplama, toplanan kanıtları dayanaklarla karşılaştırılması ve değerlemesi ile sonucun raporlanması süreci" (Haftacı, 2016: 2-3) biçiminde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlar ışığında genel olarak denetim, işletmeler tarafından kullanıcılarına sunulmak üzere oluşturulan bilginin önceden belirlenen ölçütlere uygunluğunun araştırılması ve bir sonuca ulaşılması amacıyla kanıt toplamak ve elde edilen kanıtları incelemek suretiyle ulaşılan bulguları raporlayan bir süreç olarak tanımlanabilir.

Denetim faaliyetine yönelik tanımlar incelendiğinde bu tanımlarda yer alan denetime ilişkin özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2018: 29-30; Daştan, 2020: 7-8; Güredin, 2014: 11-12; Haftacı, 2016: 3-4; Kaval, 2008: 3-4):

- Bir süreç olma
- İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar
- Önceden belirlenmiş ölçütler
- Uygunluk derecesi
- Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerleme
- Uzman ve bağımsız kişilerce yürütülme
- İlgi duyanlar
- Sonuçları bildirme

Öte yandan literatürde denetim kavramıyla yakın ilişkili kontrol, teftiş ve revizyon gibi bazı kavramlar kullanıldığı görülmektedir. Söz konusu bu kavramlar aşağıda açıklanmıştır (Başpınar, 2005: 36; Kardeş Selimoğlu, 2017: 9; Kaval, 2008: 4-5):

Kontrol: Denetimin başlangıcında veya öncesinde olan faaliyetler olup amaca ulaşmada alınan önlemlerdir.

Teftiş: Doğrunun, gerçeğin veya işlerin olması gerektiği gibi ilerleyip ilerlemediğinin anlaşılması amacıyla yapılan incelemedir.

Revizyon: Gözden geçirmek veya tekrar incelemektir.

Yukarıda açıklanan kavramlar tam olarak denetim ile örtüşmeyen ve denetim olgusunu açıklamayan kavramlar olarak belirtilebilir (Kardeş Selimoğlu, 2017: 9). Bu açıdan denetimin kontrol, revizyon ve teftiş gibi kavramları içine alan üst bir kavram niteliği taşıdığı ifade edilebilir (Daştan, 2020: 6).

1.2. DENETİM VE DENETİM MESLEĞİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetimin ne zaman, nasıl ve nerede başladığına ilişkin kesin bir bilgi olmamakla birlikte geçmişinin ticari faaliyetlerin ve kamu maliyesinin başlangıcına dayandığı ifade edilebilir. Denetimin tarihsel gelişimine ilişkin kaynaklarda, Eski Roma ve Mısır dönemlerinde kamu maliyesinin denetleme organları tarafından denetlenmesine yönelik bilgilere ulaşılmaktadır. Anılan dönemlerde bir uzmana, kamu maliyesine ait tahsilat ve ödemelerin anlatılması ile uzmanın da bunların

doğruluğu konusunda karar vermesi biçiminde denetim uygulamalarının olduğu görülmektedir (Daştan, 2020: 8-9). Kısacası ticaretin yapılmaya başladığı dönemlerden itibaren denetimin yapılmakta olduğu ileri sürülebilir (Altıntaş, 2011: 23).

Denetim 17. yüzyıla kadar standart bir uygulama olmadan yavaşça gelişmiş ve bu yüzyılda günümüzdeki haline ulaşmasına yönelik önemli süreçler geçirmiştir. Sanayi Devrimi denetimde önemli bir kırılma noktası olmuş ve ticari faaliyetlerin artması denetimi de önemli bir noktaya taşımıştır. 19. ve 20. yüzyılda çeşitli gelişmeler olmakla birlikte 21. yüzyılda muhasebe ve denetim skandalları ile krizlerin olması bir takım talepleri de beraberinde getirecek önemli değişimler yaşanmasını sağlamıştır (Sarısoy, 2020: 196-198). Dolayısıyla denetim zaman içerisinde meydana gelen değişimlerle gelişme göstermiştir. Söz konusu değişiklikler aşağıda açıklanmıştır (Daştan, 2020: 10; Kardeş Selimoğlu, 2017: 3-4).

- Sanayi Devrimi öncesi ve sonrası ile 1900'lü yıllara kadar muhasebe belgelerinin tamamının incelenmesine yönelik; Belge Denetimi Yaklaşımı
- 1900 - 1930 döneminde finansal tabloların bir bütün olarak denetimine ilişkin; Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı
- 1930'lu yıllardan teknolojide yaşanan gelişmelere kadar, işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini temel alan; Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı
- Bilgi teknolojilerindeki ve denetim alanındaki gelişmeler ve faaliyet denetiminin yaygınlaşması sonucu; Yönetim Denetimi Yaklaşımı
- 2000'li yıllardan sonra karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar sonucu; Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda denetimin ve denetim mesleğinin tarihsel gelişimi uluslararası ve ulusal boyutta aşağıda ele alınmıştır.

Uluslararası Boyutta

Denetçi kavramının ilk olarak 1289 yılında kullanıldığı iddia edilmekle birlikte bir meslek olarak denetimin ilk olarak 1584 yılında Venedik'te örgütsel yapıya kavuştuğu ifade edilebilir. İngiltere'de ise 1845 yılında yasal düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Bu bağlamda demiryolu şirketlerinin

finansal tablolarının denetlenmesi adına İngiliz Şirketler Kanunu ile şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. Muhasebe denetiminin modern anlamda yazılı hale gelmesi ise 1850 yılında İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından gerçekleştirilmiştir. Konu Amerika Birleşik Devletleri (ABD) özelinde incelendiğinde 1886 yılında New York'ta Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği kurulduğu ve Yeminli Muhasebe Uzmanları Kanunu çıkarıldığı görülmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde Sertifikalı Kamu Muhasebecileri 1901 yılında denetlenmiş ilk finansal tabloyu yayımlamıştır. Bugünkü anlamda denetim uygulamalarının ise 1930'lu yıllara dayandığı ifade edilebilir (Daştan, 2020: 9). Bu bağlamda 1934 yılında ABD'de yürürlüğe konulan Menkul Kıymetler Borsası Kanunu (Securities Exchange Act), halka açık şirketlerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarını borsaya ve Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonuna (Securities and Exchange Commission-SEC) iletmelerini zorunlu tutmuştur. Böylece kamunun aydınlatılmasında bağımsız denetimin önemi hüküm altına alınmıştır (Pirgaip, 2004: 10).

Denetim ve denetim mesleğinin gelişimi Fransa özelinde incelendiğinde; 1942 yılında Fransa'da Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Milli Birliği kurulmuş olup sonrasında 1945 yılında uzman muhasebeci ve yetkili muhasebeci ayrımının yasal dayanağa kavuşturulduğu görülmektedir. 1970'li yıllarda yetkili muhasebeci grubu ortadan kaldırılmıştır. 1976 yılında ise uzman muhasebeci bağımsız olarak bir işletmeyi denetleme ve değerlendirme yetkisi taşıyan kişi olarak tanımlanmıştır. Almanya'da ise yeminli denetçiler odası 1928 yılında kurulmuştur. Japonya'da Bağımsız ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği Yasası 1948 yılında çıkartılmıştır (Çarıkçıoğlu, 1995: 1-2).

Öte yandan özellikle gelişmiş piyasalarda 2000'li yılların başında ortaya çıkan Enron, Worldcom, Parmalat gibi muhasebe skandallarının bir sonucu olarak şirketlere ve piyasalara duyulan güven sarsılmıştır. Bu bağlamda paydaşların çıkarlarını koruyabilmek amacıyla daha özenli ve dikkatli bir denetim yapılması büyük bir önem kazanmıştır. Büyük üne sahip şirketlerin muhasebe skandallarına konu olmaları ile bunları denetleyen bağımsız denetim şirketlerinin de skandallara karışmalarının ve hileleri görmezden gelmelerinin denetim alanında yeni düzenlemeler yapılmasının önünü açtığı ifade edilebilir. Bunların neticesinde ilk

olarak 2002 yılında ABD'de Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act-SOA) adıyla bilinen Kamuya Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıları Koruma Yasası yürürlüğe konulmuştur. Ayrıca söz konusu yasa ile Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) kurulmuştur (Yılmaz, 2018: 3061).

Ulusal Boyutta

Muhasebe ve denetim faaliyetleri Osmanlı İmparatorluğu Dönemi'nde devletin mali yönetiminin bir aracı olarak gelişmiştir. Osmanlıda muhasebe denetimi mali denetim niteliğinde ele alınıp devletin gelir ve giderlerinin izlenmesi ve denetlenmesi bağlamında gerçekleştirilmiştir. Bu amaca hizmet edilebilmesi için 1879 yılında Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu kurulmuştur (Daştan, 2020: 9). Cumhuriyetin ilk yıllarında ise kamuda ekonomik planlar yapmak ve yönetimsel kararlar almak için muhasebe bilgisi sınırlı düzeyde kullanılmaktaydı (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 2).

1942 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin (TMUD) kurulmasıyla özellikle bağımsız denetimin gelişmesinde önemli çalışmalar gerçekleştirilmiştir (Sarısoy, 2020: 201). Bu bağlamda 1970'li yıllarda dış kredi kaynaklarından faydalanmak isteyen Türk firmalarının, muhasebe denetimi zorunluluğu ile ilk kez karşı karşıya kaldığı ifade edilebilir (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009: 131). Bir diğer gelişme ise SPK'nın 1987 çıkarmış olduğu Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik'tir (Sarısoy, 2020: 201). Türkiye'de finansal piyasaların gelişimiyle birlikte bağımsız denetim olgusunun Türk mali sisteminde 1987 yılından itibaren düzenleyici kurumların da ilgi alanına girdiği belirtilebilir (Uzay vd., 2009: 129). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 1994 yılında ulusal muhasebe ve denetim standartlarını saptamak ve yayımlamak amacıyla oluşturulmuştur (Başpınar, 2005:43).

Türkiye'de muhasebeye ilişkin mesleki örgütlenme 01.06.1989 tarihinde kabul edilen ve 10.07.2008 tarihinde adı değiştirilen 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile gerçekleştirilmiştir (Daştan, 2020: 9). Bu bağlamda muhasebe meslek

mensuplarının uygulayacakları denetim standartlarının TÜRMOB tarafından oluşturulması, 3568 sayılı Yasa ile karara bağlanmıştır (Türker, 2006: 94). TÜRMOB çatısı altında 2003 yılında Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) oluşturulmuş olup 3568 sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini disiplinli bir biçimde yürütebilmeleri için Ulusal Denetim Standartları'nın belirlenmesi ve yayımlanması amaçlanmıştır (Başpınar, 2005: 44-45).

Türkiye'de 21. yüzyılın başında denetim alanında önemli gelişmelerin olduğu ifade edilebilir. Örneğin; SPK 2006 yılında "Seri: X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"i çıkarmıştır. Bu tebliğ ile Uluslararası Denetim Standartları (International Standard on Auditing-ISA) ile uyumlu denetim standartları yayımlanmıştır (Sarısoy, 2020: 202). Öte yandan 2011 yılında kabul edilip sonrasında yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile bağımsız denetçi ve bağımsız denetimi esas alan bir sitem getirildiği, bağımsız denetimle ilgili önemli kurumların kurulmasının sağlandığı görülmektedir (Dal ve Çalış, 2013: 88). Yeni TTK ile muhasebe ve bağımsız denetimde önemli yeniliklerin gerçekleştirildiği ifade edilebilir. Bu bağlamda Bağımsız Denetim Standartları'nın ISA'larla birebir uyumlu olmasının yasal zorunluluk altına alınması önemli bir gelişme olarak değerlendirilebilir. Daha sonra 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetim Kurumu oluşturulmuş olup standartları yayımlama ve denetçileri yetkilendirme görevleri KGK'ya verilmiştir. Gelinen noktada KGK uluslararası düzenlemelerle uyumlu bir şekilde, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), BDS'ler ve bazı önemli diğer standartları yayımlamaktadır (Sarısoy, 2020: 202).

1.3. DENETİMİN AMACI VE YARARLARI

Denetim ile finansal tabloların ve diğer finansal bilgileri içeren konuların belirli ölçütlere uyumlu olup olmadığı konusunda kullanıcılara Türkiye Denetim Standartları'na göre (TDS) güvence verecek bir görüş oluşturulmaktadır. Yani denetim sayesinde kullanıcılara denetim konusunun belirli ölçütlere uyumu bakımından makul bir güvence sağlanmaktadır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği,

2012: madde 5). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri kısmında bağımsız denetimle finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterilip gösterilmediği hususunda görüş bildirilmesinin sağlanması amaçlandığı ortaya konulmuştur. Söz konusu bu görüş finansal tabloların güvenilirliğini artırmaya yöneliktir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ [SPK], 2006: madde 3).

Bağımsız denetim sonucunda düzenlenen raporların işletmenin finansal durumunu olumlu ve olumsuz yönleriyle tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koyduğu ifade edilebilir (Erdoğan, 2002: 62). Bu bağlamda denetimin denetlenen işletme, iş hayatının diğer üyeleri ve kamu olmak üzere çeşitli taraflara birtakım yararlar sağladığı ileri sürülebilir. Aşağıda denetimin anılan taraflara sağladığı yararlardan bazıları ele alınmıştır (Daştan, 2020: 18-19; Güredin, 2014: 25-26):

Denetlenen işletmeye sağlanan yararlar

- Finansal tabloların güvenilirliğini artırması,
- Yönetici ve çalışanların hile yapma eğilimlerinin önlenmesi,
- Denetimi yapılmış finansal tablolar sayesinde kredi olanaklarının arttırılması,
- Denetlenen işletme kayıtlarındaki hatalar ortaya çıkarılarak gelir ve giderlerin doğru gösterilmesinin sağlaması,
- Yasal düzenlemelere göre faaliyetlerin uygunluğunun araştırılması ve uygunsuzluk halinde gerekli düzeltmelerin yapılması,
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin arttırılması,

İş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar

- Denetlenen tablolar aracılığıyla kredi kuruluşlarının kredi verme kararlarına yardımcı olması,
- Yatırımcıların kararlarına yol göstererek işletmeyle ilgili olarak doğabilecek olası risklerden koruması,
- Bilgi kullanıcılarına denetlenen işletmenin karlılığı, finansal yapısının durumu ve faaliyetlerinin verimliliği konusunda güvenilir bilgiler sağlaması,

Kamuya sağlanan yararlar

- Denetlenmiş finansal tablolar neticesinde hazırlanan vergi beyanlarına ve finansal raporlara güvenin artmasını sağlaması,
- Denetlenmiş finansal tablolarda vergi denetimi görevlilerinin daha az zaman ayırmasını sağlayarak vergi kayıp ve kaçaklarına odaklanılarak daha fazla zaman ayırabilmesini sağlaması,
- Kamu yararına faaliyet gösteren kurumlara yönelik finansal tabloların denetlenmiş olması resmi kuruluşların bu kurumlara yapacakları denetimin kapsamını daraltması,
- Çeşitli durumlarda adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlamasıdır.

Özetle denetimin temelde güvenilir bilgiyi olan ihtiyaç nedeniyle yapılan bir faaliyet olduğu ifade edilebilir. Finansal tabloların güvenilirliğinin arttırılması, yönetim ve çalışanlarının hile eğilimini önlemesi, hataların ortaya çıkarılması ve doğru bilginin sunulması hem denetlenen işletmeye hem de diğer bilgi kullanıcılarına yarar sağlamaktadır. Bu bağlamda güvenilir olmayan bir bilginin sunulmasının karar vericilerin kararlarını olumsuz yönde etkileyeceği kaçınılmazdır.

1.4. DENETİM TÜRLERİ

Denetim çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılmaktadır. Ancak en yaygın yapılan sınıflandırmanın denetimin amaçlarına ve denetçinin statüsüne göre olduğu belirtilebilir. Bu bağlamda aşağıda söz konusu denetim türleri ele alınmıştır.

1.4.1. Denetimin Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri finansal tablolar denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetiminden oluşmaktadır. Söz konusu denetim türleri aşağıda açıklanmıştır.

1.4.1.1. Finansal Tablolar Denetimi

İşletmelerin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ), muhasebe standartları ve yasal düzenlemelere uygun biçimde düzenlenip düzenlenmediği, finansal durum ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüşe ulaşmak amacıyla yapılan çalışmaya finansal tablolar denetimi denir (Bozkurt, 2018: 33; Gücenme, 2004: 2;

Kardeş Selimoğlu, 2017: 14). Bu denetimdeki nihai hedef finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak ve finansal tabloları değerlendirenlere nihai değil makul bir güvence verebilmektir (Kaval, 2008: 10). Söz konusu denetimin geleneksel anlamda ilk akla gelen denetim türü olarak ifade edildiği belirtilebilir (Kardeş Selimoğlu, 2017: 14). Finansal tablo denetimindeki amaç bütünsel olarak finansal tabloların, saptanmış ölçütlere uyumlu olup olmadığını incelemektir (Güredin, 2014: 16). Önceden saptanmış ölçütlerin temeli GKGMİ'ne dayanmakla birlikte ülkeler arasında farklı yasal düzenlemeler de ölçüt olarak dikkate alınmaktadır. Finansal tablolar denetiminin genel özellikleri aşağıdaki gibi belirtilebilir (Bozkurt, 2018: 33- 34):

- İşletmenin finansal tablolarına güvenilirlik kazandırması
- Denetçilerin bağımsız bir kişiliğe sahip olması
- Finansal tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasını amaçlaması
- Denetçilerin finansal tablolar için bütünsel olarak görüş oluşturması
- Finansal tabloların güvenilirliği konusunda görüşünü mantıklı bir temele oturtması ancak bunun % 100 güvenilir olduğu anlamını taşımaması

1.4.1.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi işletme bölümlerinin etkinlik ve verimliliklerinin değerlendirilmesi amacıyla faaliyetlere yönelik yöntem ve yordamların gözden geçirilerek incelenmesidir. Buradaki asıl amacın işletme bölümlerine ilişkin faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerinin saptanması olduğu belirtilebilir. İşletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya ilişkin yapılan kapsamlı bir denetim türüdür. Bu denetim sonunda yönetime işletme faaliyetlerinin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunulmaktadır (Güredin, 2014: 17). Yani işletmenin muhasebe dışındaki faaliyetlerinin incelendiği denetim türü olarak nitelendirilebilir. Pazarlama, üretim, insan kaynakları, araştırma geliştirme gibi faaliyetleri kapsayan söz konusu bu denetim yönetim denetimi olarak da adlandırılmaktadır (Haftacı, 2016: 7). Faaliyet denetimi işletmelerin büyümesini, kârlılığını ve gelişmesini ortaya çıkarmaya veya bu amaçla tespit edilmiş işletme hedeflerinin uygulanabilirliğini ve başarısını test etmeye, hedeflere ulaşılmada oluşan olumsuzlukları ortaya çıkararak yönetimi desteklemeye ilişkin incelemelerdir (Kaval, 2008: 9). Bu denetimle belirlenen

faaliyet hedeflerine ulaşma düzeyinin ölçülmesinin çalışıldığı ifade edilebilir (Can ve Uyar, 2010: 13). İşletmenin belirlemiş olduğu amaca ulaşıp ulaşmadığı ve verimli çalışıp çalışmadığının belirlenmesi için işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerleme ve ölçmeye yaramaktadır (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 40).

1.4.1.3. Uygunluk Denetimi

İşletme yönetimi örgütün bölümlerinin belirlenmiş politikalara, yordamlara ve kurallara uyup uymadığını belirlemek amacıyla denetim yaptırabilir (Erdoğan, 2018: 5). Uygunluk denetimi işletmenin dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan vergi, iş yasaları veya işletmenin üst yönetiminin işletmeyi daha kolay ve verimli bir biçimde yönetebilmesi amacıyla çıkardığı yönetmelik, emir, bütçe, talimatname gibi mevzuatlara uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesidir (Kaval, 2008: 11). Bu denetimle yetkili üst makamlarca saptanan kurallara uyulup uyulmadığının araştırılması amaçlanmaktadır. Söz konusu denetim genellikle işletme içindeki denetçilerce yapılmakta, gerektiği durumlarda ise bağımsız denetçilere başvurulmaktadır (Güredin, 2014: 17). Bu bağlamda vergi dairesi yetkilileri tarafından yapılan vergi denetimi işletme dışı uygunluk denetimi, banka müfettişlerince bankada yapılan incelemeler ise işletme içi uygunluk denetimine örnek teşkil edebilir (Haftacı, 2016: 6-7).

1.4.2. Denetçilerin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçilerin statüsüne göre denetim türleri bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetiminden oluşmaktadır. Söz konusu denetim türleri aşağıda açıklanmıştır.

1.4.2.1. Bağımsız Denetim

Denetçilerin statüsüne göre denetim türlerinden biri olan bağımsız denetim, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4. maddesine göre finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına 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. Bir başka ifadeyle işletmelerin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının Finansal

Raporlama Standartlarına göre doğru ve geçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı hususunda bağımsız denetçilerin görüş bildirmesidir (Usul, 2015: 14). Bu denetimle kamuya açıklanacak veya Sermaye Piyasası Kurulu'na gönderilecek olan finansal tabloların uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına göre hazırlanıp hazırlanmadığının incelenmesi amaçlanmaktadır (Erdoğan, 2002: 59). Bağımsız denetim işletme dışından kişi ve kuruluşlarca yapılmaktadır. Bağımsız denetimle denetim şirketleri ve bireysel olarak görev yapan bağımsız denetçiler tarafından üçüncü taraflara sunulan bilgilerin doğru olup olmadığı incelenmektedir. Dolayısıyla da finansal tablo denetimi özelliği taşımaktadır (Gücenme, 2004: 4).

Türkiye'de bağımsız denetime tabi işletmeler; anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerden oluşmaktadır. Bu bağlamda Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenen ölçütleri sağlayan şirketler bağımsız denetim kapsamındadır. Bağımsız denetime tabi finansal tablolar ise finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlarıdır (Daştan, 2020: 17).

1.4.2.2. İç Denetim

İşletme içinde daimi olarak ya da işletme dışından sürekli iç denetçi statüsünde hizmet veren kişilerce finansal ve finansal nitelikte olmayan işletme faaliyetlerinin incelenmesine iç denetim denir (Kavut vd., 2009: 37). İç denetim faaliyetleri genellikle işletme içerisinde bir birim tarafından yapılmaktadır. Elde edilen denetim sonuçları ise işletme yönetimine bildirilmektedir. Bu denetim faaliyeti işletmenin faaliyetlerini incelemek, geliştirmek ve faaliyetlerine değer katmak için yapılmaktadır (Daştan, 2020: 15-16). İç denetimle işletmenin hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliğini ölçmek ve değerlendirmek amacıyla risk yönetimi, kurumsal yönetim ve kontrol hususunda bağımsız ve tarafsız görüş sunulmaktadır (Abdioğlu, 2019: 84).

1.4.2.3. Kamu Denetimi

Kamu yararını gözeterek ve kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan kişiler tarafından yapılan denetime kamu denetimi denir (Kavut vd., 2009: 38). Bu denetim yasal mevzuat çerçevesince kamu haklarının korunması, kamu otoritesinin sağlanması, kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi için kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılmaktadır. Söz konusu

denetimle kurumların bağlı oldukları mevzuatlara aykırılıkları ve suiistimalleri ile vergi ziyaına neden olan durumların araştırılmasını ve bu durumlara karşı işlem yapılması amaçlanmaktadır (Daştan, 2020: 16). Kamu adına kamu elemanlarınca yapılan bu denetimde hem kamu kuruluşları hem de özel kuruluşlar denetlenebilmektedir (Usul, 2015: 21).

1.5. DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve meslek ahlakı niteliği taşıyan uzman kişilerdir (Güredin, 2014: 19; Kardeş Selimoğlu, 2017: 16). Bu bağlamda denetçinin taşıması gereken genel özellikler bağımsız davranabilme, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olma ve ahlaki/etik nitelikler taşıma olarak ifade edilebilir (Kavut vd., 2009: 20). Denetçi türleri genel olarak bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.5.1. Bağımsız Denetçiler

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 yetkili kurum tarafından yetkilendirilen kişileri ifade edilmektedir. 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: 19). Bağımsız denetçiler denetimi yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi olmadan işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunmaktadır (Bozkurt, 2018: 37). Bağımsız denetçi finansal tabloların hata veya hile içerip içermediği konusunda ve finansal tabloların denetim riskini belirleyerek bilgilerin doğruluğu hakkında güvence vermekle sorumludur (Pamukçu, 2017: 233).

Bağımsız denetçilerin yapacakları denetimlerin finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimleri olduğu ifade edilebilir (Güredin, 2014: 19). Çok çeşitli alanlarda hizmet vermelerinin yanında bağımsız denetçilerin temel çalışma alanı finansal tablo denetimidir. Sunulan finansal tabloların çeşitli bilgi

kullanıcıların karar vermelerini etkilediklerinden ülkelerin iktisadi yaşantılarında önemli bir yer tuttuğu belirtilebilir. Bu bağlamda bağımsız denetçilerin yaptıkları görevin ülke ekonomisi bakımından önemli bir yeri bulunmaktadır (Haftacı, 2016: 15). Yani dış denetçi olarak da adlandırılan bağımsız denetçinin finansal piyasalarda güven ortamının oluşması ve sürdürülmesi bakımından önemli bir görev üstlendiği ifade edilebilir (Erdoğan, 2018: 6; Gümrah ve Yılmaz, 2018: 349; Usul, 2015: 26).

Özetle bağımsız denetçiler, denetlenen işletmenin finansal raporlarını Finansal Raporlama Standartlarına uygun olup olmadığı, doğru ve dürüst olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda, bağımsız denetim standartlarında belirtilen tekniklerle defter, kayıt ve belgeler aracılığıyla inceleyip değerlendiren, bunların sonucunu paydaşlara ileten ve mesleği bağımsız denetçilik olan bireylerdir (Usul, 2015: 26).

1.5.2. İç Denetçiler

İç denetçilerin işletmelerde çalışan, yönetime denetim hizmeti sunan, işletmeye de işveren-işgören ilişkisiyle bağlı olan kişilerden oluştuğu ifade edilebilir (Haftacı, 2016: 15). İç denetçiler bağlı olduğu örgütün organizasyon şemasında yer almakta, doğrudan yönetim kuruluna ya da genel müdüre bağlı olarak görevlerini sürdürmektedir (Kardeş Selimoğlu, 2017: 17). İç denetçiler işletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak, muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilirliğini tespit etmek, işletmenin faaliyetler konusunda etkin olup olamadığı konusunda görüş bildirme gibi çeşitli işler yapmaktadır (Bozkurt, 2018: 39).

1.5.3. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri kamu kurumlarında denetim biriminde görev yapan, devlet adına denetim yapan ve denetim raporunu bağlı bulunduğu kamu birimine sunan denetçileri ifade etmektedir (Kardeş Selimoğlu, 2017: 17). Anılan denetçiler kamu örgütlerine bağlı olarak çalışmaktadır (Güredin, 2014: 21). Kamu yararına denetimi yürüten denetçiler mevcut yasa, yönetmelik ve genel politikalara göre denetim faaliyetinde bulunmaktadır. Bu denetçilerin devlet denetleme kurulu, sayıştay, sermaye piyasası denetleme kurulu, maliye müfettişleri, hesap uzmanları,

gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri kurulları gibi kurumlara bağlı olduğu belirtilebilir (Bozkurt, 2018: 39).

1.6. DENETİM STANDARTLARI

Denetim standartları, faaliyetlerin önceden belirlenmiş ölçütlere göre gerçekleşmesini sağlayan düzenlemelerden oluşmaktadır. Denetim faaliyetlerinin yol haritası özelliği taşıyan denetim standartlarının denetim çalışmalarının kalitesinin artırılması amacıyla hazırlandığı belirtilebilir (Sürmen ve Abdioğlu, 2020: 37). Denetim çalışmalarının kabul edilebilirliği standartlara uygunluğu ile ölçülmektedir. Dolayısıyla standartlara uygun yapılmayan denetim de yeterli ve güvenilir olmamaktadır (Usul, 2015: 37). Denetim standartları kendi içinde genel kabul görmüş denetim standartları ve uluslararası denetim standartları biçiminde bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir.

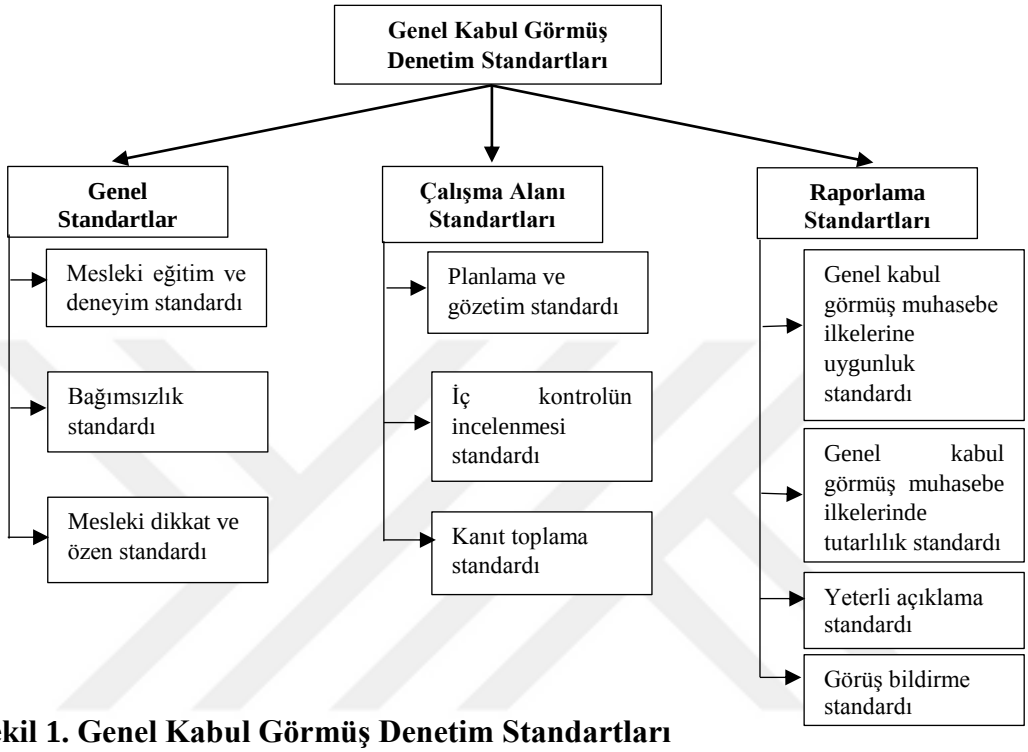
1.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim çalışmalarının kalitesini kontrol altında tutabilmek için çeşitli standartlar oluşturulmuş olup bu standartlara Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denilmektedir (Bozkurt, 2018: 41). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) tarafından yayımlanmıştır (Kardeş Selimoğlu, 2017: 67). Denetim standartları denetçinin mesleki sorumluluğunu gerçekleştirmesine yardım eden, denetim faaliyetlerinde yol gösteren ilkelerdir (Güredin, 2014: 39). Bu standartların temel özellikleri aşağıda belirtilmiştir (Bozkurt, 2018: 41):

- Standartlarla denetim faaliyetlerinin kalitesinin üst seviyede tutulması amaçlanmaktadır.
- Denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını ve nelerin yapılması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallardır.
- Denetçiye yol gösteren bir kılavuz olarak denetim çalışmalarında uyulması gerekli asgari standartlar niteliğindedir.

Denetçinin denetim kalitesinin ölçüsünü denetim standartları oluşturmaktadır. Bu anlamda *genel kabul görmüş denetim standartlarının* denetimin temel yapısını oluşturduğu ifade edilebilir (Erdoğan, 2018: 11). Genel

kabul görmüş denetim standartları, *genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları* olarak üç ana gruba ayrılmaktadır (Erdoğan, 2018: 11; Gerekan, 2020: 28; Kardeş Selimoğlu, 2017: 68). Bu standartlar üç ana grupta toplamda on standarttan oluşmuş olup aşağıda Şekil 1'de gösterilmiştir.



Şekil 1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Kaynak: Erdoğan, 2018

Şekil 1'de görüldüğü üzere, genel standartlar mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık ile mesleki dikkat ve özen standardından; çalışma alanı standartları planlama ve gözetim, iç kontrolün incelenmesi ve kanıt toplama standardından; raporlama standartları ise genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık, yeterli açıklama ve görüş bildirme standardından oluşmaktadır. Bu standartlar aşağıda açıklanmıştır.

1.6.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili başlıca esasları içermektedir. Dolayısıyla kişisel standartlar olarak da adlandırılabilmektedir (Güredin, 2014: 43). Bu standartlar, denetim sürecinin tamamında denetçinin yetkisini, mesleki kişiliğini ve sorumluluğunu belirten standartlar olarak ifade edilebilir (Erdoğan, 2018: 12; Kardeş Selimoğlu, 2017: 69). Yani söz konusu standartların denetçiyi tamamlayan standartlar

niteliğinde olduğu belirtilebilir (Usul, 2015: 38). Genel standartlar; mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık ile mesleki dikkat ve özen standardı olmak üzere üç adet standarttan oluşmaktadır (Bozkurt, 2018: 43-44; Erdoğan, 2018: 12; Gerekan, 2020: 28; Güredin, 2014: 43-44; Kardeş Selimoğlu, 2017: 69-70):

- Mesleki eğitim ve deneyim standardı: Denetim, yeterli teknik eğitim ve yetkinliğe sahip denetçilerle yapılmalıdır.
- Bağımsızlık standardı: Denetçiler, denetim faaliyetleriyle ilgili bütün konularda bağımsız düşünerek hareket etmelidir.
- Mesleki dikkat ve özen standardı: Denetçiler, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli dikkat ve özeni göstermelidir.

1.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları denetim faaliyetinin planlanması ve yürütülmesi ile ilişkilidir (Gücenme, 2004: 41). Genel standartlara oranla daha özel standartlar olup denetçinin güvenilir bir denetim görüşüne ulaşması için kanıt toplama ve kanıtları değerlendirmesinde yol göstermektedir (Güredin, 2014: 45). Yani bunların denetçiye denetim sürecinde izleyeceği temel yolu gösterdiği belirtilebilir (Erdoğan, 2018: 12). Çalışma alanı standartları; planlama ve gözetim, iç kontrolün incelenmesi ve kanıt toplama standardı olmak üzere üç adet standarttan oluşmaktadır (Bozkurt, 2018: 44-46; Erdoğan, 2018: 12-13; Gerekan, 2020: 28; Güredin, 2014: 45-47; Kardeş Selimoğlu, 2017: 70):

- Planlama ve gözetim standardı: Denetim çalışmaları iyi bir şekilde planlanmalı ve varsa denetçi yardımcıları gözetilmelidir.
- İç kontrolün incelenmesi standardı: Yapılacak denetimin test büyüklüğünün belirlenmesi için iç kontrol sisteminin güvenilirliği incelenmeli ve değerlendirilmelidir.
- Kanıt toplama standardı: Denetlenen finansal tablolara ilişkin bir denetim görüşüne varmak için inceleme, gözlem, soruşturma ve doğrulama yoluyla yeterli sayı ve nitelikte güvenilir kanıt elde edilmelidir.

1.6.1.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim raporunun yapısına ve hazırlanmasına yönelik ilkeleri kapsamaktadır (Güredin, 2014: 50). Diğer iki genel kabul görmüş

denetim standardı denetim işine yaklaşım biçimini verirken; bu standart değerlendirme ile ilgili standartları barındırmaktadır. Ayrıca denetlenen işletmenin bilgi sistemiyle oluşturduğu finansal tablolarına ilişkin denetçinin karar vermesine yardımcı olduğu ifade edilebilir. Denetçinin görüşü ile denetim raporunda neyi, nasıl ve niçin ele alınması gerektiğini açıklamaktadır (Kardeş Selimoğlu, 2017: 71). Bir başka ifadeyle denetçinin düzenlediği raporun hangi esaslar içerisinde hazırlanması gerektiğini açıklamaktadır (Usul, 2015: 39). Raporlama standartları; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık (değişmezlik), yeterli açıklama ve görüş bildirme standardı olmak üzere dört adet standarttan oluşmaktadır (Bozkurt, 2018: 46-47; Erdoğan, 2018: 13; Gerekan, 2020: 28-29; Güredin, 2014: 50-52; Kardeş Selimoğlu, 2017: 71-72):

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı: Denetim raporu, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum içinde hazırlanıp hazırlanmadığını ifade etmelidir.
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık (değişmezlik) standardı: Denetim raporu, denetimin yapıldığı dönemde uygulanan muhasebe ilkeleri ve kullanılan yöntemlerin bir önceki dönemdeki uygulamalarla tutarlı olup olmadığını belirtmelidir.
- Yeterli açıklama standardı: Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, finansal tablolardaki açıklamaların makul ölçüde yeterli olduğu kabul edilmelidir.
- Görüş bildirme standardı: Denetçi finansal tabloların incelemesi sonucunda ulaştığı görüşü raporunda bildirmelidir.

1.6.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (International Federation of Accountants- IFAC) bağlı olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB) yayımladığı standartlara Uluslararası Denetim Standartları denilmektedir. IFAC bünyesi altında bulunan IAASB bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere yönelik standartlar yayımlamaktadır (Usul, 2015: 39-40). Türkiye'de TTK'ya göre denetime tabi olan anonim şirketlerin ve

şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmektedir (TTK, 2011: madde 397). Uluslararası Denetim Standartlarının tercümesi biçiminde hazırlanan Türkiye Denetim Standartları KGK tarafından yayımlanmaktadır (Usul, 2015: 40).

Uluslararası Denetim Standartları'nın çevirisi olan Türkiye Denetim Standartları'nın güncel seti aşağıda Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Türkiye Denetim Standartları 2021 Seti

Etik Kurallar	Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar
Kalite Kontrol Standartları (KKS)	KKS 1- Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol
Bağımsız Denetim Standartları	BDS 200- Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi BDS 210- Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması BDS 220- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol BDS230- Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi BDS 240- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları BDS 250- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması BDS 260- Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim BDS 265- İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi BDS 300- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması BDS 315- İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi BDS 320- Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik BDS 330- Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler BDS 402- Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar BDS 450- Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi BDS 500- Bağımsız Denetim Kanıtları BDS 501- Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar BDS 505- Dış Teyitler BDS 510- İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri BDS 520- Analitik Prosedürler BDS 530- Bağımsız Denetimde Örnekleme BDS 540- Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi BDS 550- İlişkili Taraflar BDS 560- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar BDS 570- İşletmenin Sürekliliği BDS 580- Yazılı Beyanlar BDS 600- Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)

Tablo 1. (Devam) Türkiye Denetim Standartları 2021 Seti

	BDS 610- İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması BDS 620- Uzman Çalışmalarının Kullanılması BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama BDS 701- Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi BDS 705- Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi BDS 706- Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları BDS 710- Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar BDS 720- Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları BDS 800- Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi BDS 805- Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi BDS 810- Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler
Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (SBDS)	SBDS 2400- Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi SBDS 2410- Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi
Güvence Denetim Standartları (GDS)	GDS 3400- İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi GDS 3420- Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri GDS 3402- Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları GDS 3000- Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri
İlgili Hizmet Standartları (İHS)	İHS 4400- Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler İHS 4410-Finansal Bilgileri Derleme İşi
İlke Kararları	TDS- Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı
Faizsiz Finans Denetim Standartları (FFDS)	FFDS-Faizsiz Finans Kuruluşlarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçiler İçin Etik Kurallar FFDS 1- Bağımsız Denetimin Amacı ve İlkeleri FFDS 2- Bağımsız Denetçi Raporu FFDS 3- Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları FFDS 4- Bağımsız Denetçi Tarafından Fıkhîilke ve Kurallara Uygunluğun Test Edilmesi FFDS 5- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hata ve Hileye İlişkin Sorumlulukları FFDS 6- Fıkhî Denetim (Faizsiz Finans Kuruluşlarının Fıkhî İlke ve Kurallara Uygunluk Sağlamasına Yönelik Güvence Denetimi)

Kaynak: https://www.kgk.gov.tr/

Tablo 1'de görüldüğü üzere, Türkiye Denetim Standartları'nın güncel setinde Etik Kurallar, Kalite Kontrol Standartları, Bağımsız Denetim Standartları, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, Güvence Denetim Standartları, İlgili Hizmetler Standardı, İlke Kararları ve Faizsiz Finans Denetim Standartları yer almaktadır.

1.7. DENETİM SÜRECİ

Çalışmanın bu bölümünde denetim süreci geleneksel denetim süreci ve risk odaklı denetim süreci açısından ele alınmış ve açıklanmıştır.

1.7.1. Geleneksel Denetim Süreci

Türk Ticaret Kanunu'nun 398. maddesine göre denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar çerçevesince, denetçilik mesleğinin gerekleri ile etiğine uygun bir biçimde ve özenle gerçekleştirilmektedir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini belirtecek şekilde yapılmaktadır (TTK, 2011: madde 398). Denetim süreci değerlendirildiğinde bu sürecin farklı kaynaklarda çeşitli aşamalardan oluştuğu görülmektedir. Aşağıda Tablo 2'de denetim sürecinin aşamaları farklı kaynaklardan hareketle sunulmuştur.

Tablo 2. Denetim Süreci

Kaval (2008)	Sözleşme öncesi faaliyetler Planlama ve program çalışmalarına hazırlık Denetim planının ve programının yazılı bir şeklide hazırlanması Denetim planının yürütülmesi Denetim çalışmalarının tamamlanması ve raporlama Rapor sonrası faaliyetler	Güredin (2014)	Müşteri seçimi ve işin alınması Denetimin planlanması Denetim programının yürütülmesi Bulguların raporlanması
Cömert (2018)	Ön araştırma ve müşterinin kabulü, genel denetim stratejisinin ve planının oluşturulması Kontrol testleri ve tözel testlerin uygulanması Analitik inceleme yöntemlerinin uygulanması ve bakiyelerin detaylı test edilmesi Denetim çalışmasının tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanması	Bozkurt (2018)	Müşterinin kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması Denetim planının hazırlanması Denetim çalışmalarının hazırlanması Denetim raporunun hazırlanması

Tablo 2'de görüldüğü üzere, denetim süreci farklı çalışmalarda belirtilen birbirine benzer aşamalardan oluşmaktadır. Bu bağlamda denetim sürecinin aşamalarının genel olarak müşteri kabulü ve işin alınması, denetim planlaması, denetim programının yürütülmesi ile denetimin tamamlanması ve raporlanması açısından ele alındığı görülmektedir.

Müşteri Kabulü ve İşin Alınması: Denetim çalışması, Türkiye'de denetim yaptırmak isteyen müşterinin denetim şirketinden teklif talebini almasıyla başlamaktadır. Denetim, müşterinin uygun görülmesi ve teklifin verilmesinin

ardından müşterinin de teklifi kabul etmesinden sonra standartlara göre yazılı bir sözleşme imzalanarak başlamaktadır. Ayrıca sözleşme imzalanmadan önce denetim şirketlerinin, bu işi kabul ederse üstlenecekleri riskleri değerlendirmeleri ve denetimin kapsamını belirleyerek en uygun koşullarda sözleşme imzalayabilmek amacı ile müşteri hakkında ön araştırma yapmaları gerekmektedir (Cömert, 2018: 49-50). Yani denetim şirketi müşterisi olabilecek işletmeyle görüşerek çeşitli bilgiler toplar ve bu bilgileri değerlendirerek işi alır ya da almaz. Müşterinin kazanılması için denetim şirketinin piyasadaki imajı, sahip olduğu insan kaynağı ve kaliteli hizmet sunması önemlidir. Ayrıca denetim şirketi denetim yaptırmak için başvuran her müşteriyi kabul etmek zorunda değildir (Güredin, 2014: 178). Bu doğrultuda müşteri kabulü ve işin alınması aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır (Bozkurt, 2018: 93-95):

- Müşteri kabul politikasının belirlenmesi
- Müşteri işletmenin tanınması
- Önceki denetçiyle görüşme
- Denetim anlaşmasının yapılması

Denetim Planlaması: Denetim planlaması, denetim görüşüne varmada denetçilerin faaliyetlerini nasıl yürüteceklerinin programı olarak ifade edilebilir. Planlama ile denetim konusunu denetim sahalarına ayırmak, denetçileri sahada görevlendirmek, sahada uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirleme ile denetim faaliyetini zamanlamak amaçlanmaktadır (Gücenme, 2004: 62, Güredin, 2017: 184). Denetimin planlanması, genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini içermektedir (BDS 300, paragraf 2). Denetim planının hazırlanması aşağıda belirtilen çeşitli aşamalardan oluşmaktadır (Gerekan, 2020: 76-77):

- Şirketle ilgili bilgilerin değerlendirilmesi
- Denetim alanlarının belirlenmesi
- Önemlilik düzeyinin tespiti
- Risk planlamasının yapılması
- Denetim programının hazırlanması
- Zaman planının yapılması
- Görev planının yapılması

Öte yandan denetim planı esnek olmalıdır. Bu bağlamda denetim esnasında olabilecek değişikliklere uyum sağlayabilecek biçimde çeşitli seçenekler göz önünde tutularak ve müşterinin özellikleri dikkate alınarak denetim çalışması hazırlanmalıdır. Benzer şekilde denetim sürecinin en başında müşteri işletmenin faaliyet konusu, faaliyetlerinin niteliği, faaliyet gösterilen sektörün özellikleri ve muhasebe politikaları incelenmelidir (Güredin, 2014: 184-185).

Denetim Programının Yürütülmesi: Denetim programının yürütülmesi denetim çalışmasının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği aşamadır (Güredin, 2014: 197). Bu bağlamda denetçinin görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşmasında kullanılan bilgiler denetim kanıtını oluşturmakta ve bu kanıtlar finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri kapsamaktadır (BDS 500, paragraf 5). Kanıtların toplanması sürecinde ihtiyaç duyulan bilgilerin nasıl ve hangi yöntemlerle elde edileceği önemlidir. İhtiyaç duyulan bilgilere çeşitli denetim tekniklerinin uygulanmasıyla ulaşılmaktadır. Söz konusu denetim teknikleri aşağıda kısaca açıklanmıştır (Gerekan, 2020: 78-79):

Tetkik; işletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan kayıt veya belgelerin ya da varlıkların fiziki olarak incelenmesidir (BDS 500, paragraf A18).

Gözlem; başkaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün izlenmesidir (BDS 500, paragraf A21).

Dış teyit; teyit eden üçüncü tarafın doğrudan denetçiye basılı, elektronik ya da başka bir depolama ortamında verdiği yazılı yanıttan ulaşılan denetim kanıtıdır (BDS 500, paragraf A22).

Yeniden hesaplama; belge ya da kayıtların matematiksel doğruluğunun manuel veya elektronik ortamda kontrol edilmesidir (BDS 500, paragraf A23).

Yeniden uygulama; denetçi tarafından işletmenin iç kontrolünün bir parçası olarak uygulanmış olan prosedür veya kontrollerin bağımsız bir şekilde yürütülmesidir (BDS 500, paragraf A24).

Analitik prosedürler; finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi aracılığıyla finansal bilgilerin değerlendirilmesidir (BDS 500, paragraf A25).

Sorgulama; işletme içindeki ya da dışındaki bilgili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda bilgi alınmasıdır (BDS 500, paragraf A26).

Öte yandan denetçinin denetim görüşüne ulaşmadan önce çalışma alanı standartlarına göre yeterli miktarda uygun ve güvenilir kanıt toplanması gerekmektedir (Gücenme, 2004: 63). Bu durum BDS 500'de denetim kanıtının uygunluğu ve denetim kanıtının yeterliliği olarak ifade edilmiştir. Anılan standartta denetim kanıtının uygunluğu denetim kanıtının kalitesinin ölçütü olarak açıklanmaktadır. Yani denetçinin görüşüne dayanak olan sonuçları desteklemesi bakımından kanıtın ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğini ifade etmektedir. Denetim kanıtının yeterliliği ise denetim kanıtının miktarının ölçütü olarak açıklanmıştır. İhtiyaç olan denetim kanıtının miktarı önemli yanlışlık risklerine ilişkin denetçinin değerlendirmesinden ve ilgili olan denetim kanıtının kalitesinden etkilenmektedir (BDS 500, paragraf 5).

Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması: Denetim sürecinde denetçinin veya denetim ekibinin yargısının belirtildiği son aşamadır. Denetim raporu denetçinin ne denetlediğini ve hangi sonuçları elde ettiğini bildirmektedir (Gücenme, 2004: 71). Bu aşamada ulaşılan sonuca ilişkin görüş, rapor halinde açıklanmaktadır. Denetçi, raporu müşteri şirketin yönetim kuruluna sunmakta ve şirketin genel kurul toplantısına katılmaktadır. Son olarak ise imzalanan denetim raporu KGK'ya da bildirilmektedir (Gerekan, 2020: 80-81).

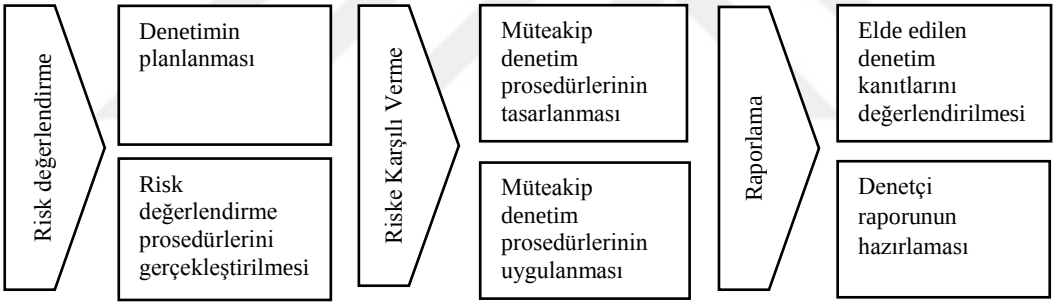
1.7.2. Risk Odaklı Denetim Süreci

Günümüzün küresel dünyasında şirketler hızla değişim gösteren iş ortamının zorluklarıyla karşılaşmaktadır (Eulerich, Georgi ve Schmidt, 2020: 141). Ayrıca işlemlerin yoğunlaşması ve riskli faaliyetlerin önüne geçilememesi denetlenmesi gereken işlemleri arttırmıştır. Gelinen noktada denetimde yüzde yüz incelemeye gidilmesi yerine örnekleme yöntemi benimsenmiştir. Daha sonra iç kontrole ardından da işletme risklerine odaklanılmıştır (Kır, 2010: 54-55).

İşletmeler hayatları boyunca birtakım risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Finansal sistemlerin hızla değişmesiyle risk kavramının öneminin arttığı ifade edilebilir (Usul ve Mizrahi, 2016: 1). Denetim açısından risk, işletmede ortaya çıkması muhtemel yanlışlıkların tespit edilememesi nedeniyle, denetim çalışmalarının sonunda hatalı sonuca varma ihtimali olarak tanımlanabilir (Dinç,

2020: 113). Yaşanan skandalların sonucu ortaya çıkan ekonomik krizler büyük bağımsız denetim şirketleri ve bütün denetçileri kendilerini geliştirme ve denetim lisanslarını korumak adına birtakım önlemler almaya yönlendirmiştir. Gelişen bu durumun, işletme yönetimini ve denetçileri geleneksel yaklaşımlardan uzaklaştırarak risk odaklı bir yaklaşımı benimsemeye sevk ettiği ifade edilebilir (Çetinkaya, 2016: 18).

Denetimde riskin önemli bir faktör olarak görülmesi risk odaklı bir yaklaşımın benimsenmesine yol açmış, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde bağımsız denetim faaliyetleri bu yaklaşım çerçevesinde tasarlanmış ve güncellenmiştir (Tez, 2020: 74). Ayrıca Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nun yönetim değerlendirmesine ilişkin kılavuzu, risk odaklı bir değerlendirme yaklaşımını teşvik etmektedir (Johnstone, Gramling ve Rittenberg, 2014: 92). Risk odaklı denetimde denetim süreci; risk değerlendirme, riske karşılık verme ve raporlama aşamalarından oluşmaktadır (IFAC, 2018: 10). Söz konusu aşamalardan oluşan denetim süreci aşağıda Şekil 2'de açıklanmaktadır.



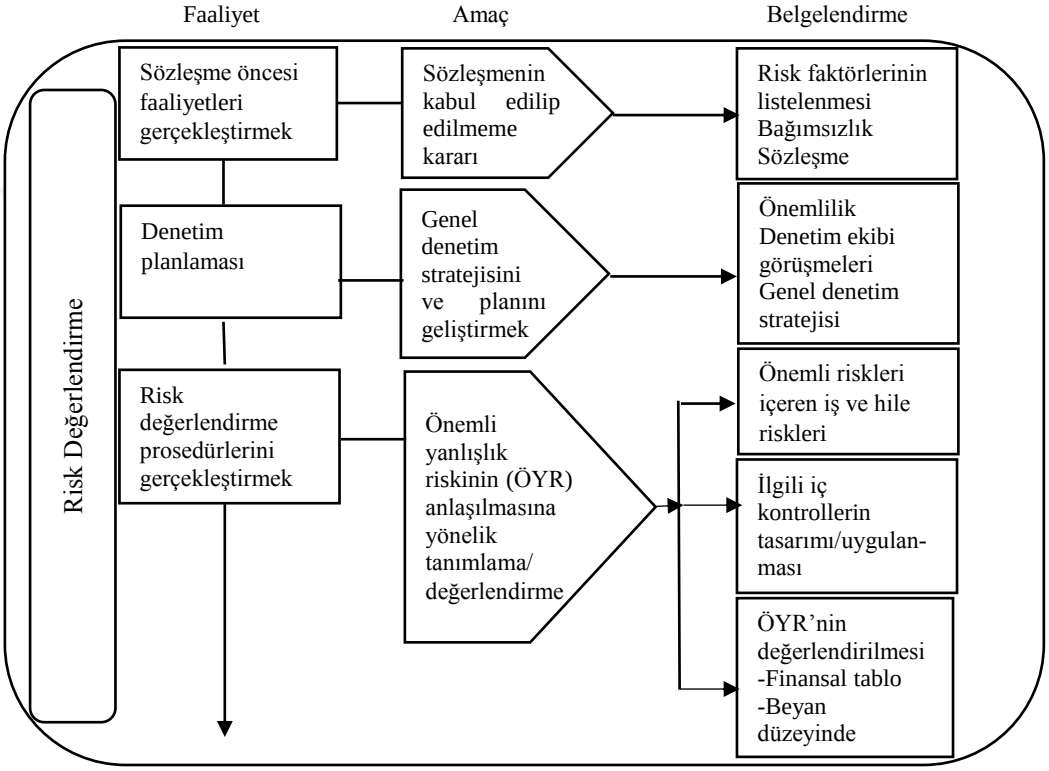
Şekil 2. Risk Odaklı Denetim Süreci

Kaynak: IFAC, 2018

Şekil 2' de görüldüğü üzere, risk odaklı denetim süreci üç aşamadan oluşmakta olup bu aşamalar aşağıdaki gibi açıklanabilir.

Risk Değerlendirme: Risk değerlendirme aşaması işin kabul edilmesiyle müşteri işletme hakkında bilgi toplanmasını, denetim stratejisinin, risk derecelerinin, iç kontrol sisteminin, önemlilik seviyesinin belirlenmesini ve denetim planının oluşturulmasını içermektedir (Çetinkaya, 2016: 36). Risklerin muhtemel etkileriyle oluşabilecek etkinin hesaplanmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla bu aşamada risk alanlarının, çerçevelerinin, göstergelerinin, düzeylerinin ve yönetim çerçevesinin tanımlanmasının yapıldığı ifade edilebilir (Usul ve Mizrahi, 2016: 22). BDS 315'te ki "*denetçi finansal tablo ve yönetim*

beyanı düzeylerinde 'önemli yanlışlık' risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine bir dayanak oluşturmak için risk değerlendirme prosedürlerini uygulamaktadır" biçimindeki açıklama risk değerlendirme ile ilişkilendirilebilir. Ancak risk değerlendirme prosedürleri tek başına denetim görüşünün oluşturulmasında yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamamaktadır (BDS 315, paragraf 5). Bu bağlamda risk değerlendirme aşaması aşağıda Şekil 3'te gösterilmektedir.



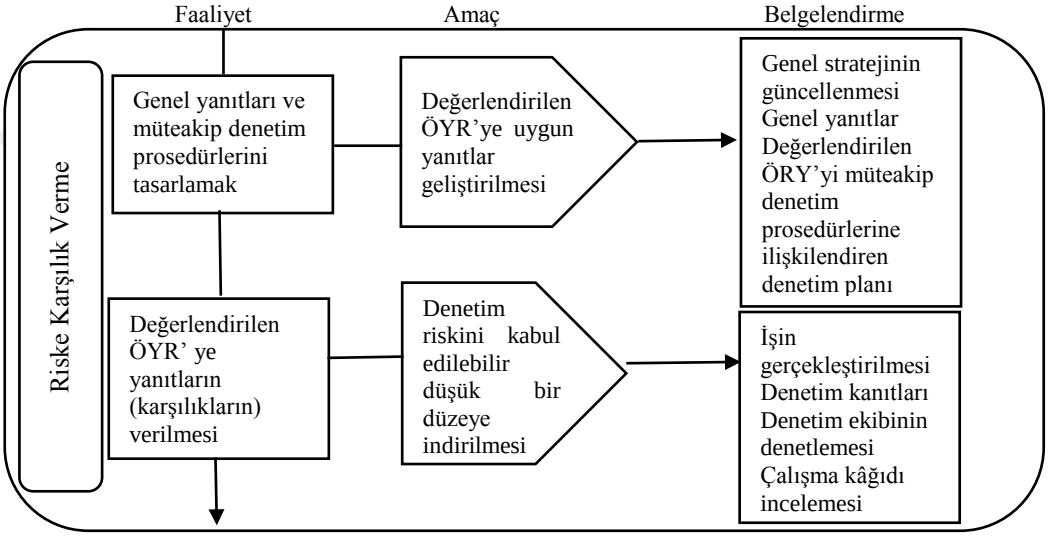
Şekil 3. Risk Değerlendirme

Kaynak: IFAC, 2018

Şekil 3'te görüldüğü üzere, risk değerlendirmenin, sözleşme öncesi faaliyetleri gerçekleştirmek, denetim planlaması ve risk değerlendirme prosedürlerini gerçekleştirme faaliyetleri çerçevesince yapıldığı ifade edilebilir.

Riske Karşılık Verme: Finansal tablo ve yönetim beyanı düzeyinde tanımlanmış ve değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" risklerine yanıt veren müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasıdır (IFAC, 2018: 31). Riske karşılık verme, yapılan planlamaya uygun bir biçimde denetim kanıtlarının toplandığı ve görüşe dayanak olacak verilerin elde edildiği aşamadır. Risk değerlendirme aşamasından sonra tespit edilen veya şüphelenilen riskler için

geliştirilen denetim prosedürleri riske karşılık verme aşamasında uygulanmaktadır (Çetinkaya, 2016: 30). BDS 330'da ki "*denetçinin amacı 'önemli yanlışlık' riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek*" biçimindeki açıklama riske karşılık verme ile ilişkilendirilebilir (BDS 330, paragraf 3). Özetle bu aşama denetimin sürdürüldüğü veya denetimin yapıldığı aşama olarak ifade edilebilir (Çetinkaya, 2016: 64). Bu bağlamda riske karşılık verme aşaması aşağıda Şekil 4'de gösterilmektedir.



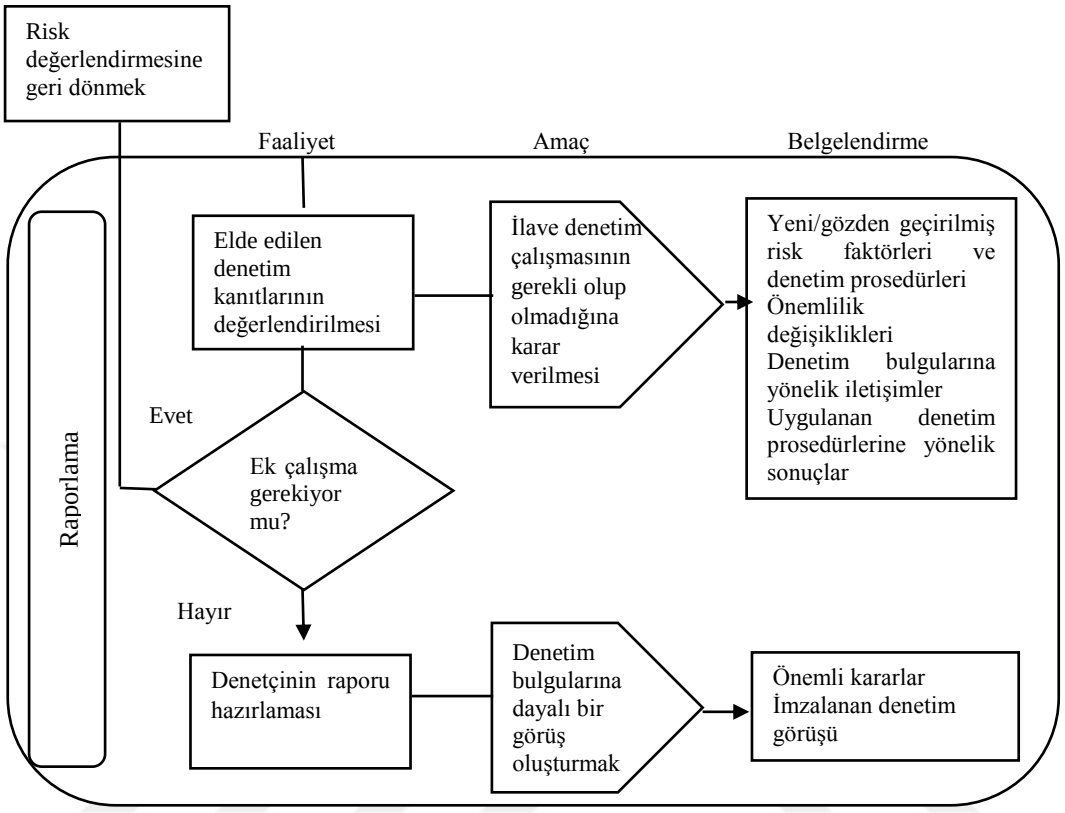
Şekil 4. Riske Karşılık Verme

Kaynak: IFAC, 2018

Şekil 4'de görüldüğü üzere, riske karşılık vermenin, genel yanıtları ve müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve değerlendirilen ÖYR' ye yanıtların uygulanması faaliyetleri çerçevesince yapıldığı ifade edilebilir.

Raporlama: Finansal tablo ve açıklamaların değerlendirilmesi ile elde edilen denetim kanıtlarına dayalı görüş oluşturulmasını ve varılan sonuçlara uygun bir yazılı rapor hazırlanması sürecini ifade etmektedir (IFAC, 2018: 31). BDS 700'de ki "*denetçinin amaçları elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesiyle finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve yazılı bir rapor aracılığıyla açık bir şekilde bu görüşü ifade etmek*" biçimindeki açıklama raporlama ile ilişkilendirilebilir (BDS 700, paragraf 6). Bu aşamada elde edilen kanıtlarla görüşü oluşturacak makul güvence düzeyine ulaşılması ve belirli bir yargının raporlanarak bilgi kullanıcılarına iletilmesiyle bağımsız denetim

faaliyeti sonuçlandırılmaktadır (Tez, 2020: 91). Bu bağlamda raporlama aşaması aşağıda Şekil 5'te gösterilmektedir.



Şekil 5. Raporlama

Kaynak: IFAC, 2018

Şekil 5'te görüldüğü üzere, raporlamanın, elde edilen denetim kanıtlarının değerlendirilmesi ve denetçinin raporu hazırlaması faaliyetleri çerçevesince yapıldığı ifade edilebilir.

Risk odaklı denetim sürecinin aşamalarının gösterildiği Şekil 3, Şekil 4 ve Şekil 5 birlikte değerlendirildiğinde denetim sürecinin bütününü oluşturduğu ifade edilebilir.

Risk odaklı denetim sürecinin aşamaları geleneksel bağımsız denetim sürecinin aşamalarıyla karşılaştırıldığında risk odaklı denetim sürecinin ilk aşaması olan *risk değerlendirme* geleneksel bağımsız denetim sürecinin birinci ve ikinci aşamaları olan müşterinin seçimi ve işin alınması ile denetimin planlanması aşamalarını; *riske karşılık verme* olan ikinci aşama geleneksel bağımsız denetim sürecinin üçüncü aşaması olan denetim programının yürütülmesi aşamasını; son

aşaması olan *raporlama* ise, geleneksel denetim sürecinin dördüncü aşaması olan raporlama aşamasını oluşturduğu belirtilebilir (Tez, 2020: 80).

1.8. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN YETKİLENDİRİLMESİ

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 11. maddesine göre Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetki verilen denetim kuruluşları veya denetçiler denetim yapmaya yetkilidir. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) ile faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşlarınca yapılmaktadır. Anılan işletmeler dışındakilerin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetim işini üstlenen bağımsız denetçiler tarafından yürütülmektedir. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 12. Maddesine göre Kurum tarafından uygun görülen sermaye şirketlerine *Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi*, meslek mensuplarına ise *Bağımsız Denetçi Belgesi* verilmektedir. Bu açıdan bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği çerçevesince ele alınabilir.

Bağımsız denetimin, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları tarafından yürütülmekte olduğu daha önce ifade edilmişti. KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler; yeminli mali müşavirliğe (YMM) ya da serbest muhasebeci mali müşavirliğe (SMMM) ilişkin ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşları ise KGK'dan bağımsız denetim alanında faaliyette bulunma yetkisi alan şirketlerdir (https://www.kgk.gov.tr/).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 13'e göre 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen şartlar saklı kalmak üzere, denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşlar için aşağıdaki şartlar aranmaktadır:

- Sermaye şirketi olması,
- Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,
- Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun çerçevesince mesleki alana münhasır olması,

- Ticaret unvanlarında bağımsız denetim ibaresinin olması,
- Denetime ilişkin mevzuat hükümlerine yönelik esas veya şirket sözleşmesinin aykırılıklar içermemesi,
- Ortaklarının tamamının meslek mensubu, sermayesinin ve oy haklarının yarıdan fazlasının denetçilerine ait olması,
- Denetçilerinin ilgili madde çerçevesince Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,
- Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- İlgili madde çerçevesindeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin olması,
- Denetim kadrosunun ilgili maddede belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
- Yönetim organı üyelerinin tamamen meslek mensubu olması, %75'i geçmemek şartıyla çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden olması,
- Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda, denetim üstlenen bağımsız denetçi yanında bağımsız denetçilik faaliyetinde bulunmaması ve tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması ya da denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,
- Denetim rehberleri ile kalite kontrol sistemine yönelik politika ve süreçlerinin yazılı biçimde oluşturulması,
- Etkin bir şekilde denetim faaliyetlerini yürütebilmesini sağlayacak organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- Kurum tarafından 42. maddenin birinci fıkrasının (c) bendi dışındaki bentlerinden biri nedeniyle faaliyet izninin iptal edilmemiş olması,
- Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip ve mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan durumun olmaması.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 13. maddesinde denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar, şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte Kuruma başvuruda bulunur ve gerek görülürse yerinde inceleme yapılır

biçiminde bir açıklamaya yer verilmiştir. Bu açıklamada belirtilen şartlar sağlandığına dair karar verilmesinden sonra 90 gün içerisinde gereken harç ve ücretlerin ödenmesi ve tescil talebinde bulunulmasıyla sicile kayıt ve ilan işlemi yapılmaktadır. Bundan sonra kuruluşlara Bağımsız Denetim Kuruluş Belgesi verilmektedir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nin başlangıç hükümleri bölümünün 4. maddesine göre bağımsız denetim kuruluşları tebliğde belirtilen şartları taşıyan ve Kanun uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilen kuruluşlar olarak tanımlanmıştır. Söz konusu tebliğin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmelerine, Yönetici ve Bağımsız Denetçilerine İlişkin Esaslarına ilişkin bölümünde belirtilen kuruluş şartları aşağıda sıralanmıştır (SPK, 2006: madde 3):

- KGK tarafından yetkilendirilmiş olması,
- Anonim şirket şeklinde kurulmuş ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- Sermayesinin ve oy haklarının en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması,
- Teknik donanım, organizasyon, mekân, belge ve kayıt düzeninin bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde olması,
- En az bir sorumlu ortak baş denetçi gözetiminde çalışacak yeterli sayıda denetçi ya da konusunda uzman personelden oluşan bir Kalite Kontrol Güvence Komitesi'nin olması
- Mesleki sorumluluk sigortasının tebliğde belirtilen şartlarda belirlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan bağımsız denetim kuruluşlarında çalışacak bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi hususu Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 14. Maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerde aranan şartlar aşağıda sıralanmıştır:

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan ya da Yükseköğretim Kurulunca denkliği tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması gerekmektedir. Eğer diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olunduğu durumlarında

bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,

- Meslek mensubu olması,
- Türkiye'de yerleşik olması,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması,
- 15. maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,
- 16. maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,
- Türk Ceza Kanununun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış (…) olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, (…) zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye ve edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,
- Kurum tarafından 42. maddenin birinci fıkrasının (c) bendi dışındaki bentlerinden biri nedeniyle faaliyet izninin iptal edilmemiş olması,
- Mesleğin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olunmaması.

Yukarıda belirtilen yönetmeliğin 14. maddesinde denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar, şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte Kuruma şahsen veya denetim kurulu aracılığıyla başvuruda bulunulur biçiminde bir açıklamaya yer verilmiştir. Bu açıklamada belirtilen şartlar sağlandığına dair karar verilmesinden sonra gereken harç ve ücretlerin ödenmesi ve tescil talebinde bulunulmasıyla sicile kayıt ve ilan işlemi yapılmaktadır. Bundan sonra kişilere Bağımsız Denetçi Belgesi, denetçi kimliği ve mührü verilmektedir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'inin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmelerine, Yönetici ve Bağımsız Denetçilerine İlişkin Esaslar bölümü gereğince yönetici ve bağımsız denetçiler için aşağıdaki şartlar aranmaktadır (SPK, 2006: madde 4):

- KGK tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmak üzere yetki verilmesi,

- Kanun'a tabi ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetim çalışmalarında görev alabilmeleri için, KGK tarafından yetki verildikten sonra her yıl en az bir olmak üzere, iki yılda iki adet Kanun kapsamında olmayan ortaklıkların bağımsız denetimlerinde fiilen yer almış ya da sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşlarda denetçi yardımcısı olarak fiilen iki yıl çalışmış olması,
- Sorumlu ortak baş denetçi olabilmek için en az iki yıl Kurulun listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında sermaye piyasası kurumları ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız denetiminde fiilen denetçi, kıdemli denetçi ya da baş denetçi unvanıyla görev yapması,
- Bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda iptale neden olan faaliyetlerde sorumluluklarının tespit edilmesiyle bağımsız denetim görevinde bulunulmasından sürekli olarak yasaklanılmamış ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunulması süreli olarak yasaklananların ise yasaklarının süresi sonunda Kurulca kaldırılmış olması,
- Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması,
- Mülga 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve Kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkûmiyet kararının bulunmaması.

Bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı olmak üzere beş unvan alabilmektedir. Bu bağlamda sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanını haiz ve faaliyetlerini kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişiye denir. Baş denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 10 yıl, kıdemli denetçi unvanını için en az fiilen 6 yıl ve denetçi unvanı için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şartı aranmaktadır. Denetçi yardımcılığında geçen sürede bu hesaplamalarda dikkate alınmaktadır (SPK, 2006: madde 6).

1.9. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN UYACAKLARI ETİK İLKELER

Etik, çeşitli meslekler arasında tarafların uyması ya da kaçınması gereken davranışlar bütünü olarak ifade edilmektedir (https://sozluk.gov.tr/). Yaşamın her alanında davranışları şekillendirebilen etik, standartların ve ilkelerin bir tamamlayıcısı olarak doğruyu ve yanlışı ayırt etmenin bir yolu olarak belirtilebilir (Yanık, Yıldız ve Günce, 2013: 29). Mesleki etik kuralların belirlenmesinin; meslek mensuplarının meslek etiğine uygun davranışlarda bulunmaları bakımından önem taşıdığı ifade edilebilir (Demir, 2015: 342). Bu açıdan denetim faaliyetlerinin standartlara ve etik ilkelere uygun olarak yürütülmesi denetim kalitesini etkilemektedir (Akçay ve Bilen, 2018: 241). Bağımsız denetçinin etik ilkelere göre davranması ve bağımsız olması denetim faaliyetinin kalitesinin göstergesi olarak ifade edilebilir. Bağımsız denetim kuruluşlarının etik ilkelere göre ve bağımsız bir biçimde denetim yaptıklarını kamuya açıklamaları da önem arz etmektedir (Süklüm, 2020: 21).

Türkiye'de denetimle ilgili birçok kurum ve kuruluşun etik ilkeleri içeren çeşitli düzenlemeleri bulunmaktadır. Bunlara Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Üyeleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Personelinin Uyacakları Meslek İlkeleri, Sermaye Piyasası Kurulu ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından yapılan düzenlemeler örnek verilebilir (Demir ve Çiftçi, 2016: 91).

Türkiye'de bağımsız denetim etiğine ilişkin düzenlemeler incelendiğinde farklı zamanlarda çeşitli kurumlar tarafından yapılmış düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Bu bağlamda aşağıda Tablo 3'te Bağımsız Denetim Etiğine İlişkin Düzenlemeler ve İlkeler belirtilmiştir (Alkan, 2018: 138).

Tablo 3. Bağımsız Denetim Etiğine İlişkin Düzenlemeler ve İlkeler

KURUM/KANUN	ESAS ALINAN DÜZENLEME	İLKELER
5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (III A) Meslek Ahlak Kuralları	Dürüstlük, Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık, Gizlilik, Yetkinlik
TÜRMOB- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar	Dürüstlük, Tarafsızlık Mesleki Özen ve Yeterlik Gizlilik Mesleki Davranış
Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu- (BDDK)	Bankacılık Etik İlkeler	Dürüstlük, Tarafsızlık Güvenilirlik, Saydamlık Toplumsal Yararın Gözetilmesi
SPK- Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları	Mesleki Şüphecilik, Bağımsızlık, Mesleki Özen ve Titizlik, Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı, Reklam Yasağı, Sır Saklama Yükümlülüğü, Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet
Kamu Gözetimi Kurulu	Uluslararası Denetim Standartları	Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Sır Saklama, Mesleğe Uygun Davranış

Kaynak: Alkan, 2018

Tablo 3'te görüldüğü üzere, farklı Kurum/Kanun'a göre çeşitli ilkeler belirtilmiş olup mesleki şüphecilik, dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, sır saklama yükümlülüğü, mesleğe uygun davranış, mesleki özen ve titizlik ilkelerinin genellikle belirtilen ortak ilkeler olduğu ifade edilebilir. Bu ilkelerden bazıları aşağıda açıklanmıştır (SPK, 2006: madde 11-18; TDS, 2019: 8):

Mesleki şüphecilik: Bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliklerini sorgulayan bir anlayış ile değerlendirilmesidir.

Dürüstlük: Mesleki ve iş ilişkilerinin tümünde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmayı ifade eder.

Tarafsızlık: Önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanılmasıyla meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemeyi ifade eder.

Bağımsızlık: Mesleki faaliyetlerin dürüst ve tarafsız bir biçimde yürütülmesini sağlayan davranış ve anlayışlar bütününü ifade etmektedir.

Sır saklama yükümlülüğü: Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile dışardan hizmet verenler, işleri hakkında bildikleri sırları açıklayamaz ve başkalarının menfaatleri için kullanamaz.

Mesleğe uygun davranış: İlgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici tutum ve davranışlardan kaçınmayı ifade eder.

Mesleki özen ve titizlik: Basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, dikkati ve gayreti ifade etmekte olup gereken özen ve titizliğin asgari ölçütü olarak bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulması görülmüştür.

Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar: Bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması durumunda bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilmektedir. İlgili maddede bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı durumlar ile çeşitli kurallar açıklanmıştır.

Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı: Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler söz konusu Tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamaz, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamaz ve başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortak olamaz, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamaz.

Reklam yasağı: Bağımsız denetim kuruluşları veya bağımsız denetçiler, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar sadece tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, personel aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel yayın yapabilirler.

Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet: Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, faaliyetlerini olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek nitelikte rekabete giremez.

Günümüzde işletmelerin yaşamlarının önemli bir unsuru olan bağımsız denetimin belli ölçütler çerçevesince yapılması ve denetimi yapan bağımsız denetçinin çeşitli kurallara veya ilkelere bağlı kalarak denetim sürecini tamamlaması önemlidir. Çünkü denetlenen işletmenin dürüst ve gerçeği yansıtan bir biçimde bilgilerini sunup sunmadığının ortaya konulması gerekmektedir. Ayrıca denetleyecek taraf denetim faaliyetlerini düzgün ve olması gerektiği gibi yapmalıdır. Bu bağlamda bağımsız denetçiler denetim sürecinin tüm aşamalarına sorgulayıcı, eleştirel bir tutumla yaklaşmalıdır. Yani bağımsız denetim faaliyetleri mesleki şüphecilik içerisinde sorgulayıcı bir biçimde sürdürülmelidir. Çalışmanın

bundan sonraki bölümünde denetimin ve bağımsız denetçinin önemli bir parçası olan mesleki şüphecilik konusu ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

MESLEKİ ŞÜPHECİLİK

Çalışmanın bu kısmında öncelikle şüphecilik kavramının felsefi kökenlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Sonra mesleki şüphecilik kavramına, denetimde mesleki şüpheciliğin yeri ve önemine, mesleki şüphecilik özelliklerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Daha sonra ise denetimde mesleki şüphecilikle ilişkilendirilen modeller, unsurlar ve uygulamalar açıklanmıştır.

2.1. ŞÜPHE İLE ŞÜPHECİLİK KAVRAMLARININ TANIMI VE AÇIKLAMASI

İnsanlık tarihinde gelişmeler bilim alanında eski yanlışlardan kurtularak doğrunun bulunması ve yeni şeylerin öğrenilmesiyle sağlanmıştır. Eski yanlışlardan kurtulmanın yolu ise onların doğruluğundan şüphe ederek olmuştur (Ceylan, 2012: 159). Şüphe kavramının, bilimsel verilerden uzak bir biçimde nesnel gerçekliği açıklamaya çalışan ve çelişkiler içeren düşünsel varsayımlara bir tepki olarak doğduğu ifade edilebilir (Hançerlioğlu, 2013: 388).

Şüphe kavramı farklı bakış açılarının bir sonucu olarak çeşitli biçimlerde tanımlanmaktadır. Buna göre; şüphe "antikçağ Yunan felsefesinde gözlemek ve incelemek anlamlarına gelen "skeptesthai" ile belirtilmiş olup herhangi bir şeyin gerçek ve doğru sayılmasının askıda bırakılması" (Hançerlioğlu, 2013: 388), "bilmek, inanmak ve zannetmek gibi temel zihinsel işlevlerden biri" (Ceylan, 2012: 159), "felsefede sorunları çözüme kavuşturma ve yeni soruları gündeme getirme şekli" (Ceyhan Coştu, 2012:1), "kuşku, bir olguyla ilgili gerçeğin ne olduğunu kestirememekten doğan kararsızlık, kuruntu, işkillenme, acaba vb." (https://sozluk.gov.tr/), "bireyin bir olay karşısında duyduğu emin olamama veya güvensizlik duygusu" (https://tr.wikipedia.org/) biçiminde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanım ve açıklamalar ışığında şüphenin olumlu, olumsuz ve yöntemsel biçimde ifade edilen üç türünün olduğu ileri sürülebilir (Hançerlioğlu, 2013: 388):

Olumlu şüphe: Şüphelenmek için usa uygun nedenleri bulunan şüpheye denir.

Olumsuz şüphe: Şüphelenmek için usa uygun nedenleri bulunmayan şüpheye denir.

Yöntemsel şüphe: Doğru bilgiye ulaşmak için yöntem olarak kullanılan şüpheye denilmekte olup özellikle Descartes tarafından kullanılmıştır.

Bir başka görüşe göre şüphenin sıradan, felsefi akım olarak sofistlerde ve septiklerde görülen, bilimsel ve metodlu şüphe olmak üzere dört türünün olduğu ileri sürülebilir (Hüsmüllü, 2010:1):

Sıradan (adi) şüphe: İnsanların günlük yaşamında olaylara karşı duyduğu şüphedir.

Felsefi akım olarak sofistlerde ve septiklerde görülen şüphe: Dogmatizme karşı olarak gelişmiş olup özellikle septiklerdeki insan bilgisi ve hakikatle ilgili ortaya konulmuş olan kesin şüpheyi ifade eder.

Bilimsel şüphe: Dogmatizme karşı insan zihninin uyarılmasıyla bilimsel şüphe ortaya çıkarılmış olup bu şüphe bireyin gerçeği bulmasını ve hata yapmamasını sağlamaya yöneliktir. Bu noktada bilim insanlarınca ortaya atılan hipotezlere şüpheyle yaklaşıldıktan sonra bu hipotezler deneyle doğrulanıp kanun haline dönüştürülür ve dolayısıyla da şüphe yok edilir. Yani şüphe bilimsel gerçeğe ulaşmak için bir araç olarak görülmektedir.

Metodlu şüphe: Bu şüphe türü akıl yürütülerek doğru ve gerçeğe ulaşmada başvurulan şüphedir.

Öte yandan şüphecilik kavramının sosyal ve beşeri bilimler alanında özellikle felsefede çok çeşitli tanımlarının mevcut olduğu ifade edilebilir (Yankova, 2015: 84). Buna göre; şüphecilik "düşünmek, incelemek, dikkatle gözlemlemek veya sorgulamak anlamlarına gelen Yunanca "skeptikos" kelimesinden gelen bir kavram (Glover ve Prawitt, 2013: 2; Yankova, 2015: 84), "kesin bilginin olanaksızlığını ileri süren felsefi görüş" (Hançerlioğlu, 2013: 388) "realiteye ilişkin objektif bilginin mevcudiyeti konusunda şüphe duyulması" (Rosenthal ve Yudin,

1972: 470), "bilgi öğretisi ve ahlak konularında oluşun felsefe akımı ve şüphe edebilme becerisi" (Azgın, 2018: 5) biçiminde tanımlanmıştır.

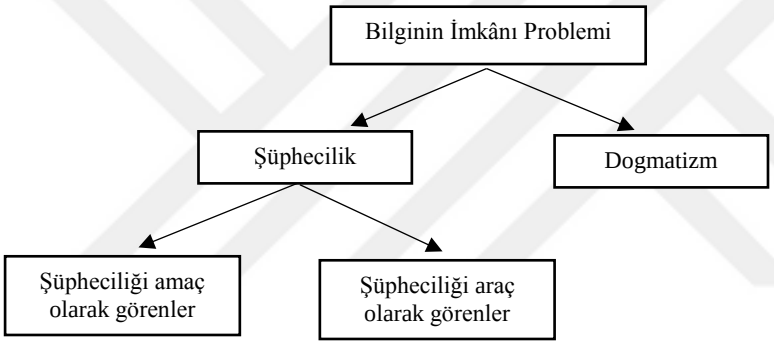
Yukarıdaki tanımlardan hareketle şüphe bireyin ulaştığı bilginin gerçekliği konusunda tereddüt etme veya emin olamama duygusu; şüphecilik ise söz konusu bu duyguyla bireyin sorgulama, düşünme, araştırma, inceleme gibi faaliyetlerde bulunmasına yönelik felsefi görüş olarak tanımlanabilir.

Tarihsel gelişim içinde bilgi edinme bireyin en temel ve ayırt edici özelliklerinden biri olarak ifade edilmiştir. Bu bağlamda eski Yunan'da bilginin imkânına, kaynağına, sınırına ve ölçütlerine yönelik ilk sorular, şüpheler ve tartışmalar gündeme gelmiştir. Ancak bilgi problemi her ne kadar o dönemlerde gündeme gelse de felsefi düşünceyle özdeşleşmesi Sofistler ile Sokrates, Platon ve Aristoteles gibi filozofların döneminde olmuştur (Arslan, 2021: 39-40). Bu bağlamda bilginin imkânı problemi, bilgi felsefesinde doğruluğundan şüphe duyulmayan mutlak bir bilginin mümkün olup olmadığı sorusuna yanıt arama olarak ifade edilebilir (https://www.felsefe.gen.tr/). Bilginin imkânı konusu irdelendiğinde iki farklı görüşle karşılaşılmaktadır. Söz konusu görüşlerden biri bilginin mümkün olduğunu ileri süren dogmatikler; diğeri ise bilginin mümkün olmadığını ileri süren şüpheci görüşlerdir (Ağırman ve Türkmetin, 2012: 198; Arslan, 2021: 40). Dogmatikler insanda bağımsız olarak bilginin olduğunu ve bunun da insan tarafından bilinebileceğini düşünmektedir (Ağırman ve Türkmetin, 2012: 198). Dolayısıyla dogmatikler mutlak hakikate şüphe etmeden belirli ilkelerle ulaşılabileceğini ifade ederek "bilebilir miyiz" sorusunu kesinlikle "bilebiliriz" biçiminde cevaplamışlardır (Azgın, 2018: 6). Şüpheciler ise bilginin ve insanın bir şeyi bilmesinin mümkün olmadığını ileri sürmektedirler (Ağırman ve Türkmetin, 2012: 198; Arslan, 2021: 40). Şüphecilere göre bilginin imkânından şüphe edilmesi; gündelik deneylerin bilgi kaynağı olan duyuları yanıltması, bugün yanlış olduğu kabul edilen birçok şeyin geçmişte yanılmaz doğru olarak kabul edildiğinin görülmesi, bilimin geçmişte doğru kabul ettiği birçok bilimsel görüşün, kuramın bugün doğru olarak kabul edilmemesi ve çeşitli kültürlerin farklı doğru görüşlere sahip olma olgusu gibi çeşitli nedenlere bağlanabilir (Arslan, 2021: 47).

Şüphecilik bireyin kesin olarak bilgi sahibi olabileceğini savunan dogmatizme karşı ortaya çıkmış olup dogmatik önermeleri reddetmiş ve "bu

böyledir" biçiminde kesin bir hüküm belirtmek yerine "bana öyle görünüyor ki" biçimindeki önermeyi kabul etmiştir (Bolay, 2004: 251).

Felsefe açısından şüphecilik, şüphenin kullanım biçimi açısından amaç ve araç olarak ele alınma durumuna göre iki gruba ayrılabilir. Şüpheyi bir amaç olarak ifade eden birinci grup düşünürleri Sofistler ve Septiklerdir. Sofistlere göre ne varlık vardır ne de varlığın bilgisi mümkündür. Bilginin başkasına aktarılması da mümkün görülmemiştir. Septikler ise mutlak doğru bilgiye ulaşabilmenin mümkün olmadığını ve insanların hiçbir konuda hüküm vermemeleri gerektiğini ifade etmişlerdir. İkinci grup düşünürler ise şüpheyi bir tavırdan çok düşüncenin oluşumu aşamasında araç olarak kullanmışlardır (Azgın, 2018: 7). Söz konusu bu ayrımları belirten bilginin imkânı sorununa/problemine ilişkin şema aşağıda Şekil 6'da gösterilmiştir.



Şekil 6. Bilginin İmkânı Şeması

Kaynak: Azgın, 2018

Şekil 6'da görüldüğü üzere, bilginin imkânı sorununda şüphecilik ve dogmatizm olarak iki farklı görüşün mevcut olduğu ve şüpheciliğinde amaç veya araç olarak kullanıldığı belirtilebilir.

Öte yandan şüphe felsefenin bir gerekliliği ve felsefeyle ilgilenmenin önemli bir unsuru olarak görülmüştür. Bu açıdan felsefenin tarihsel gelişim süreci içerisinde doğru ve kesin bilginin mevcudiyetliğinden şüphe duyan birçok filozofun varlığının yanında farklı şüphecilik türlerinin olduğu da ifade edilebilir (Günay, 2007: 3). Söz konusu bu şüphecilik türleri tavır/tutum, yöntem, deney-dışı bilgiye ilişkin ve aşırı olmak üzere dörde ayrılabilir. Bunlar (Arslan, 2021: 48-52; Günay, 2007: 3-4):

Tavır/tutum olarak şüphecilik: Felsefenin en önemli özelliklerinden biri eleştirici olmasıdır. Bu bağlamda her filozof kendinden önceki bilgi veya deney

birikimlerini sorgulamış, çözümlemiş ve eleştirmiştir. Tavır/tutum olarak şüpheciliğin en iyi örneklerinden biri Sokrates'tir.

Yöntem olarak şüphecilik: Şüphecilik bilgide kesinliğe ulaşmak için kullanılmaktadır. Yani burada şüphe bir amaç değil araçtır. Şüphelenilmeyecek kesin bilgiyi elde etmek temel amaçtır. Yöntemsel bir şekilde elde edilmiş olan her şeyi eleştiri süzgecinden geçirerek, sağlam ve tartışmasız olana ulaşmayı sağlama süreci olarak ifade edilmektedir (Topdemir, 2011: 44-45). Bir yöntem olarak bu tür şüpheciliğin en iyi örnekleri Gazali ve Descartes'tir.

Deney-dışı bilgiye ilişkin şüphecilik: Bu tür şüphecilikle özellikle nedensellik ilkesinin[1] analizi önemli görülmüş olup söz konusu ilke çerçevesinde değerlendirme yapılmaktadır. Deney-dışı bilgiye ilişkin şüpheciliğin en iyi örnekleri Hume ve Kant'tır.

Aşırı şüphecilik: Bu şüphecilikte bilginin tarihsel süreç içerisinde nasıl değiştiği ifade edilmiş olup bilgi yetileri ile araçlarının eleştirisi ve çürütmesi yapılarak her çeşit bilginin nasıl mümkün olmadığı aşırı bir biçimde vurgulanmıştır (Arslan, 2021: 51-52). Bu tür şüpheciliğin en iyi örnekleri Pyrrhon, Protagoras ve Gorgias olarak belirtilebilir.

Tarihsel gelişim bakımdan antik çağ şüpheciliğin, ileri sürülen düşüncelerin eskidiği ve yenilerinin ortaya çıkmadığı dönemlerde gelişen bir kavram olduğu iddia edilebilir. Antik Aydınlanma Çağı da denilen bu çağda Yunan şüpheciliğinin etkinliği görülmektedir. Antikçağ Yunan bilgiciliğinin kurucusu Protagoras (MÖ 485-411) tarihsel süreçte ilk şüphelenen düşünür olarak kabul edilmektedir (Hançerlioğlu, 2013: 388-390). Bu bağlamda şüpheciliğin felsefi bir görüş olarak kökenlerinin eski Yunan düşüncesine dayandığı ileri sürülebilir (Popkin, 2003: 17). Şüpheciliğin ortaya çıkışı bilgi sorunuyla ilişkilendirilmiş olmakla birlikte ilk şüpheciler olan Sofistler "insan bilgisinin olanakları ve sınırı nedir?" sorusunu ileri sürmüşlerdir (Gökberk, 2020: 108). Bilgi sorununu sistematik olarak inceleyen ilk şüpheci Pyrrhon (MÖ 365-275) olup bundan dolayı şüpheciliğin kurucusu olarak nitelendirilmektedir. Şüphecilik görüşlerini yazılı olarak ilk tanıtan bilim adamı ise

[1] Nedensellik ilkesi, her olayın bir nedeni olduğu ve evrendeki olayların birbirlerine neden ve sonuç ile bağlantılı olduğu düşüncesinin temelindeki ilke olarak belirtilmektedir (Arslan, 2021: 50; Günay, 2007: 4). Bu ilke, her olayın bir nedeni olduğu ve aynı koşullar altında aynı nedenlerin aynı sonuçları doğuracağı şeklinde formüle edilmektedir (Üner, 2014: 100).

Pyrrhon'un öğrencisi Timon (MÖ 320-230) olmuştur (Gökberk, 2020: 109; Hançerlioğlu, 2013: 389). Pyrrhon septik görüşlerini ifade etmeye felsefenin temel sorusu olarak görülen "gerçekliğin ne olduğu" sorusunu sorarak başlamıştır (Cevizci, 2014: 157).

Öte yandan zaman ilerledikçe Pyrrhon şüpheciliğinin bir başarısı olarak nitelendirilen Platon akademisinin Akademi şüpheciliği gelişmiştir. Arkesilaos (MÖ 316-214), Karneades (MÖ 214-129) ve Klitomakhos'ın (MÖ 180-110) savunucuları olduğu akademi şüpheciliği ölçülü şüphecilik olarak da ifade edilmiştir. Akademi şüpheciliği kesin gerçeklik yerine gerçeğe benzer deyimini kullanmıştır. Bu görüşe göre kesinliğe ulaşılmayacaksa bazı şeylerin öteki şeylerden daha çok doğruya yatkın olduğunu yani gerçeğe benzer olanın en çok muhtemel bulunan olduğu belirtilmiştir (Hançerlioğlu, 2013: 389).

Akademi şüpheciliğinden sonra Yunanlı Aenesidemos (MÖ 1. yüzyıl) ve Romalı Sextos Empirikus (160-210) Pyrrhon'un görüşlerini temellendirip şüpheciliğe kuramsal bir çerçeve kazandırmıştır (Cevizci, 2014: 156).

Tarihsel gelişim içerisinde Henricus Cornelius Agripa von Nettesheim (1486-1535) ile Rönesans şüpheciliği başlamaktadır. Michel de Montaigne (1533-1592), Fransisco Sansches (1552-1623), Jean Pierre Camus (1584-1654) ve Pierre Charron (1541-1603) bu dönem şüpheciliğinin diğer savunucularındandır. Burada bilimden şüphelenilmiş ve hiçbir bilimsel gerçekliğe varılamayacağı savunulmuştur. Rönesans şüpheciliği felsefe tarihçileri tarafından modern şüphecilik olarak da anılmıştır (Hançerlioğlu, 2013: 390).

XVII. yüzyıla gelindiğinde Rene Descartes'in (1596-1650) yaklaşımı üzerinde durulması gereken önemli bir bakış açısını yansıtmaktadır. Yöntemli şüphe olarak adlandırılan Descartes'in şüpheciliği, kesin bilgiyi buluncaya kadar tüm bilgilerin gözden geçirilmesine yönelik bir yöntem olarak kullanılmıştır. François la Mothe le Vayer (1586-1672), Blaise Pascal (1623-1662) ve Pierre Bayle (1647-1706) bu dönem şüpheciliğinin diğer savunucularındandır (Hançerlioğlu, 2013: 390).

XVIII. yüzyılda şüpheciliğin İngiliz düşünür David Hume (1711-1776) ve Alman düşünür Immanuel Kant (1724-1804) öncülüğünde ele alındığı ve açıklandığı ifade edilebilir. XIX. yüzyıl şüpheciliğinde ise Gottlob-Ernst Schulze

(1761-1833) ve Auguste Comte (1798-1857) en ünlü savunuculardır. Schulze'ye göre hiçbir bilginin nesnel gerçeği açıklayabileceği olanaklı görülmemiştir. Comte de aynı fikirde olup olgulardan başka bir şeyin bilinemeyeceğini savunmuştur. XX. yüzyılın olgucu temele dayanan tüm idealist bilimdışı öğretileri de bu tutumu izlemekte ve sürdürmektedir (Hançerlioğlu, 2013: 390-391).

Özetle felsefede şüpheciliğin ortaya çıkışının ve gelişiminin bilginin imkânı sorunu çerçevesince ele alındığı ifade edilebilir. Tarihsel süreçte bilginin irdelenmesiyle de çeşitli görüşleri olan birçok filozofun ve şüphecilik türlerinin ortaya çıktığı görülmektedir.

2.2. MESLEKİ ŞÜPHECİLİK VE DENETİMDE MESLEKİ ŞÜPHECİLİK

Mesleki şüphecilik kavramının genel olarak felsefe, din, etik, bilim ve tüketici literatüründe yer aldığı belirtilebilir. Bu bağlamda şüpheciliğin felsefi şüphecilik, bağlamsal şüphecilik, dini şüphecilik, siyasi şüphecilik, etik şüphecilik, bilimsel şüphecilik, reklam şüpheciliği gibi alanları bulunmaktadır (Yankova, 2015: 84-89). Denetim literatüründe ise konuya genellikle mesleki şüphecilik açısından yaklaşıldığı ifade edilebilir.

Mesleki şüphecilik kavramına ilişkin tanımlamaları incelemeden önce meslek ve mesleki kavramlarının açıklanması faydalı olacaktır. Bu bağlamda "meslek" belirli bir eğitimle edinilen, sistemli bilgi ve yeteneklere dayalı olarak bireylere faydalı mal üretmek, hizmet vermek ve bunun parasal karşılığını almak için yapılan, kuralları olan işe denir. "Mesleki" kavramı ise mesleğe ilişkin, meslekle ilgili olan, mesleksel olarak ifade edilmektedir (https://sozluk.gov.tr/). "Mesleki" kelimesi bir sıfat olup alakalı olduğu konu hakkında ek bilgi sağlama ve ismi tanımlama işlevine sahiptir. Denetim literatüründe, "mesleki" olmanın ne ifade ettiği tam olarak açıklanmamış olmasına rağmen denetçilerin imajını ve davranışını özetleyen temel ilkeler ve özellikler dikkate alınarak anlamı çıkarılabilir (Yankova, 2015: 82; Göçmen, 2018: 38). Yani mesleki şüphecilikte "mesleki" sıfatı, denetçilerin mesleki olarak eğitim almaları ve sürekli eğitime tabi tutulmaları ile mesleki standartlar çerçevesinde muhakemede bulunma ve karar vermelerini ifade etmektedir (Quadackers, 2009: 14).

Mesleki şüphecilik kavramı çeşitli standart düzenleyicilere, standartlara ve literatürdeki farklı bakış açılarına göre farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Buna göre; mesleki şüphecilik "sorgulayan bir aklı ve denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlendirmesini içeren bir tutum" (PCAOB, 2012: 1), "denetçinin muhtemel yanlışlığa işaret edebilecek durumları belirlemek ve bunlara yanıt vermek için yeteneğini artıran temel bir tutum" (IAASB, 2012: 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" (BDS 200, paragraf 13), "bireyin, alternatifler veya açıklamalar için yeterli destek sağlayıncaya kadar sonucu erteleme eğilimini nitelendiren çok boyutlu bir yapı" (Hurtt, 2010: 151), "bağımsız denetçinin sorgulayıcı bir yaklaşımla kanıtların geçerliliğinin incelenmesi ve kanıtların işletme yönetiminin açıklamaları ile diğer bilgi ve belgelerle çelişki içinde olup olmadığının değerlendirilmesi" (SPK, 2006: madde 5), "mesleğin temelini oluşturan ve denetim kanıtlarının eleştirel değerlendirmesi ile sorgulayıcı bir aklı içeren bir tutum" (Ciołek, 2017: 34), "sorgulayıcı bir düşünce ve denetim kanıtlarının dikkatlice belirlenmesini içeren bir davranış" (Gelen Kasapoğlu, 2008: 211), "denetçinin elde ettiği bilgiye dayalı olarak sunulan beyanın yanlış olma riskinin değerlendirmesini yansıtan denetçi kararları veya yargıları" (Nelson, 2009: 4), "bireylerin davranışlarının zararlı sonuçlarını önleme veya azaltmak için denetçilerin görevini yerine getirme biçimi ve müşteri iddialarına veya genel kabul edilen sonuçlara şüphe duymaya, sorgulamaya veya aynı fikirde olmamaya istekli olmak" (Shaub ve Lawrance, 1996: 126), "denetçilerin denetimde kullanmaları gereken bir usul" (Holley, 2016: 26) biçiminde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlar ışığında, mesleki şüphecilik 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 şüpheciliğin bağımsız denetimin önemli bir parçası ve denetimi tamamlayan bir unsur olduğu belirtilebilir.

Mesleki şüpheciliğin yukarıda yer verilen tanımları, denetçinin muhakeme ve karar vermesinde az ya da fazla mesleki şüphecilik gerektiren durumları veya faktörleri tanıma yeteneğine sahip olması gerektiğini göstermektedir. Söz konusu bu durum, denetçilerin mesleki şüphecilik düzeylerini mevcut duruma göre ayarlamaları gerektiği anlamına gelmektedir. Buna göre, denetçilerin finansal tabloların önemli ölçüde yanlış beyan edilmesine neden olabilecek durumları belirlemek için gereken mesleki şüphecilik düzeyini kullanması gerekmektedir. Örneğin, belirli bir durumun yüksek veya düşük önemli yanlışlık riski oluşturup oluşturmadığının belirlenmesinde, "önemli yanlışlık" riskinin yüksek olduğu durumlarda, riskin düşük olduğu durumlara kıyasla daha yüksek düzeyde mesleki şüphecilik gerekli olacaktır (Olsen, 2017: 18). Ayrıca yüksek mesleki şüpheciliğe sahip denetçinin bir iddianın veya beyanın doğru olduğu sonucuna varmadan önce de daha fazla ikna edici kanıtlara ihtiyacı vardır (Nelson, 2009: 4). BDS 240'a göre mesleki şüphecilik elde edilen bilgilerin ve denetim kanıtlarının, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceğine işaret edip etmediğinin sürekli olarak sorgulanmasını gerektirmektedir. Söz konusu standart uyarınca mesleki şüphecilik, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliğinin ve bu bilgilerin hazırlanması ve korunmasına ilişkin kontrollerin göz önünde bulundurulmasını içerir. Ayrıca hilenin özellikleri sebebiyle, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesinde mesleki şüphecilik özel bir öneme sahiptir (BDS 240, paragraf A8).

Öte yandan literatürden ve standartlardan hareketle denetim alanında mesleki şüpheciliğin sorgulayıcı akıl ve kanıtların eleştirel olarak değerlendirilmesi olmak üzere iki unsurdan oluştuğu ifade edilebilir. Denetçilerin sorgulayıcı akıl içinde olmaları müşterilerinin doğruluğu ve dürüstlüğüne yönelik güven duyma eğilimlerini dengede tutmalarını sağlamaktadır. Yani sorgulayıcı akıl "güven duy ama doğrulamayı es geçme" bakış açısı ile denetime yaklaşılması anlamına gelmektedir. Kanıtların eleştirel olarak değerlendirilmesi ise derinlemesine sorular sormayı ve tutarsızlıklara karşı dikkatli olunmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla sorgulayıcı bir akıl ve kanıtların eleştirel olarak değerlendirilmesi tutumunun denetim sürecinde denetim hatası yapma olasılığını da azaltacağı belirtilebilir (Arens, Elder, Beasly ve Hogan, 2021: 149).

2.2.1. Denetimde Mesleki Şüpheciliğin Yeri ve Önemi

Şüpheci bir düşünce yapısı, denetçilerin hile veya hata olasılığının her zaman mümkün olabileceğini kabul ederek denetime yaklaşmasını sağlamaktadır (Boyle ve Carpenter, 2015: 31; PCAOB, 2012: 1). Bu nedenle mesleki şüpheciliğin denetimin temelinde önemli bir rol oynadığı ve dolayısıyla da denetçinin yeteneklerinin ayrılmaz bir parçasını oluşturduğu belirtilebilir (Hurtt, 2010: 149; IAASB, 2012: 4). Mesleki standartların oluşumundan günümüze kadar denetim mesleğinde mesleki şüphecilik önemi kabul edilmiş bir kavramdır (Hurtt, 2010: 149). Mesleki şüphecilik denetim standartları, düzenleyici kurumlar ve denetim literatüründen hareketle, finansal tablo denetiminin temel bir unsuru olarak kabul edilmektedir (Quadackers, Groot ve Wright, 2009: 3). Bu bağlamda denetim mesleki şüphecilik olmadan yapılırsa, denetimin değerinin düşeceği ifade edilebilir (PCAOB, 2012: 3). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ'inin bağımsız denetimin amacı ve genel ilkeleri kısmında bağımsız denetçinin mesleki şüphecilikle hareket etmesinin; denetim sürecinde şüpheli olaylarda gereken özenin gösterilmeden değerlendirilmesi, kanıtlardan sonuca ulaşırken gereğinden fazla genelleme yapılması, bağımsız denetimin mahiyet, zamanlama ve kapsamının belirlenerek denetim tekniklerinin seçimi ve sonuçlarının değerlendirilmesinde yanlış varsayımların kullanılması gibi bağımsız denetim risklerini azaltacağı belirtilmiştir (SPK, 2006: madde 5).

Denetim, ekonomik faaliyetlere ve olaylara yönelik yönetim beyanlarıyla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğu incelemek ve sonuçları ilgili kullanıcılara ulaştırmayı amaçlamaktadır. Söz konusu amacın gerçekleşmesi için denetim işinin alınmasından denetimin tamamlanıp raporun hazırlanmasına kadar ki denetimin tüm aşamalarında mesleki şüphecilik yaklaşımı benimsenmelidir. Dolayısıyla mesleki şüpheciliğin uygulanmasıyla denetimin kalitesi arttırılmış olacaktır (Azgın, 2018: 18-19). Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'na göre (Auditing and Assurance Standards Board-AUASB) denetim standartlarının ilkelere dayalı ve mesleki muhakeme[2] yoluyla uygulanmak üzere tasarlandığı

[2] Mesleki muhakeme BDS 200'de denetimin yürütülmesi sırasında mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; mevzuat, BDS'ler, muhasebe standartları ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılması

açıklanabilir. Ancak standartlarda benimsenen muhakemenin kalitesi ve dolayısıyla da denetimin kalitesi birçok faktöre bağlıdır (AUASB, 2012: 3). Denetim kalitesinde önemli faktörlerden biri olan mesleki şüpheciliğe uygun davranılmadığında denetim şirketleri denetim başarısızlıkları ile dava ve itibar kaybetme problemleriyle karşı karşıya kalabilecektir (Karahan, 2018: 41). Benzer şekilde denetçiler, mesleki şüpheciliği yeterli bir düzeyde uygulamadıklarında, görüşlerini desteklemek için yeterli ve uygun kanıt elde edemeyebilir veya finansal tablolarda önemli ölçüde yanlış beyan edilen durumları belirleyemeyebilirler (PCAOB, 2012:1). Mesleki şüphecilik olmadan denetçi, mevcut veya potansiyel yanlışlıklar ile hile yapmaya işaret eden tutarsızlıklara ve durumlara itiraz edemez ya da bu durumlara karşı dikkatli olamaz (AUASB, 2012: 3). Denetim standartları, denetimin finansal tablolarda hata ve hilelerin tespitinde makul düzeyde teminatı sağlayıcı yönde tasarlanmasını gerektirmektedir. Bunun içinde denetçinin denetim faaliyetlerini hem müşteri ilişkilerinde hem de idari sorumluluklarında dürüstlük ve haysiyete ilişkin kazandığı deneyimi her ne olursa olsun sonucu etkileyebilecek nitelikte yanlış beyanın olma olasılığını göz önünde bulundurarak mesleki şüphecilik içinde planlaması ve uygulaması gerekmektedir (Arens vd., 2021: 148-149).

Denetçinin mesleki şüpheciliğini denetim sürecine uygun bir düzeyde yansıtması önemlidir. Denetime mesleki şüphecilikle yaklaşılması hem denetimin kaliteli olmasını hem de denetim başarısızlıklarının önüne geçilmesini sağlamaktadır. Mesleki şüphecilik ile yaklaşılmaması durumu denetçinin performansının olumsuz yönde etkilenmesi, denetim şirketinin başarısızlıkla sonuçlanabilecek bir denetimden dolayı itibar kaybetmesi ve denetlenen şirketin de denetimin sağlayacağı katkılardan yararlanamamasına sebebiyet verebilir.

Denetçinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmesi denetimin planlanması ve yürütülmesine ilişkin her aşamada gerekli olmakla birlikte, her bir BDS'de ayrı bir hüküm olarak tekrarlanmamaktadır (BDS 200, paragraf A71). Bu şart her bir denetim standardında tekrarlanmasa bile denetçinin mesleki şüpheciliğini tüm denetim sürecine yansıtması gerektiği biçiminde yorumlanabilmektedir (AUASB,

olarak ifade edilmiştir. Ayrıca bu kavramın mesleki yargı olarak da kullanıldığı görülmektedir (BDS 200, paragraf 13).

2012: 3). Denetim faaliyetlerinin tamamına mesleki şüphecilikle yaklaşmak nihai olarak her bir denetçinin sorumluluğunda olup mesleki şüpheciliğin özellikle uygulanması gerekli alanlara aşağıda belirtilenlerle sınırlı olmamak üzere örnek verilebilir (Altunakar, 2015: 3; AUASB, 2012: 3; IAASB, 2012: 7-8; PCAOB, 2012: 11):

- Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Kontrol testleri yapılması ve belirlenmiş prosedürlerin uygulanması
- Denetçi raporunda ifade edilecek görüşü oluşturmak için denetim sonuçlarının değerlendirilmesi, makul güvencenin elde edilip edilmediğine karar verilmesi, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun biçimde hazırlanıp hazırlanmadığına yönelik görüş oluşturulması
- Denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını
- Müşteri kabulü–müşteri işletmenin yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğü

Denetçinin mesleki şüpheciliği, aşağıda sıralanan denetimin karmaşık, önemli veya muhakeme gerektiren alanlarını denetlerken özellikle önemli hale gelebilir (AUASB, 2012: 3-4; IAASB, 2012: 10-11):

- Muhasebe tahminleri
- İşletmenin sürekliliği
- İlişkili taraf işlemleri
- Mevzuatın dikkate alınması
- Uzman kullanımı

Öte yandan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) standartları, denetçilerin denetim boyunca mesleki şüpheciliği uygun bir düzeyde kullanmalarını gerektirse de, PCAOB'un elde ettiği gözlemler, denetçilerin bu temel denetim gerekliliğini karşılamada sık sık zorlandıklarını göstermektedir (PCAOB, 2012: 6-7). Denetim standartlarında ve düzenleyicilerce denetçi şüpheciliğinin önemi kabul edilmesine rağmen, denetçinin şüpheci özelliklerinin tanımlanması, bu özelliklerin nasıl ölçüleceği hususu ve denetçilerin şüpheci kararları ile şüpheci özelliklerin ne ölçüde eşleştiği konusunda literatürde fikir birliği ve deneysel veri eksikliği olduğu belirtilebilir (Quadackers vd., 2009: 2). Örneğin; SEC, uygulamaya yönelik vakaların % 71'inde denetçilerin gereken

mesleki özeni göstermediklerini ve vakaların % 60'ında mesleki şüphecilik tutumunu sergilemediklerini ileri sürmüştür. Bu doğrultuda uygun düzeyde mesleki şüpheciliğin gösterilmemesi hususunda eksiklik olduğu belirtilebilir (Beasly, Carcello ve Hermanson, 2001: 64). Beasly vd. (2001) tarafından hazırlanan SEC uygulama eylemlerinde en önemli denetim eksiklikleri aşağıda Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4. SEC Uygulama Eylemlerinde En Önemli Denetim Eksiklikleri: 1987-1997

Sorun Alanı	Vakaların yüzdesi (sayısı)
1. Yeterli denetim kanıtının toplanması	80% (36)
2. Gereken mesleki özeni göstermek	71% (32)
3. Uygun düzeyde mesleki şüphecilik sergilemek	60% (27)
4. GAAP gerekliliklerini yorumlamak veya uygulamak	49% (22)
5. Denetim programlarının ve planlama görevinin tasarlanması (içsel risk sorunları, rutin olmayan işlemler)	44% (20)
6. Sorgulamayı kanıt olarak kullanmak (bu tekniğe çok fazla güvenilmesi)	40% (18)
7. Önemli yönetim tahminlerinin değerlendirilmesi ile ilgili yeterli kanıtın elde edilmesi (yeterli kanıtın toplanamaması)	36% (16)
8. Alacak hesaplarının teyit edilmesi	29% (13)
9. İlişkili tarafları tanımak	27% (12)
10. İç kontrollere güvenmek (çok fazla güvenmek / bilinen kontrol zayıflıklarına tepki vermemek)	24% (11)

Kaynak: Beasly vd., 2001

Tablo 4'te görüldüğü üzere, yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanması, gereken mesleki özenin gösterilmesi ve uygun düzeyde mesleki şüphecilik sergilenmesi konusundaki eksiklikler en genel denetim sorunlarını oluşturmaktadır. Söz konusu sorunlar için en iyi çözümün, uygun şekilde tasarlanmış bir kalite kontrol sisteminin geliştirilmesi olduğu belirtilebilir. Anılan sistem, denetim ekibinin tüm üyelerinde temel kabul edilebilir performans seviyesini sürdürmeye teşvik eden bir kültür oluşturabilir. Bu bağlamda tüm ekip, kamu çıkarının korunması ve güçlü sermaye piyasalarının sürdürülmesi amacıyla denetçinin rolünün önemine odaklanan mesleki şüphecilik tutumunu sürdürmeye teşvik edilmelidir (Beasly vd. 2001: 65).

Diğer yandan mesleki şüphecilik denetim standartlarının temel bir unsuru olarak görülmesine rağmen denetim görevini yerine getiren bireyin doğası gereği tanıdığı veya etkileşimde olduğu kişilere güven duyma meyillinde olabilmesinden dolayı uygulama boyutunda gerçekleştirilme zorluğunu korumaktadır (Arens vd.,

2021: 149). Bu bağlamda denetimde denetçi-denetlenen şirket açısından karşılıklı iletişimin olması güven artışına sebep olabileceğinden duyulan güvenin derecesine göre mesleki şüpheciliğin riske atabileceği, bazı şeylerin göz ardı edilebileceği ya da görülemeyeceği ifade edilebilir (Dalkılıç ve Oktay, 2011: 71). Yani denetçiler zaman içinde müşteri işletme yönetime karşı uygun olmayan bir güven veya itimat geliştirebilirler. Bazı durumlarda denetçiler, korumakla yükümlü oldukları bilgi kullanıcılarının çıkarlarını temsil etmek yerine, tanıdıkları kişilerle (yani yönetimle) olumsuz etkileşimlerden veya bunların sonuçlarından kaçınmaya yönelik bir baskı hissedebilirler (PCAOB, 2012: 7). Tabi bu noktada denetçi mesleki şüphecilik yaklaşımını uygularken denetlediği şirkette çalışmasına imkân sağlayacak biçimde müşteri işletme yönetimine de güven duyabilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus denetlenen şirketin yönetimi ve çalışanlarının, işletmenin faaliyet alanı ve organizasyonuyla ilgili daha fazla bilgiye sahip olduğundan yönetim tarafından yanlış beyan verilmesi ve gerçeklerin saptırılarak denetçiye sunulması riskiyle karşı karşıya kalınabileceğidir. Bu noktada güven ve mesleki şüphecilik dengesinin iyi oluşturulmasının önemli olduğu ifade edilebilir (Dalkılıç ve Oktay, 2011: 71-72). Ayrıca denetçiler bazen güvenecekleri, doğru ve dürüst olarak nitelendirebilecekleri müşterileri kabul etme eğiliminde olabilir (Arens vd., 2021: 149). Uygulamada mesleki şüphecilik tutumunun sürdürülmesinin zorluğu yapılan denetimlerde hile ve usulsüzlüklere rastlanılmasının nadir olabileceği ve denetçilerin bunu hiç deneyimlememiş olmalarından da kaynaklı olabilir. Dolayısıyla denetim şirketleri müşteri kabul aşamasında dürüst olmadığını düşündükleri müşterilerin denetimini kabul etmeyecek ya da bilmeden kabul etseler dahi dürüst olmadıklarını fark ettiklerinde denetim görevini sonlandıracaktır (Güredin, 2014: 140-141). Denetçinin, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüst olduklarına dair bir inancı olsa bile, bu durum onu mesleki şüpheciliğini sürdürme ihtiyacından kurtarmaz. Bu bağlamda makul güvence elde ederken ikna edici olmayan denetim kanıtlarıyla tatmin olmamalıdır (AUASB, 2012: 2). O halde denetçi yönetimin dürüstlüğü konusunda deneyimini göz ardı ederek hile ve usulsüzlüklerin her denetimde olabileceğini düşünmeli, tespit edilen önemli yanlışlılarda dikkatli davranmalı, durumu hafife almamalı ve gerek görülüyorsa ek kanıtlar toplamalıdır. Örneğin; cari yıl satışı olarak kaydedilen

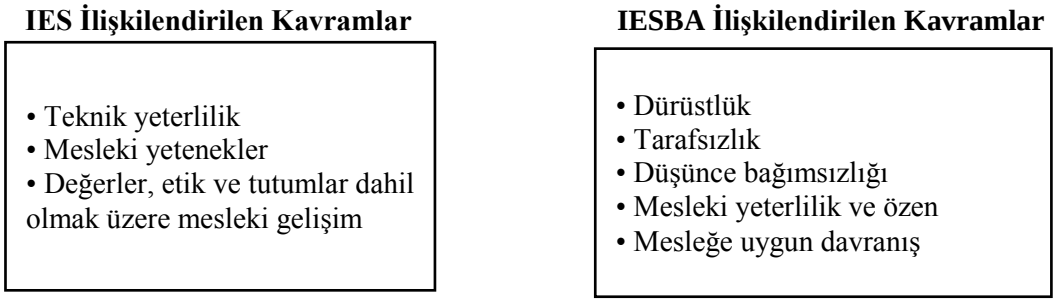
işlemin gelecek döneme ait olduğunun tespit edilmesi durumunda onun sadece bir hata olarak kabul edilmesi düşünülmemelidir. Hatanın nedenleri araştırılmalı, kasıt olup olmadığına bakılmalı ve benzer durumların olabilirliği incelenmelidir (Güredin, 2014: 141).

Şüpheci bir düşünce yapısını benimsemek ve onu uygulamak, her denetçi için kişisel ve mesleki bir sorumluluk olması yanı sıra kişisel özellikler, denetçinin yeterlilikleri (bilgi, beceri gibi), çevresel faktörler (iş çevresi, yasalar, yönetmelikler vb.) eğitim ve deneyimin mesleki şüpheciliğin uygulanmasını etkileyebileceği belirtilebilir (IAASB, 2015: 14). Denetimin kalitesini eğitim, deneyim, kişilik özellikleri, tetikte olma ve sorgulama bileşenlerinden oluşan bir mesleki şüphecilik düzeyinin belirlediği ileri sürülebilir (AUASB, 2012: 3). Örneğin, meraklı bir araştırmacı olmak; bireyin strese, zaman baskısına veya çatışmaya tepki verebilir nitelikte mesleki şüpheciliğin doğru şekilde uygulanmasında rol oynar. Bu faktörler göz önüne alındığında, mesleki şüphecilik uygulamasının nasıl geliştirebileceği konusunda farkındalığı artırabilecek ve daha fazla rehberlik sağlayabilecek standartlara ihtiyaç olduğu ileri sürülebilir. Gelinen bu noktada mesleki şüphecilikle alakalı tüm paydaşların, şüpheci bir düşünce yapısı geliştirmeye yardımcı olmada rolünün olduğu iddia edilebilir (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], International Ethics Standards Board for Accountants [IESBA] ve International Accounting Education Standards Board [IAESB], 2017: 4-5). Bu bağlamda mesleki şüpheciliği doğrudan etkileyebilecek paydaşlar aşağıdaki gibi örneklendirilebilir (IAASB, 2015: 14):

- Şirketler
- Standart düzenleyiciler ve denetim gözetim organları
- Muhasebe meslek kuruluşları
- Eğitim kurumları
- Denetim komiteleri dâhil üst yönetimden sorumlu olanlar
- Yönetim veya finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar

Mesleki şüphecilik konusu, IAASB'ın standartlarında ele alınmakla birlikte ayrıca Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu'nun (International Accounting Education Standards Board- IAESB) yayımladığı Uluslararası Eğitim Standartları'nda (International Education Standard-IES) ve Muhasebeciler için

Uluslararası Etik Standartları Kurulu'nun (International Ethics Standards Board for Accountants-IESBA) yayınlarında da yer almaktadır. Aşağıdaki Şekil 7'de IES ve IESBA'larda yer alan mesleki şüphecilikle ilişkilendirilen kavramlar gösterilmektedir (IAASB, 2015: 13).



Şekil 7. IES ve IESBA'da Yer Alan ve Mesleki Şüphecilikle İlişkilendirilen Kavramlar

Kaynak: IAASB, 2015

Şekil 7'de görüldüğü üzere, IES teknik yeterlilik, mesleki yetenekler ve mesleki gelişim kavramlarını mesleki şüphecilik yaklaşımıyla ilişkilendirilirken; IESBA dürüstlük, tarafsızlık, düşünce bağımsızlığı, mesleki yeterlilik ve özen ile mesleğe uygun davranış kavramlarını mesleki şüphecilikle ilişkilendirmiştir.

Öte yandan mesleki şüphecilik kavramının ilişkili olduğu birçok kavram olup bunlardan biri de mesleki muhakeme kavramıdır. Mesleki şüphecilik ve mesleki muhakeme kavramları birbiriyle yakından ilişkili olup birlikte denetim kalitesinin anahtar girdileri olarak kabul edilebilir (IAASB, 2015: 13; IAASB, 2012: 4). Mesleki şüpheciliğin mesleki muhakemenin uygulanılmasında kaçınılmaz bir unsur olduğundan hareketle mesleki şüpheciliğin denetçinin muhakemesini ve eylemlerini etkileyebileceği ifade edilebilir (AUASB, 2012: 2; Ciołek, 2017: 38). Bir başka ifadeyle mesleki şüphecilik, denetçinin mesleki muhakemesini uygun bir biçimde kullanmasını kolaylaştırdığı gibi mesleki şüpheciliğin uygulanması da mesleki muhakeme gerektirir. Mesleki şüphecilik bir tutum olarak denetçilerin eylemlerinin temelini oluşturan mesleki muhakemelerde bulunur. Mesleki muhakemenin ve eylemlerin belgelendirilmesi (dokümantasyonu), mesleki şüpheciliğin uygulandığına dair kanıt sağlayabilir (IAASB, 2015: 13). Denetim ekibinin kalite değerlendirmelerinin, denetçinin mesleki şüpheciliği konusunda kanıt sağlayabilmesinin yanı sıra mesleki şüpheciliğin yeterli biçimde uygulandığının belgelerle açıkça gösterilmesine de kanıt sağlayabilir. Bu bağlamda

denetim belgelerinde açıkça gösterilmesi gereken durumlara ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir (AUASB, 2012: 4):

- Denetim ekibi arasındaki görüşmeler
- Finansal tabloların hile veya hata nedeniyle önemli yanlış beyana işaret eden önemli kararlar, müşteri ve düzenleyici (ler) ile yapılan hile veya hatalarla ilgili iletişimler
- Yasalara uyulmadığının tespit edilmesi veya şüphelenilmesi ile müşteri ve düzenleyicilerle görüşmeler
- Denetçinin muhasebe tahminlerine ilişkin vardığı sonuçların ve olası yönetim taraflılığına ilişkin göstergeler
- Denetçinin önemli bir konuyla ilgili olarak belirlediği tutarsızlıklar
- Uzman kullanımı
- Müşteri yönetimi ve çalışanları ile iletişim

Her ne kadar yukarıda sıralanan durumlar denetim belgelerinde açıkça gösterilse de denetçinin "düşüncesi" zihinsel bir olgu olduğundan, denetim boyunca mesleki şüpheciliğin nasıl uygulandığını tam olarak anlamanın ve onu belgelendirebilmenin zor olduğu belirtilebilir (AUASB, 2012: 4-5; Leung, 2017: 6). Mesleki şüpheciliğin çalışma kâğıtlarında açık bir şekilde kanıtlanabilmesi için denetimdeki çalışma kâğıtlarının geliştirilmesi düşünülmelidir (AUASB, 2012: 5). Bu noktada denetçinin yönetimin söylemlerini sorgularken hangi soruları sorduğu, önemli konular ve kilit denetim konuları[3] hakkında yönetimle yapılan görüşmeler, yönetimin denetçinin sorgulamalarına verdiği yanıtları desteklemek için uygulanan belirli prosedürler, denetim kanıtlarının uygunluğu ve yeterliliği hakkındaki değerlendirmeler, sorunların nasıl ele alındığı, denetçinin neden yönetimin görüşlerine katıldığı veya alternatif görüşlerin değerlendirilip değerlendirilmediği ve ulaşılan sonucun gerekçesi gibi durumları kanıtlayan belgelerin sağlaması gerektiği ifade edilebilir (Leung, 2017: 6).

Denetçinin mesleki şüpheciliği çeşitli faktörlerden etkilenebilirken sergilenen yeterli bir mesleki şüphecilik tutumu da denetime önemli bir katkı

[3] Kilit denetim konuları: Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olup üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilmektedir (BDS 701, paragraf 8).

sunarak belirli amaçlara ulaşılmasını olanaklı kılabilir. Yani denetçinin mesleki şüpheciliğinin hem denetim görevini doğru bir biçimde yerine getirmesine hem de denetlenen şirketin eksikliklerini ortaya çıkarmasına yardımcı olduğu ifade edilebilir. Bu bağlamda mesleki şüphecilik yaklaşımının denetlenen şirketin kendi içindeki eksikliklerini ve zaaflarını görmesine imkân tanıdığı belirtilebilir. Ayrıca denetlenen şirketin sürekliliğini görmesini de sağlayarak şirketin gerekli tedbirler almasına ya da düzenlemeler yapmasına yönelik fırsatlar sunabilmektedir. Kısacası mesleki şüphecilik olmazsa denetimin bir yanının eksik kalabileceği ve kaliteli bir denetime ulaşılamayacağı ifade edilebilir. Dolayısıyla denetime mesleki şüphecilikle yaklaşılması hata ya da hilenin ortaya çıkarılmasını veya önlenmesini ile finansal tabloların doğru sunulmasını sağlayarak bilgi kullanıcılarına yararlı, gerçek bilginin sunulmasına imkân tanıyacaktır. Bu bağlamda uygun bir mesleki şüphecilikle yaklaşılmamasının sunulan finansal bilgiden yararlanacak olan bilgi kullanıcılarının elde ettikleri doğru olmayan veya güven duyulmayan bilgiler doğrultusunda işletmelere yatırım yapmasına ya da yapmamasına yol açacağı ifade edilebilir. Yaşanılacak bu durumun işletmenin hayatını olumsuz yönde etkileyeceği belirtilebilir. Aslında bağımsız denetimde birçok unsur birbirine bağlı bir zincir biçiminde dolaylı ya da doğrudan birbirini etkilemektedir. O halde mesleki şüpheciliğin uygun, dengeli ve yeterli düzeyde uygulanmasının, geliştirilmesinin, denetimdeki yerinin ne kadar önemli olduğunun vurgulanmasının ve farkındalığın arttırılmasının önemli olduğu ifade edilebilir.

Diğer yandan Bağımsız Denetim Standartları ve Kalite Kontrol Standardı 1, mesleki şüpheciliğin geliştirilebilmesi için hem şirket hem de denetim ekibi düzeyinde bir çerçeve oluşturmaya yardımcı olmak için tasarlanmış gereksinimleri ve rehberliği içermektedir (Azgın, 2018: 34; IAASB, 2012: 5). Bu bağlamda mesleki şüpheciliğin uygun bir biçimde yansıtılmasının sağlanması veya geliştirilmesi için çeşitli adımlar atılabilir. Dolayısıyla mesleki şüpheciliğin uygulanmasını geliştiren değerlendirmeler yapmak, terfi ve tazminat süreçlerini uygulamak ve sürdürmek, denetim ekiplerine gerekli yetkinliklere sahip personel atamak, özellikle önemli muhakemelerin olduğu alanlarda uygun denetim belgelerini sağlamak için politika ve prosedürler oluşturmak, kalite kontrol sistemini uygun şekilde izlemek ve denetim ekiplerinin mesleki şüpheciliği

uygulamada eksikliği olabilecek durumlara yönelik gerekli düzeltici önlemler almak önemlidir (PCAOB, 2012: 2).

Mesleki şüpheciliğin bilgi düzeyi ve deneyimle birleşerek hata/hilelerin ortaya çıkarılmasında önem arz ettiği ileri sürülebilir. Bu bağlamda hata/hile olmayan denetim süreci ile kazanılan deneyimler değil de özellikle hata/hile ortaya çıkaran durumlar ile karşılaşıldıkça kazanılan deneyimin denetçinin yeteneğine katkı sunduğu ifade edilebilir. O halde denetçilere ve denetçi adaylarına mesleki şüphecilikle hata/hile denetimini bağdaştırmaya yönelik eğitimler verilmesinin yarar sağlayacağı belirtilebilir (Dalkılıç ve Oktay, 2011: 75-76). Ayrıca eğitim, eleştirel düşünme becerilerinin geliştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Eleştirel düşünme becerileri, öğrenme ortamında vaka çalışmaları veya problem çözme senaryoları kullanılarak verilerin ve kaynakların derinlemesine sorgulanmasını ve değerlendirilmesini sağlayarak geliştirilebilir. Dolayısıyla öğrenme ortamındaki bu tür faaliyetler, eleştirel düşünme becerilerinin geliştirilmesine yardımcı olabilecektir (IAESB, 2018: 3).

Yukarıda açıklamalar ışığında Glover ve Prawitt (2013) tarafından yapılan bir çalışmada mesleki şüpheciliğin uygulanmasını tehdit ve teşvik eden, geliştiren faktörlere yönelik öneriler sunulmuştur. Bu öneriler aşağıda Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. Mesleki Şüpheciliğin Uygulanmasını Tehdit ve Teşvik Eden, Geliştiren Faktörler

	Tehdit Eden Faktörler	**Teşvik Eden Faktörler**	**Geliştiren Faktörler**
Bireysel düzeyde	-Yargı tuzağı ve önyargı, bilgi ve uzmanlaşma eksiliği -Zaman baskısı, kalıtsal tercihler ve beklentiler -Denetçinin karakteri, kişisel ve kültürel özellikler -Mesleki şüpheciliği desteklemeyen teşvikler ile performans ve ücret ölçütleri	-Mesleki lisanslama ve sürekli eğitim gereklilikleri -Çalışmaların denetlenmesi, kontrolü, gözden geçirilmesi ve performansı denetleme -Olasılıkları içeren etkili planlama ve denetim programları -Yüksek kaliteli çalışmalar için bireyleri ödüllendiren performans ölçütleri -İşe alımların sıkı bir şekilde olması -Etkili sorumlu denetçi/yönetici ve liderlik -Temel yetkinlikler, mesleki muhakeme ve diğer konularda eğitim	-Muhakeme sürecinin iyi uygulanması -Sorunların önleyici çerçevesinin belirlenmesi -Bireysel düzeyde performans değerlendirme ve teşviklerin ayarlanması

Tablo 5. (Devam) Mesleki Şüpheciliğin Uygulanmasını Tehdit ve Teşvik Eden, Geliştiren Faktörler

Denetim ekibi düzeyinde	-Çıkar çatışması oluşturan iş geliştirme amaçları ve müşteri hizmetleri -Yetersiz zaman yönetimi, sınırlı kaynaklar, uzmanların etkin olmayan bir biçimde çalıştırılması -Yanlış uygulamalar -Mesleki şüpheciliği yeterince vurgulamayan yönetimin ve ortakların tercihleri -Stajyerlik (çıraklık) modeli -Müşterinin özellikleri (yönetim yapısı) -Denetim görevinde bulunmaya bağlı yatkınlık -İşlevsiz grup karar eğilimlerinden kaynaklanan olası önyargı	-Ekip liderinin katılımıyla planlama -Sektör ve müşteri deneyimi -Hileye ilişkin beyin fırtınası toplantıları -İç kalite performansını değerlendirme programları -Üste danışma gereklilikleri -Denetim dışı belirli hizmetlerin sağlanmasına ve bu hizmetlere dayalı ücretlere ilişkin sınırlamaları içeren politikalar -Etik ve uyumluluk konusunda destek hatları -Rotasyon gereksinimleri -Görev kalite kontrol incelemesi ve dış denetim programları	-Uygun denetim ekibinin oluşturulması, -Stajyerlik modelinin sınırlarını yönetmek -Grup düşüncesi eğilimlerinden kaçınmak için grup kararlarını yapılandırmak -İç denetim ve inceleme süreçleri ile iş başında eğitimde şüphecilik üzerine odaklanma
Şirket düzeyinde	-Denetim ücretini ödeyenden kaynaklanan çıkar çatışmaları -Denetime ayrılan kaynak yetersizliği ya da özellikle denetim ücretlerine dayalı rekabet -Ofis veya bölgesel performans ölçüleri ve sonuçlarının oluşturduğu teşvikler -Yerel ofisin büyük müşteri üzerinde bağımlılığı -Denetim dışı hizmetlerin niteliği veya kapsamı -İlgili denetim risklerine tam olarak uymayan kontrol odağı -Gözetim rolünü anlamayan ya da yönetim ile çok yakın olan denetim komiteleri	-Mesleki şüpheciliği ve yüksek kaliteli denetimi teşvik eden üstü yönetim -Denetim dışı hizmetlerinin sunulmasının yasaklanmasını içeren bağımsızlık gereksinimleri -Lisanslama sınavları, deneyim ve sürekli eğitim gereklilikleri -Profesyonel muhasebe ve denetim standartları -Denetim metodolojisi ve beyanları arasındaki bağlantıyı içeren denetim metodolojisi, modeller, araçlar ve politikalar -Bağımsızlık politikaları, kontrol politikaları ve prosedürleri -Bağımsız düzenleyici gözetim ve denetim ile denetim sonuçlarının uygun biçimde kamuya açık raporlanması -Üste danışma gereklilikleri -Dava tehdidi, yaptırım, para cezası -Kalite kontrol ve değerlendirmeleri ile bağımsızlık standartları -Denetim komitesi ve denetçilerle gerekli iletişim ile denetim komitesinin denetim dışı hizmetlerini onaylaması	-Şirket yönetiminin yönetim tarzı ve danışma kültürü -Muhakeme sürecini geliştirilmesi ve desteklenmesi -Mesleki şüpheciliğin temelini oluşturan muhakeme sürecinde eğitim -Mesleki şüpheciliğin gelişmesini sağlayan temel ve uzmanlaşmış bilginin yanı sıra mesleki muhakeme eğitimi -Mesleki şüpheciliğin uygulanmasını geliştirmek için araçlar, örnekler ve teknoloji kullanımı

Kaynak: Glover ve Prawitt'den (2013) uyarlanmıştır.

Tablo 5'te görüldüğü üzere, mesleki şüpheciliği tehdit, teşvik eden ve geliştiren faktörler bireysel, denetim ekibi ve şirket düzeyinde açıklanabilmektedir. Bu bağlamda mesleki şüpheciliği tehdit eden faktörler mesleki şüpheciliği olumsuz

etkileyen veya azaltan; teşvik eden faktörleri ise mesleki şüpheciliği olumlu etkileyen veya artıran faktörler olarak değerlendirilebilir.

2.2.2. Denetimde Mesleki Şüphecilik Özellikleri

Mesleki şüphecilik özellikleri Hurtt tarafından hazırlanan mesleki şüpheciliği ölçmeye yönelik bir ölçek geliştirme çalışmasında belirlenmiştir. Söz konusu çalışmada denetim, psikoloji, felsefe, tüketici davranışları ve diğer literatür özellikleri de dikkate alınarak mesleki şüphecilik anlayışının genişletilmesi amaçlanmıştır. Buna göre mesleki şüpheciliğin sorgulayıcı akıl, kararın ertelenmesi, bilgiyi arama, bireylerarası anlayış, özgüven ve bağımsızlık olmak üzere altı özellikten oluştuğu ileri sürülmüştür (Hurtt, 2010: 151-155). Genel olarak sorgulayıcı akıl, kararın ertelenmesi ve bilgiyi arama, denetim standartlarında ve ilgili disiplinlerarası literatürde belirtildiği üzere mesleki şüpheciliğin önemli özellikleridir. Bu özellikler denetçilerin, yargılamadan veya karar vermeden önce yeterli miktarda ikna edici denetim kanıtı toplama, işleme, değerlendirme ve eleştirel bir tavrı sürdürme eğilimini yansıtmaktadır (Yankova, 2015: 134). Mesleki şüpheciliğin ilk üç özelliği olan sorgulayıcı akıl, kararın ertelenmesi ve bilgiyi arama özellikleri bir denetçinin kanıtları inceleme biçimiyle ilgilidir. Bu üç özellik denetçide bir karar vermeden önce yeterli kanıt arama ve kanıtı tam olarak inceleme isteğini gösterir. Mesleki şüpheciliği sergileyen bir denetçi, karar vermek için beklemeye isteklidir ve SAS (Denetim Standartlarına İlişkin Beyan-Statements on Auditing Standards) No. 1'de belirtildiği gibi ikna edici kanıtlardan daha azıyla tatmin olmamalıdır (Hurtt, 2010: 152). Yani sorgulayıcı akıl, kararın ertelenmesi ve bilgiyi arama bir denetçinin denetim kanıtlarını işleme ve değerlendirme biçimine odaklanmayı gerektirir (Yankova, 2015: 134). Dördüncü özellik olan bireylerarası anlayış, kanıtın değerlendirilmesinde bireylerarası ilişkilerde beşeri yönü de dikkate alma ihtiyacını tanımlamaktadır. SAS No. 99'da belirtildiği gibi denetçi, hileyi uygulama fırsatları, hileyi işlemek için teşvik/baskıları, fırsatları veya hileli eylemi doğrulayan tutum/düşünceleri gösteren olayları veya koşulları belirleyebilir. Son iki özellik olan özgüven ve bağımsızlık, bireyin elde edilen bilgilere göre hareket etme yeteneğini ele alır (Hurtt, 2010: 152). Aşağıda söz konusu mesleki şüphecilik özellikleri aşağıda kısaca açıklanmıştır (Hurtt, 2010: 152-155):

2.2.2.1. Sorgulayıcı Akıl

Sorgulayıcı akıl mesleki şüpheciliğin bir yönünü oluşturmaktadır (Hurtt, 2010: 152). BDS 200'e göre, denetçilerin denetim kanıtlarının doğruluğuna ilişkin sorgulamalar yapmaları, denetim kanıtlarını eleştirel olarak değerlendirmeleri gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca standartta sorgulayıcılığı sürdürmek için denetçilerin yönetim beyanlarının veya belgelerin güvenilirliği hususunda çelişki veya şüphe uyandıran denetim kanıtlarına karşı dikkatli olması gerektiği de ifade edilmektedir. BDS 240'a göre ise hilenin özellikleri sebebiyle hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesinde mesleki şüpheciliğin önemli olduğu vurgulanmıştır. Bu bağlamda denetçilerin elde edilen bilgi ve kanıtlarının hile kaynaklı önemli yanlışlığa işaret edip etmediği hususunda sorgulayıcı ve şüpheci bir tutum sergilemeleri beklenmektedir. Dolayısıyla sorgulayıcı akıl, denetim standartlarında gerekli kılınan, araştırmalarla desteklenen ve denetçinin performansını geliştiren mesleki şüpheciliğin bir özelliği olarak ifade edilebilir (Hussin ve Iskandar, 2013: 13). Ayrıca sorgulayıcı akıl kanıt değerlendirme süreciyle ilgili olup denetim kanıtlarının açıklığa kavuşturulmasının veya doğrulanmasının ne ölçüde araştırıldığını ifade etmektedir (Nickell, 2012: 20).

2.2.2.2. Kararı (Yargıyı) Erteleme

Kararı erteleme, kanıt yeterince açıklığa kavuşturulana ya da doğrulanana kadar kararı erteleme/askıya alma eğilimini ifade eder. Şüpheci bir denetçiden kanıtların yeterince ikna edici olduğunu düşününceye kadar denetim kanıtı toplamayı sürdürmesi ve kanıtları objektif bir biçimde değerlendirmeye devam etmesi beklenmektedir (Nickell, 2012: 20). Bir diğer ifadeyle bir sonuca dayandırılabilecek uygun kanıt bulunana kadar kararın alıkonulması veya verilmemesi özelliğidir. Bu durum, denetim boyunca kanıt toplanmasını ve toplanan kanıtların objektif olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirten standartlarla da desteklenmektedir. Dolayısıyla şüpheci bireyin karara varmaya istekli olduğu, ancak bunu yapmasının yavaş olduğu ve bu kararı ertelemesinin bir sonraki özellik olan bilgi arayışını da motive ettiği belirtilebilir (Hurtt, 2010: 153). Özetle bu özellik, iddiaları veya beyanları doğrulamak ya da çürütmek için uygun miktarda denetim kanıtı buluna kadar karar ve sonuca ulaşılmasını ertelemeyi içermektedir (Yankova, 2015: 132).

2.2.2.3. Bilgiyi Arama

Bir bireyin şüpheciliği yalnızca şüphe sahibi olmakla, kritik sorgulamalar yapmakla ve yeterli kanıt elde edilene kadar kararı ertelemekle sınırlı değildir. Bu özelliklerin ötesinde, bilgiyi arama da şüpheciliğin önemli bir yönüdür (Yankova, 2015: 134). Şüpheci bir denetçi sadece şüpheden dolayı denetim kanıtlarını sorgulamaz aynı zamanda bilmek ve anlamak için de sorgular. Bu yüzden bilgiyi arama, merak etme anlamına da gelmektedir (Nickell, 2012: 20). Bilgiyi arama denetçinin merakını veya araştırma isteğini belirtmektedir. Bilgiyi aramadaki amaç belirsizlikleri azaltmak için ek bilgi elde etmektir. Uluslararası denetim standartlarında özellikle hileden kaynaklanan önemli yanlışlıkların bulunma riski olduğunda, amacına uygun bilgiye sahip olmanın önemi vurgulanmıştır. Bu bağlamda yüksek hile riski olması durumunda, daha güvenilir bilgi elde etmek için denetim prosedürleri çeşitlendirilmeli ve geliştirilmelidir (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4). Bir özellik olarak bilgiyi aramak, sorgulayıcı akıl özelliğinden farklıdır. Çünkü sorgulayıcı akıl güvensizlik, inanmama veya şüphe hissi içerirken, bilgiyi arama da daha çok genel bir merak, soru sormak veya ilgi duygusu mevcuttur (Hurtt, 2010: 153-154; Yankova, 2015: 134).

2.2.2.4. Bireylerarası Anlayış

Bireylerarası anlayış, kanıt sunan kişilerin motivasyonunu ve dürüstlüğünü anlama ile ilgili olan bir özelliktir. Bireylerin motivasyonları ve algıları yanlış, önyargılı veya yanıltıcı bilgi vermelerine yol açabilir. Bireyler anlaşılmadıklarında sunulan bilgilerde önyargı ihtimalinin ve ne zaman kasıtlı olarak yanıltıcı bilgi verildiğinin tespit edilmesinin zor olduğu belirtilebilir (Hurtt, 2010: 154). Bir başka ifadeyle bireylerarası anlayış bireyin davranışını yönlendiren nedenlerinin veya motivasyonlarının nasıl anlaşıldığının göstergesidir. Bireylerarası anlayış, denetçilerin müşterinin eylemlerinden ve davranışlarından şüphe duymasını gerektiren özelliktir (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4). Yani mesleki şüpheciliğin söz konusu olan ilk üç özelliğinin tamamlayıcısı olan bireylerarası anlayışın, kanıtları sunan kaynağın motivasyonu, dürüstlüğü ve doğruluğu bakımından değerlendirmesiyle ilgili olduğu belirtilebilir (Nickell, 2012: 20-21).

2.2.2.5. Bağımsızlık

Denetçinin denetlenen işletmeden bağımsız olması kamu yararını ilgilendirdiğinden, Etik Kurallar tarafından zorunlu kılınmıştır. Denetçinin işletmeden bağımsız olması, herhangi bir etki altında kalmadan görüş oluşturabilmesini temin etmektedir. Dolayısıyla bağımsızlık, denetçinin dürüst davranabilmesini, tarafsız olmasını ve mesleki şüpheciliğini sürdürmesini sağlar (BDS 200, paragraf A18). Denetçinin belli bir varsayımı kabul etmesi için gerekli olan denetim kanıt düzeyine kendisinin karar vermesi bağımsızlık özelliğini belirtmektedir. Bu bağlamda şüpheci denetçi, iddiaların doğruluğuna kendisi karar verir ve başkalarının görüşlerinden veya ikna girişimlerinden kolayca etkilenmez (Hurtt, 2010: 154- 155). Bağımsızlık şüphecilik için kritik bir özellik olmakla birlikte görüşlerin gereksiz yere etkilenmesine izin verilmemesi ve bireyin eylemlerini kendisinin yürütebilmesi yeteneğini içermektedir (Yankova, 2015: 136). Kısacası denetçinin denetim ile ilgili kararları vermeden önce kanıt olarak sunulan bilgilerin yeterliliğine kendisinin karar verebilme yeteneğini ifade ettiği belirtilebilir (Dimitrova ve Sorova, 2016: 5).

2.2.2.6. Özgüven

Şüphecilik aynı zamanda belirli bir düzeyde özgüvenli olmayı gerektirir. Psikoloji araştırmalarında özgüven, kişinin kendi yeteneklerine olan inancı ve kendine olan özsaygısı olarak tanımlanmaktadır. Özgüven, bir denetçinin ikna girişimlerine direnmesine, varsayımlara veya sonuçlara itiraz etmesine olanak sağlamaktadır. Şüpheciliğin, denetim boyunca sorulan soruları cevaplamak, şüpheleri gidermek veya yeterli kanıt elde etmek üzere harekete geçmek için gerekli olan bir düzeyde özgüven gerektirdiği ifade edilebilir (Hurtt, 2010: 155). Bu özelliğe sahip olan denetçiler denetim performansını etkili bir şekilde gerçekleştirme ve kendi kararlarını verme konusunda kendilerinden daha fazla emindir. Kendine güvenen denetçiler çalışmalarından emin bir şekilde kendilerini başkalarının baskısına karşı savunabilirler (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4; Hussin ve Iskandar, 2013: 14). Sonuç olarak, özgüven şüpheci bir denetçinin temel bir özelliği olarak görülebilir. Çünkü söz konusu bu özellik eleştirel bir zihniyetin sürdürülmesini, müşteriden elde edilen kanıtların ve iddiaların tartışılmasını sağlar. Yeterli düzeyde özgüvenin olmaması, denetçinin müşterinin iddiasını hemen kabul

etmesine, şüpheleri veya cevaplanmamış soruları görmezden gelmesine yol açabilir. Bu da denetimin etkinliğini riske atabilir. Dolayısıyla, denetim standartlarında açıkça belirtilmemesine rağmen özgüven denetimde özellikle mesleki şüphecilik bağlamında önemli bir özellik olarak belirtilebilir (Yankova, 2015: 137-138).

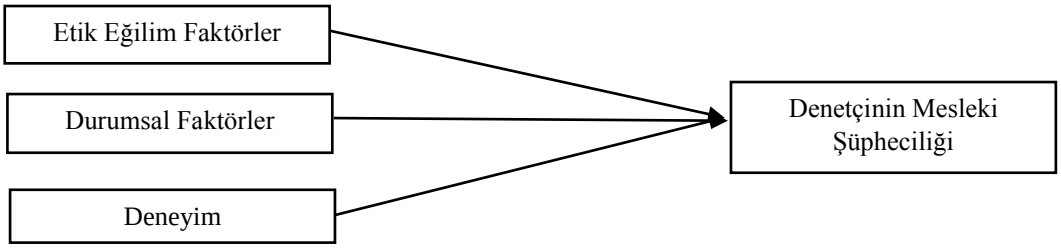
Yukarıda açıklanan mesleki şüphecilik özelliklerinden bağımsızlık ve özgüven, doğası gereği daha genel özellikler olup şüpheci bir düşüncenin temelini oluşturan ve bir denetçinin sahip olması gereken başlıca özellikleri yansıttığı ifade edilebilir (Yankova, 2015: 136).

2.2.3. Denetimde Mesleki Şüphecilikle İlişkilendiren Modeller, Unsurlar ve Uygulamalar

Literatür incelendiğinde denetimde mesleki şüphecilik ilişkisini göstermeye yönelik çeşitli modellerin, unsurların ve uygulamaların geliştirildiği görülmektedir. Bunlara Shaub ve Lawrence (1996) tarafından geliştirilen denetçinin mesleki şüphecilik modeli; Nelson'un (2009) denetim performansında mesleki şüpheciliğin belirleyicileri modeli; Hurtt'un (2010) şüphecilik özelliklerinin ve durumsal değişkenlerin denetçinin düşünce yapısını nasıl etkilediğini ve bu düşünce yapısının şüpheci davranışlara nasıl tesir ettiğini modelleyen mesleki şüphecilik çerçevesi; Nolder'ın (2012) Nelson'un (2009) denetim performansında mesleki şüpheciliğin belirleyicileri modelinden yararlanarak ilgili modele tutum teorisini dâhil ettiği denetim performansında mesleki şüpheciliğin belirleyicileri modeli; Glover ve Prawitt'in (2013) mesleki şüphecilik uygulaması; Carpanter ve Reimers'ın (2013) mesleki şüphecilik modeli; Hurtt, Brown-Liburd, Earley ve Krishnamoorthy'nin (2013) denetçi, kanıt, müşteri ve dış çevre özelliklerinin öncül olarak kullanıldığı şüpheci yargı ve şüpheci eylemin öncüllerine ve çıktılarına ilişkin modeli; Nach'ın (2014) şüphecilerin özelliklerini ve davranışlarını belirten mesleki şüphecilik modeli ve Abičić'ın (2014) mesleki şüphecilik modeli örnek gösterilebilir. Mesleki şüphecilikle ilgili söz konusu model, unsur ve uygulamalardan bazıları aşağıda açıklanmıştır.

2.2.3.1. Shaub ve Lawrence'nin Denetçinin Mesleki Şüphecilik Modeli

Shaub ve Lawrence (1996) tarafından Kee and Knox'un (1970) çalışmasından esinlenerek geliştirilen denetçinin mesleki şüphecilik modeli aşağıda Şekil 8'de gösterilmiştir.



Şekil 8. Denetçinin Mesleki Şüphecilik Modeli

Kaynak: Shaub ve Lawrence, 1996

Şekil 8'de görüldüğü üzere, denetçinin mesleki şüpheciliği etik eğilim faktörler, durumsal faktörler ve deneyim olmak üzere üç unsurdan oluşmaktadır. Söz konusu unsurlardan etik eğilim faktörlerini; etiksel yönelim, mesleki etik kaygısı ve etik düşünce; durumsal faktörleri ise usulsüzlüklerin oluşmasına fırsat tanıyan olasılıklar, usulsüzlüğü yönlendirici güdüleyiciler, usulsüzlüklerin ortaya çıkmasına izin veren tutum ve mesleki şüphecilik üzerinde cinsiyet etkisi oluşturmaktadır. Anılan unsurlar aşağıda kısaca açıklanmıştır (Shaub ve Lawrence, 1996: 126-131):

Etik Eğilim Faktörleri: Bir denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetçinin etik eğilimlerinin bir işlevi olması beklenmektedir. Bu faktörleri incelemek için etik eğilimle ilgili etiksel yönelim, mesleki etik kaygısı ve etik düşünce olmak üzere üç kavram kullanılmaktadır (Shaub ve Lawrence, 1996: 126-129):

Etiksel yönelim: Bireyin kültürel çevresinden ve deneyimlerinden kaynaklanan yönelimi ile etik ikilemleri çözmek için kullanılan ve etik sorunlarla karşılaşıldığında bireyin benimsediği görüşü ifade etmektedir.

Mesleki etik kaygısı: Denetçilerin mesleki anlamdaki etik kaygısını ifade etmektedir. Bu bağlamda denetçilerin kaygıları, mesleki davranış kuralları tarafından yönlendirilebilir.

Etik düşünce: Belirli bir durumda hangi hareket planının etik veya ahlaki açıdan uygun olduğuna karar vermek için birey tarafından kullanılan karar süreçlerini ifade etmektedir.

Durumsal Faktörler: Bu faktörler bir usulsüzlük veya hile riskini gösteren etkenler olarak ifade edilebilir. Bu bağlamda usulsüzlük veya hile riski usulsüzlüklerin oluşmasına fırsat tanıyan olasılıklar, usulsüzlüğü yönlendiren güdüleyiciler, usulsüzlüklerin ortaya çıkmasına izin veren tutum ve mesleki şüphecilik üzerinde cinsiyet etkisi olarak ifade edilebilen dört durumsal faktörün bir fonksiyonu olarak belirtilebilir. Anılan faktörler aşağıda açıklanmıştır (Shaub ve Lawrence, 1996: 129-131):

Usulsüzlüklerin oluşmasına fırsat tanıyan olasılıklar: Bu tür olasılıkların varlığı beş farklı durumda incelenebilir. Birinci durum, ilişkili taraf işlemlerinin etkisinin incelenmesidir. Söz konusu ilişkiler gizli anlaşmalara ve düzensiz işlevlerin gerçekleşmesine fırsat sağlayabilir. Dolayısıyla denetçilerin ilişkili taraf işlemleriyle karşılaştığında şüpheciliklerinin artırması beklenmektedir. İkinci durum, denetçi-müşteri işletme arasındaki ilişkinin yakınlığını içerir. Üçüncü durum, müşterinin yönlendirici bir kaynak olarak önemli olması durumudur. Dördüncü durum, ücret konusuyla ilişkili olarak özellikle büyük müşterinin işletme üzerinde potansiyel güce sahip olabilirliğidir. Beşinci durum, kısa zamanlı denetçi müşteri ilişkisini içermektedir. Yani müşteri işletmede bir denetim geçmişinin bulunmamasıdır. Anılan durumda denetçinin müşterinin dürüstlüğünü yargılamak için daha az bilgisi vardır. Denetçinin müşteri işletmeye karşı olan yabancılığı müşterinin usulsüzlükleri veya hileli durumları gizlemesine fırsat verebilir. Dolayısıyla bu nedenle yeni müşterilerle iş yaparken denetçinin şüpheciliğinin artması beklenmektedir. Özetle yukarıda belirtilen durumların denetçinin bağımsızlığına yönelik tehditler oluşturduğu ifade edilebilir. Denetçi bağımsızlığının sağlanması ve bunun sürdürülmesi için söz konusu bu durumlarda denetçinin şüpheciliğinin artırması beklenmektedir.

Usulsüzlüğü yönlendiren güdüleyiciler: Bu güdüleyiciler müşterinin (işveren) veya çalışanın kişisel yararları olabilir. Usulsüzlük yapmaya yönlendirici bir güdüleyicinin varlığının ve müşterinin başarısız kararlarının sonucu olarak finansal sıkıntı içinde olduğu bir durumda denetçinin şüpheciliğine dikkat edilmesi gerekmektedir. Böylesine bir durumda denetçi şüpheciliğinin artması beklenmektedir.

Usulsüzlüklerin ortaya çıkmasına izin veren tutum: Müşteri işletmenin geçmişteki yanlışlıklarının olması ve müşteri- denetçi iletişiminin zayıf olması durumlarında denetçi şüpheciliğinin ölçülerek incelenmesidir. Bu tür durumlarda denetçi şüpheciliğinin artması beklenmektedir.

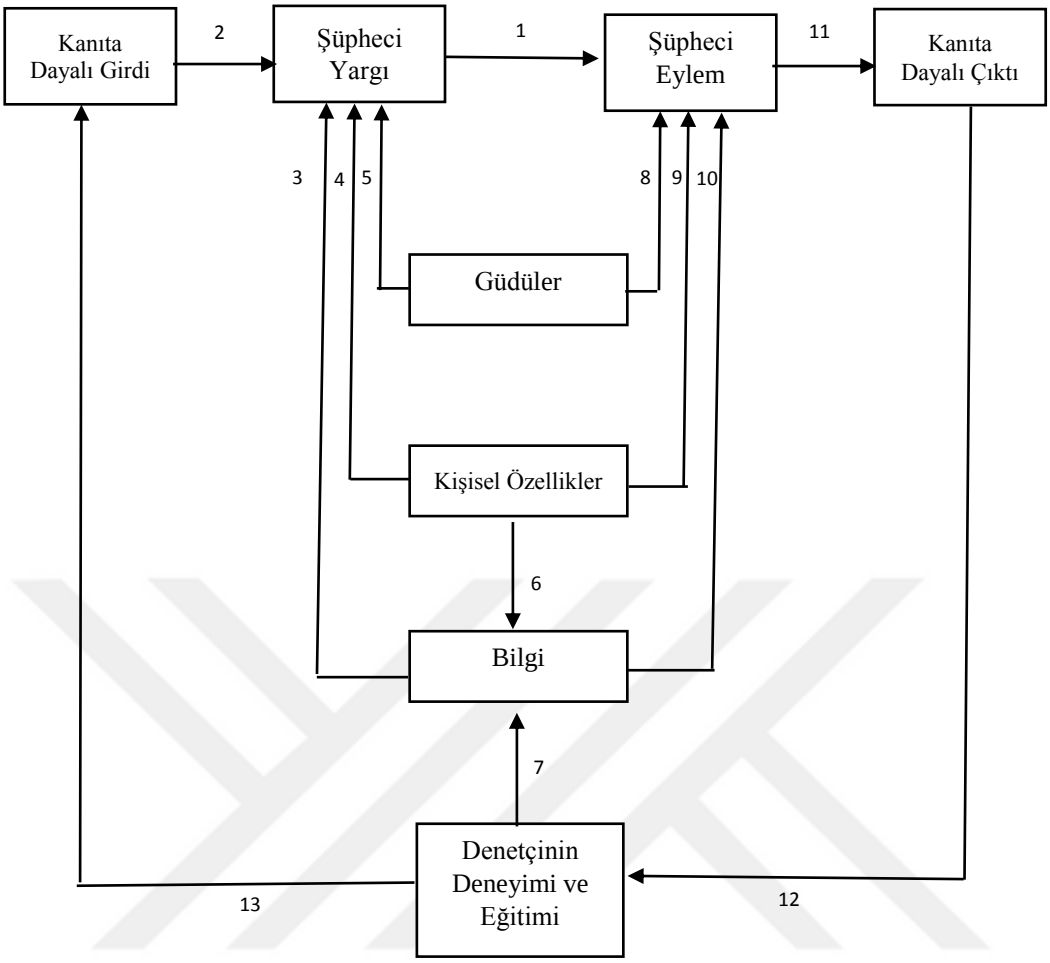
Mesleki şüphecilik üzerinde cinsiyet etkisi: Müşteri işletme yöneticisinin cinsiyetine bağlı olarak hile ile güven arasındaki ilişkinin incelenmesidir. Burada denetçilerin, kadın müşteri işletme yöneticilerine karşı daha az şüpheci; erkek müşteri işletme yöneticilerine karşı daha yüksek şüpheci olması beklendiği ifade edilebilir.

Deneyim: Mesleki anlamda fazla deneyime sahip denetçilerin daha yüksek düzeyde mesleki şüphecilik sergilemesi beklenmektedir (Shaub ve Lawrence, 1996: 129).

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle Shaub ve Lawrence'ın modelinde ortaya konulan unsurların denetleyen ve denetlenen taraflar bağlamında denetçinin mesleki şüphecilik düzeyini etkileyebilecek faktörler olduğu sonucuna ulaşılabilir. Bu bağlamda ilişkili taraf işlemlerinin olması, denetçi-müşteri işletme arasındaki yakın ilişki, müşterinin yönlendiriciliği, ücret, kısa zamanlı denetçi-müşteri ilişkisi, müşteri işletme yöneticisinin erkek olması, deneyimin fazla olması gibi durumlarda denetçinin mesleki şüpheciliğinin artmasının beklendiği ifade edilebilir.

2.2.3.2. Nelson'un Denetim Performansında Mesleki Şüpheciliğin Belirleyicileri Modeli

Denetçinin mesleki şüpheciliğini açıklamaya yönelik geliştirilen bir diğer model Nelson'un (2009) denetim performansında mesleki şüpheciliğin belirleyicileri modelidir. Bu model aşağıda Şekil 9'da gösterilmiştir.



Şekil 9. Denetim Performansında Mesleki Şüpheciliğin Belirleyicileri Modeli
Kaynak: Nelson, 2009

Şekil 9'da görüldüğü üzere, model bağlantılarla birlikte bir döngü biçiminde sunulmuştur. Söz konusu döngüde yer alan bağlantılar ve ilişkiler aşağıda açıklanmıştır (Azgın, 2018: 30-31; Nelson, 2009: 5-6):

Bağlantı 1: Modelin merkezinde, şüpheci yargı ile şüpheci eylem arasında fark olduğu fikri ifade edilmektedir. Denetim standartlarında da belirtildiği gibi, mesleki şüpheciliğin denetçi yargısının ürünü olduğu, bunun da şüpheci davranışlarla ortaya çıkartıldığı ve bu nedenle de denetçi performansının bir özelliği olduğu ifade edilebilir.

Bağlantı 2: Kanıta dayalı girdinin şüpheci yargı sürecine önemli katkı sağladığını ifade etmektedir. Modelde denetim kanıtları, denetim sırasında toplanan ve dikkate alınan her türlü bilgiyi içermektedir. Bu bağlamda müşteriyle ilgili elde edilen geriye dönük bilgiden oluşan ilk kanıta dayalı girdi denetim planlamasını

etkileyebilir ve bu doğrultuda denetim sürecinin bir parçası olarak toplanan tüm kanıta dayalı girdi de denetim görüşünün oluşturulmasını etkileyebilmektedir.

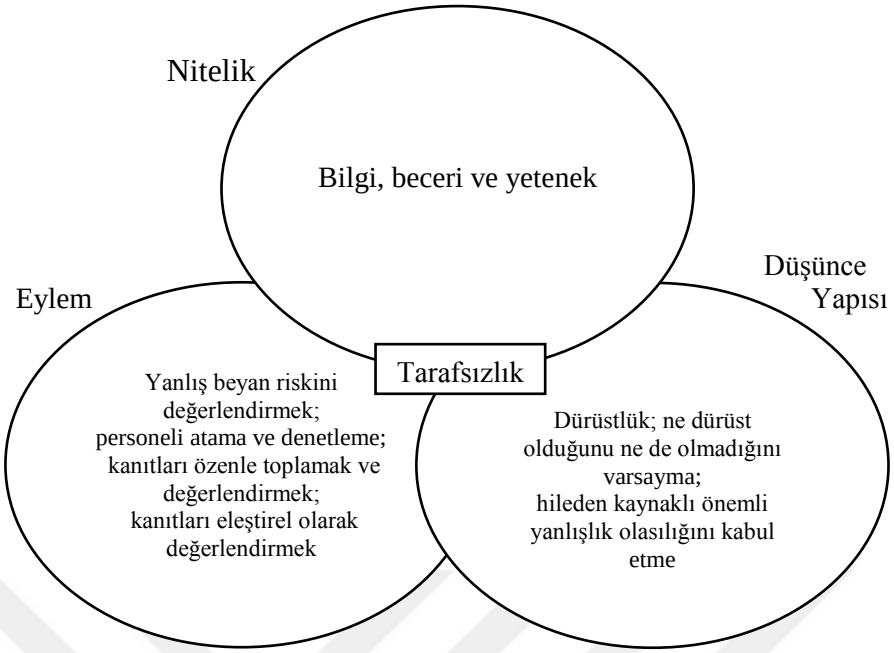
Bağlantı 3-4-5-6-7: Yargılama sürecine ilişkin diğer girdilerin denetçinin bilgisini (bağlantı 3), denetçinin kişisel özellikleri olarak kastedilen diğer bilgi dışı özelliklerini (zeka, şüphe eğilimi, özgüveni (bağlantı 4)) ve güdülerini (bağlantı 5) kapsadığını ifade etmektedir. Ayrıca denetçinin bilgisinin denetçinin kişisel özellikleriyle (bağlantı 6) denetçinin deneyim ve eğitiminin (bağlantı 7) birleşiminden meydana geldiği belirtilmektedir. Psikoloji ve muhasebede yapılan bazı araştırmalar denetçi yargısının, kanıtları tanımanın zorluğu, mevcut yargıya önceki bilgiyi uygulamak, kanıtları uygun şekilde değerlendirmek ve bilinçsizce yargıyı etkileyen güdüleri önlemek gibi çeşitli sorunlara karşı savunmasız olduğunu belirlemiştir. Bütün bu zorluklar yargının mesleki şüpheciliği ne ölçüde yansıttığını etkileyebilir.

Bağlantı 8-9-10: Şüphecilik yargısının şüphecilik eylemine dönüşüp dönüşmediği, sadece şüpheci yargının ne ölçüde mesleki şüpheciliği yansıttığına değil, aynı zamanda denetçinin güdülerine (bağlantı 8), kişisel özelliklerine (bağlantı 9) ve bilgisine de (bağlantı 10) bağlı olduğunu ifade etmektedir.

Bağlantı 11-12-13: Eylemden kaynaklanan kanıtlar (bağlantı 11) ile denetçinin deneyiminin bir parçası haline gelen kanıtlar (bağlantı 12) ve süreç içinde gelecekte girdi oluşturacak kanıtların (bağlantı 13) tekrarlanıp bir döngü oluşturmakta olduğunu ifade etmektedir. Modele göre şüpheci eylem, denetçi tarafından mevcut olan kanıtların miktarını veya niteliğini değiştirebilmekte ve böylelikle denetçilerin deneyim ve bilgisinin bir parçası haline gelmektedir. Bu nedenle denetçi tarafından ayrıntılı bir şekilde ele alınmalıdır.

2.2.3.3. Franzel'in Mesleki Şüphecilik Unsurları

Franzel (2013) tarafından yapılan çalışmada PCAOB standartlarından hareketle mesleki şüpheciliğin üç unsuru nitelik, düşünce yapısı ve eylem olarak belirtilmiştir. Mesleki şüpheciliğin söz konusu unsurları aşağıda Şekil 10'da gösterilmiştir.



Şekil 10. Mesleki Şüpheciliğin Üç Unsuru

Kaynak: Franzel, 2013

Şekil 10'de görüldüğü üzere, mesleki şüpheciliğin nitelik, eylem ve düşünce yapısı olmak üzere üç unsuru bulunmaktadır. Bu unsurlar aşağıda açıklanmıştır (Azgın, 2018: 18; Franzel, 2013: 7-9):

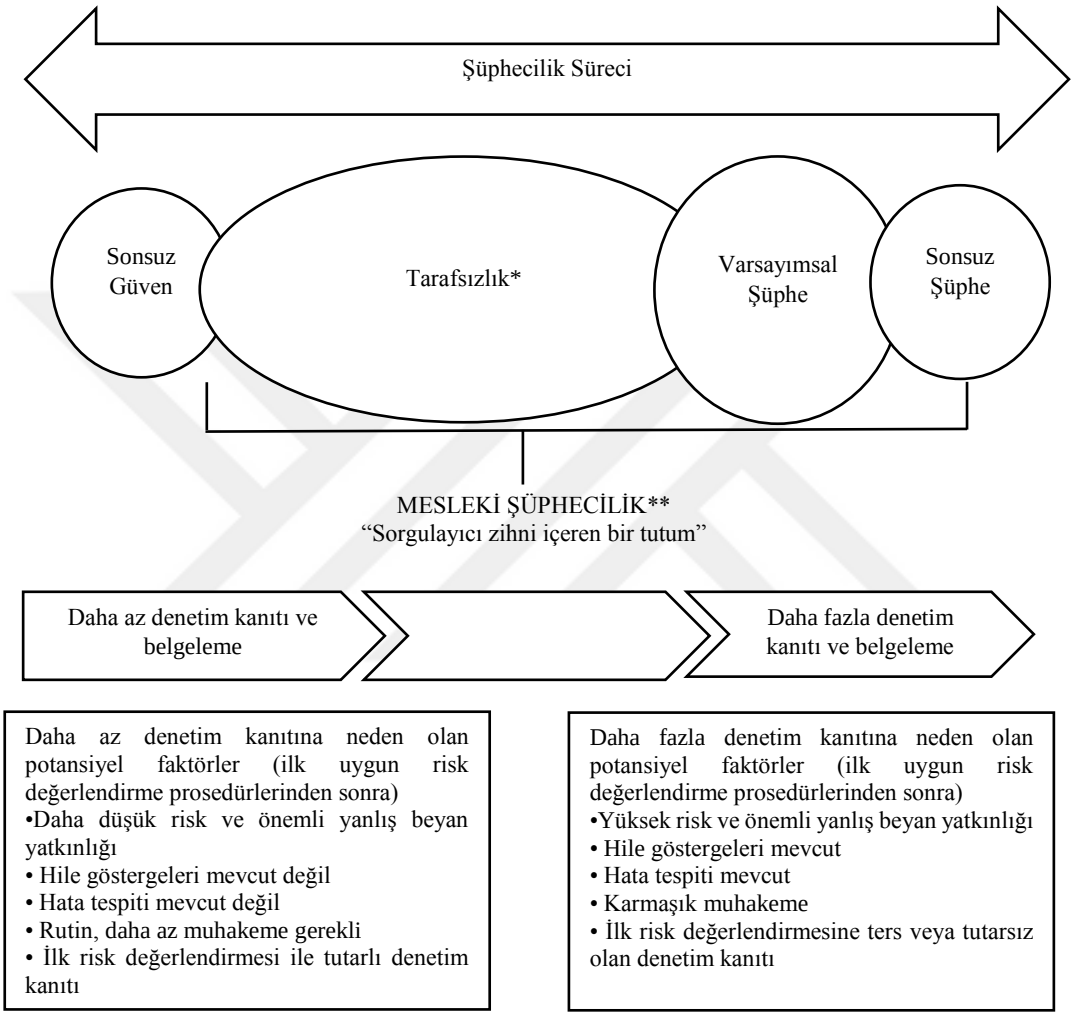
Nitelik (Bilgi, Beceri ve Yetenek): SAS No. 1'de belirtildiği gibi denetçiler denetim kanıtlarını değerlendirilebilmesi için bilgi, beceri ve yetenek düzeyleri ile orantılı olarak görevlendirilmelidir.

Düşünce Yapısı (Tutum): SAS No. 1'de belirtildiği gibi denetçi, yönetimin ne dürüst olmadığını ne de sorgusuzca dürüst olduğunu varsaymalıdır. Mesleki şüphecilik uygulanırken denetçi yönetimin dürüst olduğuna dair bir düşünceden hareketle ikna olabileceği kanıttan daha az kanıtla tatmin olmamalıdır. SAS No. 99'a göre ise denetçi, yönetimin dürüstlüğü, doğruluğu konusundaki inancına ve müşteri ile olan geçmiş tecrübesine bakmaksızın, hileden kaynaklı önemli yanlışlıkların mevcut olabileceğini kabul eden bir düşünce yapısıyla çalışmalıdır.

Eylem (Eleştirel Değerlendirme): SAS No. 1'de belirtildiği gibi denetçinin denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu hususunda denetim kanıtlarını toplaması ve objektif olarak değerlendirmesini gerektirir. Kanıtlar, denetim boyunca toplanıp değerlendirildiğinden, mesleki şüphecilik denetim süreci boyunca uygulanmalıdır.

2.2.3.4. Glover ve Prawitt'in Mesleki Şüphecilik Uygulaması

Mesleki şüphecilik bağlamında üzerinde durulabilecek ve açıklanacak bir diğer çalışma Glover ve Prawitt'in mesleki şüphecilik uygulamasıdır. Bu uygulamada mesleki şüphecilik bir süreç olarak belirtilmiş olup aşağıda Şekil 11'de gösterilmiştir (Glover ve Prawitt, 2013: 4).



*Tarafsızlık- Yönetimin ne dürüst olmadığını ne de sorgusuzca dürüst olduğu varsayar.

**Mesleki şüphecilik, sonsuz güvenin tasvir edildiği alanı içermez. Sonsuz şüphe olarak tasvir edilen alanda denetçi adli bir düşünce yapısına geçecektir.

Şekil 11. Mesleki Şüpheciliğin Uygulaması

Kaynak: Glover ve Prawitt, 2013

Şekil 11'de görüldüğü üzere, şüphecilik sonsuz güven ile sonsuz şüphe arasında değişim gösteren bir süreç olarak betimlenebilir. Söz konusu süreç aşağıda açıklanmıştır (Glover ve Prawitt, 2013: 3-6):

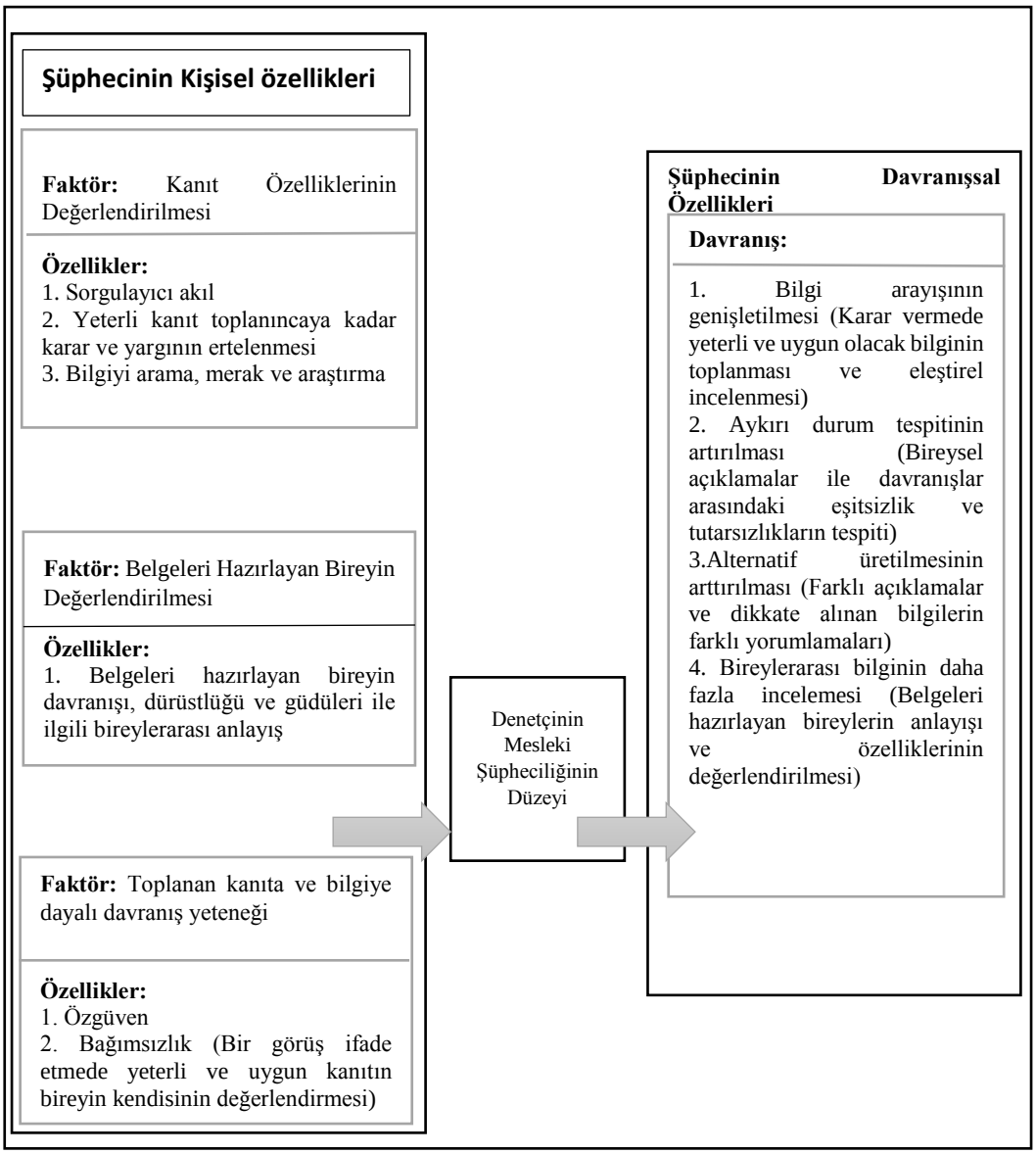
Sonsuz güven olarak belirtilen alan mesleki şüphecilik uygulamasını kapsamamaktadır. Burada şüphecilik sürecinde uygun bir ilk risk değerlendirmesinden sonra denetim prosedürlerinin ve belgelerinin uygulanmasının bir örneği sunulmaktadır. Bu süreç, uygun şüphecilik düzeyinin duruma bağlı olarak değiştiğini açıkça ortaya koymaktadır. Şekil, farklı mesleki şüphecilik düzeylerini gösterirken, süreç, kategoriler içinde ve arasında az ya da çok şüphenin bir derecelendirmesini temsil etmektedir. Bu bağlamda Şekil 11'de daha az ya da fazla denetim kanıtı ihtiyacına yol açan faktörlerden bazıları listelenmiştir. Bu faktörler, risk ve önemli yanlışlık yatkınlığına ve denetim kanıtıyla sağlanan göstergelere dayanır. Ek denetim kanıtı ihtiyacına yol açan faktörler olan ticari işlemlerin karmaşıklığının bilinmesi, gerçeğe uygun değer ve tahminlerin kullanımı, ilkelere dayalı muhasebe standartlarına geçiş, denetçilerin ihtiyaç duyduğu mesleki muhakeme ve şüphecilik derecesini artırma eğilimindedir. Her bir hesap ve beyanlar için ilk risk değerlendirmesinden sonra denetim stratejisine, prosedürlerine ve dokümantasyona odaklanma sürecini gösteren bilgi kutucuklarında listelenen faktörler uygun denetim standartlarına göre yürütülür. Ayrıca, belirli bir şüphecilik düzeyine yol açan bir ilk risk değerlendirmesinin, denetim boyunca elde edilen kanıtlara dayalı olarak yeniden değerlendirilmesi ve sorgulanması gerekmektedir. Sorgulayıcı bir aklın sürdürülmesi, mesleki şüphecilik yelpazesiyle ilişkilidir. Örneğin, daha düşük risk olarak değerlendirilen önemli bir hesap veya yönetim beyanı için, ihtiyaç duyulan denetim kanıtını belirlemede tarafsız bir bakış açısı uygulamak uygun olabilir. Ancak bu, denetçinin daha ikna edici kanıtlara ihtiyaç duymasına neden olabilecek olası sorunlara dair göstergeler konusunda tetikte olmaktan ve bunları takip etmekten vazgeçtiği anlamına gelmemektedir. Süreçte birbiriyle örtüşen dört kategori tanımlanmıştır. Ayrıca finansal tablo denetiminde bu kategoriler eşit oranda kullanılmamaktadır. Tarafsızlık yaklaşımı/perspektifi, sürecin büyük bir alanını tasvir etmektedir. Tarafsızlık alanı içinde, risk seviyesi ve denetim kanıtı sayısı soldan sağa doğru gidildikçe artmaktadır. Mesleki şüphecilik çizgisi üzerinde soldan sağa doğru hareket etmek, denetçinin zihnindeki sorgulama düzeyini artırır. Artan sorgulama düzeyi kanıt ve testlerin niteliğini, kapsamını veya zamanlamasının gözden geçirilmesini içerebilir. En sağdaki kategori olan "sonsuz şüphe" alanı,

“varsayımsal şüpheden” daha şüpheci bir bakış açısını temsil etmektedir. Örneğin, denetim testleri önemli bir yanlışlığa yol açtığı bilinen hata ve/veya hileyi ortaya çıkardığında sonsuz şüphe yaklaşımı uygun olabilirken faktörlerin risk veya önemli yanlışlık olasılığına işaret ettiği durumlarda varsayımsal şüphe uygun olabilir. Ayrıca önemli yanlışlığa yatkın olan ve yüksek riski düşündüren hatalar, kırmızı bayraklar ve diğer risk koşulları olmadığında değişen risk iddiaları karşısında varsayımsal şüpheyi her zaman uygulamak gereksiz maliyetlere yol açabilir. Diğer yandan, tarafsız bir yaklaşımın yoğun kullanımı da, hile veya önemli yanlışlığa daha yatkın olan alanlarda yeterli ve uygun kanıt elde edilememesiyle sonuçlanabilir (Glover ve Prawitt, 2013: 3-6).

Öte yandan denetçilerin psikolojik olarak bazen çok şüpheli hissettikleri veya tam tersine, yönetimin iddialarına güvendikleri durumlar olabilir. O halde denetçilerin şüphe ve güveni “dengelemek” için yeteneklerini mesleki bir şekilde kullanmaları gerekmektedir. Bu noktada denetçilerin mesleki şüphecilik tutumunu azaltabilecek veya artırabilecek etkenler olabileceğinden hareketle denetçilerin bir denetimi gerçekleştirirken yeteneklerini profesyonel, dikkatli ve eksiksiz bir şekilde kullanmaları önem arz etmektedir (Syamsuddin ve Abdul Hamid Habbe, 2014: 10).

2.2.3.5. Abičić’ın Mesleki Şüphecilik Modeli

Mesleki şüpheciliği açıklamaya yönelik geliştirilen bir diğer model de Abičić’ın (2014) Hurtt’ ün (2001) çalışmasından yararlanarak oluşturduğu mesleki şüphecilik modelidir. Bu model aşağıda Şekil 12’de gösterilmiştir.



Şekil 12. Mesleki Şüpheciliğin Modeli

Kaynak: Abičić, 2014

Şekil 12'de görüldüğü üzere, Abičić'ın modelinde denetçinin sahip olduğu mesleki şüphecilik düzeyi şüphecinin kişisel özellikleri ve davranışsal özelliklerinden hareketle açıklanmıştır. Şüphecinin kişisel özellikleri açısından kanıtlara ilişkin özelliklerin değerlendirilmesi, belgeleri hazırlayan bireyin değerlendirilmesi ile toplanan kanıt ve bilgiye dayalı davranış yeteneği faktörlerinde Hurtt'ün şüphecilik özellikleri sınıflandırılmıştır. Buradan hareketle şüphecilik düzeyi aracılığıyla da şüphecinin davranışsal özellikleri belirtilmiştir. Dolayısıyla bu belirtilen faktörler çerçevesince şüpheci bireyin kişisel özellikleri ile şüpheciliğin denetçi davranışı üzerindeki etkisi gösterilmeye çalışılmıştır. Ayrıca

çalışmada denetçinin şüphecilik düzeyinin kişisel özelliklerinin dışında belirli prosedürler, iş metodolojisi, kalite kontrolü ve davranış kurallarından etkilenebileceği gibi sahip olunan eğitimden de etkilenebileceği belirtilmektedir (Abičić, 2014: 4-5).

Mesleki şüpheciliğin belirlenmesine ya da uygulanmasına yönelik geliştirilmiş olan ve yukarıda açıklanan modeller, unsurlar ve uygulamalar doğrultusunda genel olarak mesleki şüpheciliğin; kişisel özellikler, çeşitli durumsal özellikler, etik yönelim gibi unsurlar, denetçinin deneyim ve eğitimden edindiklerinin yönlendirmesiyle kanıtları şüpheci düşünce yapısıyla değerlendirmesini ve şüpheci davranışa yönelmesini sağladığı ifade edilebilir. Dolayısıyla denetçilerin tüm bu koşullar altında önemli yanlışlığa, riskin artmasına sebep olabilecek hata ya da hile olasılıklarını ve diğer koşulları dikkate alarak mesleki şüpheciliği, mesleki açıdan karşılaşılan veya karşılaşılacak duruma uygun olarak mesleki süreçte uygulamaları gerektiği belirtilebilir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde mesleki şüphecilik konusu ile ilişkili Bağımsız Denetim Standartlarında yer alan açıklamalar ve literatürde yapılmış bazı çalışmalar incelenmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

LİTERATÜR İNCELEMESİ

Mesleki şüphecilik, denetim sürecinde sahip olunması gereken bir tutum olması hasebiyle çeşitli Bağımsız Denetim Standartları ve literatürde kendine yer edinmiştir. Bu bağlamda konunun önemini ortaya çıkarabilmesi açısından öncelikle mesleki şüphecilik konusu ile ilişkili Bağımsız Denetim Standartlarına daha sonra ise mesleki şüphecilikle ilgili yerli ve yabancı literatürde yer alan bazı çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

3.1. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINDA MESLEKİ ŞÜPHECİLİK

Bağımsız Denetim Standartları arasında yer alan ve mesleki şüphecilik konusuyla ilişkili olabilecek bazı standartlara aşağıda yer verilmiştir.

BDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" adlı standart incelendiğinde, BDS'lerin, denetimin planlanması ve yürütülmesi sırasında denetçinin mesleki muhakemesini kullanmasını, mesleki şüpheciliğini sürdürmesini zorunlu kıldığı görülmektedir (BDS 200, paragraf 7). Anılan standartta mesleki şüphecilik, sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren bir tutum olarak ifade edilmiştir (BDS 200, paragraf 13). Bu bağlamda denetçi finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, denetimi mesleki şüphecilik içinde planlamalı ve yürütmelidir (BDS 200, paragraf 15). Ayrıca denetimde, denetçinin denetlenen işletmeden bağımsız olması kamu yararını ilgilendirdiğinden bağımsızlık, Etik Kurallar tarafından zorunlu kılınmış olup bağımsızlığın, denetçinin dürüst davranabilmesini, tarafsız olmasını ve mesleki şüpheciliğini sürdürmesini sağladığı belirtilmiştir (BDS 200, paragraf A18).

Öte yandan BDS 200'e göre mesleki şüphecilik, aşağıda örnekleri sunulan durumlara karşı dikkatli olmayı gerektirir:

- Elde edilen diğer denetim kanıtlarıyla çelişen denetim kanıtları,
- Denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalar sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgiler,
- Hile olasılığına işaret edebilecek durumlar,
- BDS'lerde yer alan denetim prosedürlerine ek denetim prosedürleri gerektirebilecek durumlar.

Benzer şekilde BDS 200'ün A21 paragrafında denetçinin, aşağıda örnekleri sıralanan konularda, risklerin azaltılması amacıyla, denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmesi gerektiği ifade edilmiştir (BDS 200, paragraf A21):

- Olağandışı durumların gözden kaçırılması,
- Gözlemler neticesinde sonuçlara ulaşırken aşırı genelleme yapılması,
- Denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının, kapsamının belirlenmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesinde uygun olmayan varsayımların kullanılması.

BDS 200 standardında; denetim kanıtlarının eleştirel biçimde değerlendirilmesi gerekli görülmüştür. Bu değerlendirme; çelişen denetim kanıtlarının, belgelerin güvenirliğinin, sorgulamalarla ulaşılan cevapların ve yönetim ile üst yönetimden sorumlu olanlardan elde edilen diğer bilgilerin sorgulanmasını da içermektedir. Ayrıca mesleki şüphecilik, içinde bulunulan şartlar ışığında elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsamaktadır (BDS 200, paragraf A22). Bu bağlamda denetçinin, işletme yönetimi ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleriyle ilgili geçmiş tecrübeleri göz ardı etmesi beklenmemekle birlikte yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğru ve dürüst olduklarına ilişkin edindiği kanaat, denetçinin mesleki şüpheciliğini sürdürme sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı ve denetçinin makul güvence sağlamak için gerekli olan denetim kanıtlarından daha azıyla yetinmemesi gerektiği vurgulanmıştır (BDS 200, paragraf A24). Aynı standardın A45 paragrafında ise tespit edememe riski ile ilgili açıklamada, anılan risk denetçinin denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için belirlediği prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgili

olarak belirtilmiştir. Denetim prosedürün uygulanmasının etkinliğinin artırılmasına yardımcı olan hususlar arasında mesleki şüpheciliğin uygulanması sıralanmıştır (BDS 200, paragraf A45).

Öte yandan BDS 200 standardında yer alan ve bir bütün olarak BDS'lerce hedeflenen amaçlar arasında denetçinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmesi gerekliliği belirtilmiştir. Bu bağlamda mesleki şüpheciliğin denetimin planlanması ve yürütülmesine ilişkin her aşamada gerekli olmakla birlikte, her bir BDS'de ayrı bir hüküm olarak tekrarlanmadığı ifade edilmiştir (BDS 200, paragraf A71).

BDS 220 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol" adlı standart incelendiğinde; denetimin yürütülmesi açısında yönlendirme, gözetim ve yürütme ile ilgili açıklamalarda denetim ekibinin yönlendirilmesi, ekip üyelerinin etik hükümlere uyulması zorunluluğu ile BDS 200 uyarınca denetimin mesleki şüphecilik içinde planlanması ve yürütülmesi zorunluluğu dâhil, denetim ekibinin sorumlulukları kapsamında bilgilendirilmesini içerdiği görülmektedir (BDS 220, paragraf A14).

BDS 230 "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi" adlı standartta yer alan BDS'lere uyumun belgelendirilmesi ile ilgili açıklamalarda çalışma kâğıtlarının, yürütülen denetimin BDS'lere uygun olduğuna dair kanıt sağladığı ortaya konmuştur. Ancak denetçinin bir denetimde dikkate alınan her konuyu veya varılan her mesleki yargıyı belgelendirmesinin gerekli ve uygulanabilir olmadığı belirtilmiştir. Bu bağlamda bazı hususlara uyulduğu, denetim dosyasında yer alan belgelerde gösterilmiş olabilir. Denetçinin bu tür durumlarda, uyumu ayrıca belgelendirmesine de gerek olmadığı ifade edilmiştir. Anılan standartta örnek olarak denetim dosyasında, denetim boyunca geçerli olan hükümlere uyulduğunu göstermenin birçok yolu olabileceği belirtilmiştir. Ayrıca bu duruma ilişkin denetçinin mesleki şüpheciliğinin belgelendirilmesinin tek bir yolu olmayabilir. Ancak yine de çalışma kâğıtlarının, denetçinin BDS'lere uygun olarak mesleki şüpheciliğini kullandığına dair kanıt olarak değerlendirilebileceği vurgulanmıştır (BDS 230, paragraf A7).

BDS 240 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" adlı standartta makul güvencenin elde edilmesinde denetçinin, yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi ihtimalini ve hataların

ortaya çıkarılmasında etkin olan denetim prosedürlerinin hilenin ortaya çıkarılmasında etkin olmayabileceğini de dikkate alarak, tüm denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmekle sorumlu tutulduğu açıkça ortaya konulmuştur (BDS 240, paragraf 8). Yine bu standartta BDS 200'e uygun olarak denetçinin, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleri konusundaki geçmiş tecrübesine bakmaksızın, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceği ihtimalinin düşüncesiyle, mesleki şüpheciliğini denetim boyunca sürdürülmesi gerektiği açıklanmıştır (BDS 240, paragraf 13). Ayrıca risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili çalışmalar kısmında yer alan açıklamada denetçinin, işletmeyi etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek ve hile riskleri hakkında görüşlerini almak amacıyla yönetimi ve -uygun hâllerde- işletmedeki diğer kişileri, üst yönetimden sorumlu olanları, iç denetim fonksiyonu bulunan işletmelerde iç denetim fonksiyonunda yer alan kişileri sorgulayabileceği ifade edilmiştir (BDS 240, paragraf 19,20 ve 22).

Mesleki şüphecilik, elde edilen bilgilerin ve denetim kanıtlarının, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceğine işaret edip etmediğinin sürekli olarak sorgulanmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda BDS 240 uyarınca mesleki şüphecilik, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliğinin ve bu bilgilerin hazırlanması ile korunmasına ilişkin kontrollerin göz önünde bulundurulmasını içerir. Ayrıca hilenin özellikleri sebebiyle, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesinde mesleki şüphecilik özel bir öneme sahiptir (BDS 240, paragraf A8). Denetçinin, işletme yönetiminin ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlük ve güvenilirliklerine ilişkin geçmiş deneyimlerini göz ardı etmesi beklenemez. İçinde bulunulan şartlar değişmiş olabileceğinden, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini değerlendirirken de denetçinin, mesleki şüpheciliğini devam ettirmesi önemlilik arz etmektedir (BDS 240, paragraf A9).

BDS 240'da hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin belirlenmesi genellikle, mesleki şüpheciliğin arttırılmış biçimde denetimin tamamına nasıl yansıtılacağının değerlendirilmesini içerir. Söz konusu bu yansıtma ise önemli işlemleri doğrulamak için incelenecek

olan belgelerin nitelik ve kapsamlarının seçimindeki hassasiyetin artırılması, yönetimin önemli konulara ilişkin açıklamalarını veya beyanlarını doğrulama ihtiyacına yönelik farkındalığın artırılması aracılığıyla sağlanabileceği belirtilmiştir (BDS 240, paragraf A34).

BDS 250 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması" adlı standardın denetçinin sorumluluğunu ortaya koyan 8. Paragrafında, BDS 200 tarafından zorunlu kılındığı üzere, denetim boyunca mesleki şüpheciliğin sürdürülmesinin önemli olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca paragraf 11'de denetçinin amaçları sıralanmış olup bu amaçlardan biri denetim sırasında tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara uygun biçimde karşılık vermek olarak belirtilmiştir. Mevzuata uygunluğun denetçi tarafından değerlendirilmesi kısmında; uygulanan diğer denetim prosedürlerinin, denetçinin dikkatini mevzuata aykırı olan veya aykırı olduğundan şüphelenilen bir duruma çekebileceği ifade edilmiştir. Bu durumlara karşı denetçi, denetim sırasında dikkatli olmalıdır (BDS 250, paragraf 16). Aykırılığın tespit edildiği veya aykırılıktan şüphelenildiği durumlarda uygulanacak denetim prosedürleri kısmında ise denetçi, mevzuata aykırı olan veya aykırı olduğundan şüphelenilen bir durum olduğunda; fiilin niteliğine ve hangi şartlar altında gerçekleştiğine dair kanaat edinir ve bu fiilin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini değerlendirmek için daha fazla bilgi elde eder biçiminde açıklamalara yer verilmiştir (BDS 250, paragraf 19). Ayrıca aykırılık olabileceğinden şüphelenmesi hâlinde denetçinin, mevzuatla yasaklanmadığı sürece, konuyu yönetimin uygun bir kademesiyle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla tartışacağı ortaya konmuştur. Denetçinin yeterli bilginin verilmemesi ve şüphelenilen aykırılığın etkisinin finansal tablolar açısından önemli olabileceği yargısına varması durumunda, hukuki danışmanlık alma ihtiyacını mütalaa edebileceği de belirtilmiştir (BDS 250, paragraf 20). Şüphelenilen aykırılıkla ilgili yeterli bilginin elde edilememesi halinde, denetçinin yaptığı risk değerlendirmesi dâhil, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların denetimin diğer alanları üzerindeki etkilerini değerlendirerek uygun adımlara yönelmesi gerektiği vurgulanmıştır (BDS 250, paragraf 21-22).

BDS 250 standardının belgelendirme kısmında ise tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklar ile uygulanan denetim prosedürleri, varılan önemli

mesleki yargılar ve bunlarla ilgili ulaşılan sonuçlar ve aykırılıklara ilişkin önemli hususlar hakkında yönetimle, üst yönetimden sorumlu olanlarla ve diğer taraflarla yapılan müzakerelerin çalışma kâğıtlarına dâhil edilmesi gerektiği hususu açıklanmıştır (BDS 250, paragraf 30).

BDS 330 "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler" standardı incelendiğinde; finansal tablo düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işler arasında denetim ekibine mesleki şüpheciliği korumanın gerekliliğinin belirtilmesinin sıralandığı görülmektedir (BDS 330, paragraf A1).

BDS 450 "*Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi"* adlı standartta; denetçinin işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalardaki yanlışlıkların etkilerini değerlendirirken BDS 200'e uygun olarak mesleki şüphecilik içerisinde hareket etmesi gerektiği vurgulanmıştır (BDS 450, paragraf A22).

BDS 505 "*Dış Teyitler"* adlı standartta denetçinin teyit talebine verilen yanıtın güvenilirliği hakkında şüphelenilen faktörleri tespit etmesi durumunda, bu şüpheleri gidermek için ilave denetim kanıtı elde etmesi gereği ortaya konmuştur (BDS 505, paragraf 10). BDS 500, denetim kanıtının işletme dışı kaynaklardan elde edilmesi durumu da dahi kanıtın güvenilirliğini etkileyen durumların olabileceğini belirtmektedir. Ayrıca BDS 505 uyarınca tüm yanıtlar bir miktar engellenme, değiştirilme veya hile riski taşıyabilir. Bir yanıtın güvenilirliğiyle ilişkin şüpheleri ortaya koyabilecek faktörler ise aşağıdakileri içerir (BDS 505, paragraf A11):

- Yanıtın denetçi tarafından dolaylı olarak alınmış olması veya
- Yanıtın başlangıçta teyit etmesi hedeflenen taraftan alınmamış olması.

Öte yandan BDS 500 uyarınca denetçi denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliği konusundaki şüpheleri ortadan kaldırmak için prosedürlerin değiştirilmesinin veya yeni prosedürler eklenmesinin gerekliliğine karar verir. Bu bağlamda denetçi teyit eden taraf ile iletişime geçerek teyit talebine verilen bir yanıtın kaynağını ve içeriğini doğrulayabilir. Örneğin, elektronik posta ile teyit yanıtı verilmesinde denetçi, yanıtı gerçekten ilgili tarafın gönderip göndermediğine karar vermek için ilgili tarafı telefonla arayabilir. Denetçi yanıtın kendisine dolaylı yoldan iletilmesi durumunda ise (örneğin, teyit eden tarafın yanıtı yanlışlıkla

denetçi yerine işletmenin adresine göndermesi), teyit eden taraftan doğrudan denetçiye yazılı olarak yanıt vermesi istenebilir (BDS 505, paragraf A14).

BDS 540 "Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi" adlı standartta mesleki şüpheciliğin muhasebe tahminlerine yönelik kullanılmasının, denetçinin yapısal risk faktörlerine ilişkin değerlendirmesinden etkileneceği belirtilmiştir. Muhasebe tahminleri daha yüksek derecede bir tahmin belirsizliğine maruz kalındığında veya yüksek derecede karmaşıklık, subjektiflik ve diğer yapısal risk faktörlerinden etkilendiğinde daha önemli olur. Yine bu standartta, yönetimin taraflılığı veya hile nedeniyle yanlışlığa daha fazla açıklık olduğunda mesleki şüpheciliğin kullanılmasının önemi vurgulanmıştır (BDS 540, paragraf 8). Denetçinin mesleki şüpheciliği ne şekilde uygulayabileceğini açıklayan paragraflara örnek olarak A60, A95, A96, A137 ve A139 verilebilir. Anılan standardın A152 paragrafında ise mesleki şüpheciliğin uygulanma şeklinin nasıl belgelendirilebileceğine dair denetçiye rehberlik sağlanmaktadır. Ayrıca söz konusu paragraf hangi çalışma kağıtlarının mesleki şüpheciliğin uygulanmasının kanıtı olabileceğine ilişkin örnekleri de içermektedir (BDS 540, paragraf A11).

BDS 540 standardının önceki muhasebe tahminlerinin sonuçlarının veya söz konusu tahminlere ilişkin oluşturulan sonraki tahminlerin gözden geçirilmesi kısmında; geriye dönük bir gözden geçirme işlemiyle denetçinin, muhasebe tahminlerinden hareketle yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin bilgiler elde edebileceği ortaya konmuştur. Denetçinin mesleki şüpheciliği bu tür durum veya şartların belirlenmesi ile müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesine yardımcı olacaktır (BDS 540, paragraf A55).

BDS 540 standardının "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi kısmında ise yapısal risk faktörlerinin, karmaşık muhasebe tahminlerini daha yüksek derecede etkileyebileceği ve denetçiyi, yapısal riski, yapısal risk aralığının en üst ucunda değerlendirmeye yönlendirebileceği belirtilmiştir. Bu durumun muhasebe tahminleri açısından da, denetçinin mesleki şüphecilik içerisinde hareket etmesinin önemini ortaya koyduğu vurgulanmıştır (BDS 540, paragraf A69). Belgelendirmeyle ilişkili olarak A152. paragrafta ise çalışma kâğıtlarının, denetçinin mesleki şüpheciliğini kullandığına dair kanıt sağlayabileceği belirtilmiştir. Hangi çalışma kâğıtlarının denetçinin mesleki

şüphecilikle yaklaştığının kanıtı olabileceğine dair BDS 540'da yer alan hükümlere ilişkin örnekler aşağıda sunulmuştur (BDS 540, paragraf: 152):

- Denetçinin, muhasebe tahminlerine ve işletmenin finansal tablolarına dâhil olmasını beklediği ilgili açıklamalara yönelik kendi beklentisini geliştirme konusunda nasıl kanaat edindiği ve söz konusu bu beklentinin işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolarla nasıl karşılaştırıldığına ilişkin olarak paragraf 13(ç),
- Müteakip denetim prosedürlerinin yeterli ve uygun kanıt elde etmek için doğrulayıcı olabilecek denetim kanıtı elde etme veya çelişkili olabilecek denetim kanıtlarını hariç tutma eğiliminde olmayacak biçimde tasarlanmasını ve uygulanmasını gerektiren paragraf 18,
- Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeleri ele alan paragraflar 23(b), 24(b), 25(b) ve 32
- Doğrulayıcı veya birbiriyle çelişkili olan ya da olmayan, ilgili tüm denetim kanıtlarına ilişkin denetçinin değerlendirmesini ele alan paragraf 34.

BDS 550 "İlişkili Taraflar" adlı standart da denetçinin sorumlulukları kısmında açıklanmamış ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin bulunma ihtimali dikkate alındığında, BDS 200'e uygun olarak denetimin mesleki şüphecilik içerisinde planlanması ve yürütülmesinin özellikle önem taşıdığı belirtilmiştir (BDS 550, paragraf 7). Benzer şekilde denetim ekibi içinde yapılan müzakerelerde ele alınan hususlarda ilişkili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlışlıkların ortaya çıkma ihtimaline yönelik mesleki şüpheciliğin denetim boyunca sürdürülmesinin önemi vurgulanmıştır (BDS 550, paragraf A9).

BDS 570 "İşletmenin Sürekliliği" adlı standartta denetçinin amaçlarından biri edinilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesine yönelik ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak biçiminde belirtilmiştir (BDS 570, paragraf 9).

BDS 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" adlı standartta BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetimin gereği olarak, denetçinin denetim boyunca mesleki muhakemesini kullandığı ve mesleki şüpheciliğini sürdürdüğü belirtilmiş olup denetçinin sorumlulukları açıklanmıştır. Söz konusu

sorumluluklar arasında; ulaşılan denetim kanıtlarına dayanarak, işletmenin sürekliliğini devam ettirmesine yönelik ciddi şüphe oluşturabilecek olay ya da şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varmak özellikle vurgulanmıştır (BDS 700, paragraf 39).

BDS 720 "Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları" adlı standartta denetçinin, denetimi mesleki şüphecilik içinde planlayacağı ve yürüteceği ortaya konmuştur. Burada planlarının başarısı konusunda yönetimin fazlasıyla iyimser olabileceğinin göz önünde tutulması, diğer bilgilerin incelenmesi ve değerlendirilmesinde (denetlenmesi) mesleki şüpheciliğin sürdürülmesine örnek olarak verilebilir. Ayrıca mesleki şüpheciliğin sürdürülmesi hususunda yönetim tarafından sunulan bilgilerin; finansal tablolarla veya denetçinin denetim sırasında elde etmiş olduğu bilgilerle, tutarsızlık gösterme ihtimaline karşı dikkatli olunması durumu örnek olarak verilmiştir (BDS 720, paragraf A23).

3.2. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK YAPILAN ÇALIŞMALAR

Literatürde bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikleriyle ilgili yapılmış çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

McMillan ve White (1993) tarafından yapılan "Auditors' Belief Revisions and Evidence Search: The Effect of Hypothesis Frame, Confirmation Bias, and Professional Skepticism" adlı çalışmanın amacı, denetçi fikrinin gözden geçirilmesi ve kanıt arayışının mesleki şüphecilik, önyargı ve test edilen hipotezler çerçevesince nasıl etkilendiğini araştırmaktır. Çalışmada katılımcılara yöneltilen sorularda Kaplan ve Reckers (1989) ve Libby (1985) tarafından yapılan çalışmalardan yararlanılmıştır. Araştırmada veriler yeminli mali müşavirlik firmalarında denetim pozisyonunda çalışan 166 kişiden elde edilmiştir. Elde edilen veriler MANCOVA analiziyle test edilmiştir. Çalışmada denetçilerin denetim kanıtlarına ilişkin düşünce ve tercihlerinin değiştiği ve hipotez çerçevesine bağlı olarak, denetim kanıtlarına farklı tepki gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Shaub ve Lawrence (1996) tarafından yapılan "Ethics, Experience and Professional Skepticism: A Situational Analysis" adlı çalışmada, Kee ve Knox'un (1970) güven ve şüphe modelinden yararlanılarak denetçinin mesleki şüphecilik modeli geliştirilmiştir. Bu model mesleki şüpheciliği etik eğilim, deneyim ve durumsal faktörlerin bir fonksiyonu olarak tanımlamaktadır. Bu faktörlerin mesleki şüphecilik ile ilişkisini değerlendirmek için yapısal eşitlik modellemesi kullanılmıştır. Çalışmada veriler 156 denetçiden elde edilmiştir. Her denetçinin şüpheciliği yüksek (düşük) risk durumlarına göre ölçülüp analiz edilmiştir. Araştırma sonuçları; etik davranışları destekleyen denetçilerin daha az mesleki şüphecilikle ilgilendiğini ve yeminli mali müşavirlerin diğer meslektaşlarına göre daha az şüpheci davranış sergilediğini göstermiştir. Çalışmanın sonuçları arasında şüpheciliği artıran durumlar ise ilişkili taraf işlemleri, müşterinin geçmişteki kararlarından ötürü finansal stresi, önceki yıllarda yapılan hataların mevcudiyeti ve müşteri- denetçi iletişiminin zayıf olması biçiminde belirtilmiştir.

Fullerton ve Durtschi (2004) tarafından yapılan "The Effect of Professional Skepticism on The Fraud Detection Skills of Internal Auditors" adlı çalışmanın amacı, iç denetçilerin şüphecilik düzeylerinin yapılan hileleri daha iyi tespit etmelerini sağlayacak davranışlarla ilişkili olup olmadığının incelenmesidir. Anılan çalışmada Hurtt'un (2003) şüphecilik ölçeği, iç denetçileri yüksek ya da düşük şüpheci olarak sınıflandırmak için kullanılmıştır. Çalışmada bir günlük verilen hile farkındalığı eğitimden sonra daha fazla bilgi arama isteğine yönelik yüksek ve düşük şüpheci davranışlara ilişkin değişiklikler incelenmiştir. Araştırma çerçevesince 57 iç denetçiye anket uygulanmış olup elde edilen veriler faktör ve ANOVA analiziyle değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonuçları, şüphecilik düzeyi daha yüksek olan iç denetçilerin, genellikle hile belirtileriyle ilgili bilgi aramalarını artırma konusunda önemli ölçüde daha çok istekli olduklarını göstermektedir. Söz konusu araştırma aynı zamanda, şüphecilik özellikleri ile hileyi tespit becerileri arasındaki ilişkiye yönelik deneysel bulgular sunmaktadır.

Hurtt, Eining ve Plumlee (2008) tarafından yapılan "An Experimental Examination of Professional Skepticism" adlı çalışmada Hurtt (2007) tarafından geliştirilen ölçekten yararlanılarak denetçilerin mesleki şüphecilikleri ölçümlenmiştir. Araştırmada mesleki şüphecilik ile kanıtları değerlendirme ve

alternatifler üretme davranışları arasındaki bağlantıya odaklanılmıştır. Çalışmada şüpheciliğe neden olan manipülasyonların algıları etkileyip etkilemediğini değerlendirmek için aynı demografik özelliklere sahip 45 kişiden oluşan kontrol ve 41 kişiden oluşan şüphecilik grubu olmak üzere toplam 86 kişiden oluşan iki denetçi grubuna uygulama yapılmıştır. Araştırmanın sonucunda genel olarak yüksek mesleki şüpheciliğe sahip denetçilerin sistematik olarak daha az şüpheciliğe sahip olan denetçilerden farklı davrandıkları sonucuna ulaşılmıştır. Bu bağlamda daha fazla şüpheci olan denetçinin daha çok çelişki tespit ettiği ve daha fazla alternatif açıklamalar ürettiği görülmüştür.

Gelen Kasapoğlu (2008) tarafından yapılan "Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu ve Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma" adlı çalışmada, denetçinin gerçek dışı beyan vermesine neden olan müşteri baskısının ortadan kaldırılmasına yönelik varsayımların tespiti amaçlamıştır. Bu doğrultuda bağımsız denetçinin müşteri şirketin yolsuzluk eylemi karşısında ne derece bağımsız davranabildiği, bağımsızlığı etkileyen nedenler ve tam bağımsızlığın sağlanabilmesi için neler yapılabileceğinin sunulması hedeflenmiştir. Araştırmada veriler İstanbul ilinde denetim mesleğiyle uğraşan YMM ve SMMM olmak üzere toplam 52 kişiye anket uygulanarak toplanmıştır. Yapılan araştırmadan elde edilen birçok sonuç arasından özellikle "etkin bir denetim için ek maliyet getirse de hile riskini değerlemek gerekir" ile "hileleri bulma konusunda özel bir eğitim gereklidir" anket sorularına verilen cevaplar mesleki şüphecilik ile ilişkilendirilmiştir. Anılan sorulara verilen cevaplar değerlendirildiğinde, katılma oranı yüksek bulunmuştur. Bu durum denetçinin, denetlediği işletmenin hile olasılığıyla yanıltıcı beyan riskini dikkate alarak mesleki şüphecilik içinde hareket ettiğini göstermesi bakımından önemlidir. Yani söz konusu bu durum sorgulayıcı bir düşünce veya yaklaşımda bulunulduğunun bir kanıtı olarak kabul edilmiştir. Ayrıca hileyi bulmanın mesleki eğitim ve mesleki şüphecilikle ilişkili olduğu belirtilmiştir.

Nelson (2009) tarafından yapılan "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing" adlı çalışmada, denetim alanında yapılmış olan mesleki şüphecilik konulu araştırmalar gözden geçirilmiştir. Çalışmada, denetimde mesleki şüpheciliği yansıtan bir yargıda bulunmak için denetim

kanıtlarının denetçinin bilgisi, özelliği ve güdüleri ile nasıl birleştirileceğini açıklayan bir model sunulmuştur. Model, denetim yargısı ve eylemlerinde mesleki şüphecilik düzeyini etkilemek için denetçilerin mevcut bilgisi, özelliği ve güdülerinin birleşimini ön plana çıkarmaktadır.

Hurtt (2010) tarafından yapılan "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism" adlı çalışmada mesleki şüpheciliğin çok boyutlu bireysel bir özellik olduğu ileri sürülmüştür. Bireysel bir özellik olarak, mesleki şüpheciliğin hem bir özellik hem de bir durum olabileceği belirtilmiştir. Birtakım şüphecilik düzeylerini belirlemek için bireyin belirli şekillerde davranmasını etkileyen şüpheci davranışların çok boyutlu özelliklerine odaklanılmıştır. Çalışmada mesleki şüpheciliği ölçümleyebilmek amacıyla bir ölçek geliştirilmiştir. Ölçek profesyonel denetçilere ve öğrencilere uygulanmıştır. Güvenilirlik analizi ve pilot çalışma açısından 40 maddelik bir ölçek 247 işletme lisans öğrencilerine uygulanmıştır. Ardından araştırmanın profesyonel denetçiler boyutunda ise 30 maddeye indirgenen ölçek 200 denetçiye uygulanmıştır. Şüphecilik ölçeğine ilişkin yapılan faktör analizi sonucunda maddeler sorgulayıcı akıl, bilgiyi arama, kararı erteleme, bireylerarası anlayış, bağımsızlık ve özgüven olmak üzere 6 faktör altında toplanmıştır.

Endrawes (2010) tarafından yapılan "Professional Scepticism of Auditors: A Cross-Cultural Experiment" adlı çalışma, denetçilerin karar alma sürecini etkileyen kültürel farklılıkların etkisinden hareketle denetim standartlarının uygulanmasındaki farklılıkları incelemektedir. Çalışma, denetçinin mesleki şüpheciliği üzerinde denetim bilgisinin, hesap verebilirliğin, hile ve hata riskinin ve kültürün etkisini araştırmaktadır. Araştırmada Mısır ve Avustralya'dan olmak üzere 269 kıdemli ve kıdemsiz denetçiden veri toplanmıştır. Sonuçlar, farklı kültürel geçmişe sahip denetçilerin denetim kanıtlarına farklı tepkiler gösterip göstermediğine dair bulgular ortaya çıkarmıştır. Benzer şekilde, iki ülke arasında bazı denetim kararları açısından önemli farklılıkların olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Dalkılıç ve Oktay (2011) tarafından yapılan "Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphecilik" adlı çalışmada şüphecilik ve mesleki şüphecilik kavramları tanımlanmıştır. Mesleki şüpheciliği etkileyen durumlar incelenmiştir. Ayrıca mesleki şüphecilik denetim standartları bağlamında da ele

alınmıştır. Mesleki şüpheciliğin, bilginin ve deneyimin, 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. Bu doğrultuda mesleki şüphecilik açısından eğitimlerin denetçiler üzerinde farkındalık yaratacağı belirtilmiş olup eğitim açısından gerek mesleki sınavlarda gerekse de lisans ve lisansüstü derslerinde mesleki şüphecilik konusu üzerinde durulmasının faydalı olacağı vurgulanmıştır.

Popova (2013) tarafından yapılan "Exploration of Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments" adlı çalışmanın amacı, mesleki şüphecilik düzeyinin (kişisel özelliklere bağlı yüksek/düşük şüphecilik) ve varsayımsal olarak müşterilerle olan farklı deneyimlerin denetim kararlarına etkilerini incelemektir. Bu çalışmada Hurtt (2010) tarafından geliştirilmiş olunan mesleki şüphecilik ölçeği kullanılmış olup anılan ölçek 79 öğrenci üzerinde uygulanmıştır. Elde edilen veriler ANOVA analiziyle test edilmiştir. Sonuçlar, başlangıçtaki olasılıkların öncelikle müşteri deneyimi tarafından yönlendirildiğini, ancak deneyimin düşük şüphecilik üzerinde daha fazla etkiye sahip olduğunu göstermiştir. Bu bağlamda daha şüpheci olan katılımcıların, kanıtları değerlendirme aşamasında hileye ilişkin kanıtlara karşı daha hassas olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın sonuçları, denetim kalitesinin hem mesleki şüphecilik özelliğinden hem de müşteriye özgü önceki deneyimlerden etkilendiğini desteklemektedir.

Hurtt vd. (2013) tarafından yapılan “Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research” adlı çalışmanın amacı, şüpheci yargı ve şüpheci eylemin öncüllerini belirlemek için mesleki şüphecilikle ilgili araştırmaların sentezlenmesiyle Nelson’un (2009) çalışmasını genişletmek, gelecekteki araştırmalara önerilerde bulunmak ve bulguları tartışmaktır. Araştırmada incelenen çalışmalar denetçi özellikleri, kanıt özellikleri, müşteri özellikleri ve çevresel özellikler bakımından dört temel kategoriye ayrılmıştır. Çalışmada mesleki şüpheciliği tanımlamanın, ölçmenin, mesleki şüphecilik eksikliğinin denetim noksanlıkların temel nedeni olup olmadığının ve söz konusu eksikliğe hangi faktörlerin yol açtığını belirlemenin zor olduğu vurgulanmıştır. Benzer şekilde denetçinin bireysel özelliklerinin, ek

araştırma veya sorgulamanın gerekli olduğu durumların tespitini; önyargıların ise kararlarını veya eylemlerini etkileyebileceği ifade edilmiştir. Ayrıca mesleki şüpheciliğin, Nelson'un (2009) çalışması ile tutarlı biçimde, denetçinin kararını ve eylemlerini etkileyebileceği ileri sürülmüştür. Çalışma sonucunda bilginin, deneyimin veya uzmanlık eksikliğinin şüpheci kararları engelleyebileceğine yönelik çeşitli açıklamalara yer verilmiştir.

Hussin ve Iskandar (2013) tarafından yapılan "Exploratory Factor Analysis on Hurtt's Professional Skepticism Scale: A Malaysian Perspective" adlı çalışmada Malezya'dan elde edilen verilere dayanarak Hurtt'ün (2010) geliştirdiği ölçeğinin ülke bağlamında uygunluğunu araştırmak için bir faktör analizi çalışması yapılması amaçlanmıştır. Verilerin toplanmasında uygulanan anket, muhasebe lisans programı son sınıfında ileri denetim ve araştırma dersini alan 95 muhasebe öğrencisi üzerinde uygulanmıştır. Araştırmanın sonuçları, Hurtt'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 sonuçlardan, kararı erteleme özelliğinin konu dışı bırakılmasında denetimde karar vermenin daha fazla zaman gerektireceği ve denetim işini geciktirebileceği kanısının neden olabileceği ifade edilmiştir. Ayrıca sonuçlar, çevresel farklılıklar nedeniyle başka ülkelerde farklı sonuçlar olabileceğini destekler niteliktedir.

Royaee, Nezhad ve Azinfar (2013) tarafından yapılan "Relationship Between Skepticism and Decision Making in Audit" adlı çalışmanın amacı, İran denetim kurumlarındaki bağımsız denetçilerin şüphecilikleriyle karar vermeleri arasındaki ilişkiyi incelemektir. Çalışmada 150 bağımsız denetçiye anket uygulanmıştır. Verilerin analizinde karar verme bağımlı değişken; sorgulayıcı akıl, bilgiyi arama, kararı erteleme, bireylerarası anlayış, bağımsızlık ve özgüven bağımsız değişken olarak belirlenmiştir. Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişki Kolmogorov- Simirnov Z Testi, Spearman Correlation Coefficient ve Spearmen testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları incelendiğinde şüphecilik ile karar verme arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Abičić (2014) tarafından yapılan "Professional Skepticism of Auditors and Risk of Fraudulent Financial Reporting" adlı çalışmanın amacı müşteri ile olan

sözleşme süresinin ve denetimin planlama aşamasında tahmin edilen hile riskinin denetim sürecinin diğer aşamalarında denetçinin mesleki şüpheciliğini etkileyip etkilemediğini, hile riskinin değerlendirilmesinde mesleki şüpheciliğin etkisinin denetçinin deneyimiyle ilişkili olup olmadığını belirlemektir. 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. Araştırmanın "denetçinin deneyimi mesleki şüpheciliği ve hile riskini değerlendirme yeteneğini etkiler" yönündeki hipotezi ise iki ayrı hipotezde incelenmiştir. Bu bağlamda araştırmada "hile deneyimi, denetim alanında sahip olunan iş tecrübesine bakmaksızın, mesleki şüphecilik düzeyini artırır ve hile deneyimi eksikliğiyle karşılaştırıldığında karşı karşıya kalınan hile riskini daha yüksek düzeyde değerlendirme ve kabul etme durumunu etkiler" biçimindeki hipotez doğrulanmazken; "denetim alanında uzun yıllar uğraşmaya bağlı sahip olunan deneyim, bu alanda sahip olunan daha düşük düzeyde bir deneyimle karşılaştırıldığında, mesleki şüphecilik düzeyinin artırılması ve karşı karşıya kalınan hile riski düzeyinin daha yüksek bir seviyede kabul edilmesini etkiler" biçimindeki hipotez doğrulanmıştır. Çalışmada ayrıca mesleki şüpheciliğin denetimdeki önemi kabul edilmesine rağmen hile riskinin değerlendirilmesinde uygun düzeyde şüphecilik gösterilmediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu bağlamda hile konusunda sürekli eğitime ve denetim firması düzeyinde şüpheciliğin öneminin vurgulanmasına ihtiyaç duyulduğu vurgulanmıştır.

Westermann, Cohen ve Trompeter'ın (2014) tarafından yapılan "Professional Skepticism in Practice: An Examination of the Influence of Accountability on Professional Skepticism" adlı çalışmada mesleki şüphecilik çok yönlü bir yapı olduğundan, mesleki şüpheciliği teşvik eden veya engelleyen çeşitli faktörlerin algılanmasını sağlamak için hem nicel hem de nitel araştırma yapılmıştır. Peecher, Solomon ve Trotman'ın (2013) hesap verebilirlik çerçevesi kullanılarak, bireysel, firma ve düzenleyici bakımından hesap verebilirlik kaynakları ve bunların denetçi şüpheciliği üzerindeki etkilerini anlamak için farklı deneyime sahip 77 denetçinin yanıtlarını incelenmiştir. Ayrıca daha derinlemesine

inceleme yapabilmek için 6 görüşme yapılmıştır. Çalışmada denetçi davranışını potansiyel olarak etkileyebilecek PCAOB denetlemesi, dava riski, müşteri önemi, çalışma kağıdı incelemesi, resmi değerlendirme ve zaman-bütçe baskısı olarak belirtilen hesap verebilirlik kaynaklarına odaklanılmıştır. Çalışmanın sonuçları, etkili bir denetçi olmak için mesleki şüpheciliğin gerekli olduğunu ancak yeterli bir koşul olmadığını göstermektedir. Verilerden hareketle hesap verebilirlik kaynaklarının denetçinin şüpheciliğini daha güçlü bir şekilde teşvik ettiği sonucuna ulaşılabilir. Ancak zaman ve bütçe baskısı ile aşırı dokümantasyonun, denetçinin mesleki şüpheciliğini zayıflatabileceği belirtilmiştir.

Tuan (2014) tarafından yapılan "Bilgisayar Destekli Bağımsız Muhasebe Denetiminde Güvenilirliği Etkileyen Faktörler: Türkiye'deki Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma" adlı çalışmada, bilgisayar destekli bağımsız muhasebe denetiminin güvenilirliğini etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve bu faktörlerin geleneksel bağımsız muhasebe denetiminin güvenilirliğini etkileyen faktörlerden farklılık gösterip göstermediklerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Veriler, Türkiye'de faaliyet gösteren ve KGK tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş bağımsız denetim firmalarında çalışan 89 denetçiye uygulanan anket sonucu elde edilmiştir. Elde edilen verilerin analizinde faktör analizi, ANOVA ve t-testi uygulanmıştır. Araştırmada ulaşılan birçok sonuç bulunmakla birlikte bilgisayar destekli bağımsız muhasebe denetimi üzerindeki etkileri konusunda denetçinin mesleki şüphecilik düzeyinin "çok önemli" faktörler arasında değerlendirildiği görülmüştür.

Syamsuddin ve Abdul Hamid Habbe (2014) tarafından yapılan "The Influences of Ethics, Independence, and Competence on the Quality of an Audit Through the Influence of Profesional Skepticism in Bpk of South Sulawesi, Central Sulawesi and West Sulawesi" adlı çalışmanın amacı, denetim kurullarında görev alan denetçilerin mesleki şüpheciliklerinin etkisiyle denetim kalitesi üzerindeki etik, bağımsızlık ve yeterliliğin etkilerini araştırmaktır. Araştırma üç yıldan daha fazla denetim deneyimine sahip denetçilere yapılmıştır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış olup veriler yapısal eşitlik modeli ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçları üç başlık altında toplanmıştır. İlk olarak; mesleki şüphecilik ile etik ve denetim kalitesi arasında dolaylı bir etki görülmüştür. Söz

konusu etki denetçilerinin faaliyetlerini profesyonel bir şekilde ve denetimin kalitesi bağlamında dürüstlükle, tarafsız ve etik ilkelere bağlı kalarak yerine getirdikleri anlamında yorumlanmıştır. İkincisi; mesleki şüphecilik ile bağımsızlık ve denetim kalitesi arasında dolaylı bir etki görülmüştür. Bu etki, denetçilerinin görevlerini yerine getirirken bağımsız olduklarına ve denetimin kalitesi konusunda kamunun çıkarını koruyacakları anlamında yorumlanmıştır. Üçüncü olarak ise mesleki şüphecilik ile deneyim ve denetim kalitesi arasında dolaylı bir etki tespit edilmiştir. Sonuç olarak elde edilen bulgular, mesleki şüphecilikle etik, bağımsızlık ve yeterliliklerin, denetim kalitesinin gelişmesini önemli ölçüde etkilediğine yönelik kanıtlar olarak ileri sürülmüştür. Ayrıca gelecekteki çalışmalarda nitel araştırmalar ile konunun incelenmesi de önerilmiştir.

Erdoğan (2015) tarafından yapılan "Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu" adlı çalışmada, finansal skandalların yaşanmasıyla birlikte bağımsız denetim mesleğinin sorgulanmasına neden olan durumlara cevap aranması amaçlanmıştır. Çalışmada muhasebe mesleği açısından bağımsız denetimi etkileyen sorunlar ile bağımsız finansal tablolar 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 öneminin özellikle vurgulanması gerektiği ifade edilmiştir.

Holley (2016) tarafından yapılan "The Relationship Between Professional Skepticism and Critical Thinking of Accounting Managers: A Quantitative Study" adlı çalışmada, küçük ölçekli imalat şirketlerinde muhasebe yöneticilerinin eleştirel düşüncesi ile mesleki şüpheciliği arasındaki ilişki incelenmiştir. Verilerin toplanması için Mesleki Şüphecilik anketi (Hurtt, 2010) ve Watson-Glaser Eleştirel Düşünme Değerlendirme Formu S (Watson ve Glaser, 1994) kullanılmıştır. Veriler 37 küçük işletmenin muhasebe yöneticilerinden toplanmıştır. Örneklemdeki verileri analiz etmek için Spearman Rho Korelesyonu kullanılmıştır. Çalışmanın sonuçları incelendiğinde, küçük işletmelerde muhasebe yöneticileri için eleştirel

düşünme ile mesleki şüphecilik arasında bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Araştırma, 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 güçlendirebileceğini ortaya koymuştur.

Aschauer, Fink, Moro, Van Bakel-Auer ve Warming-Rasmussen (2017) tarafından yapılan "Trust and Professional Skepticism in the Relationship between Auditors and Clients: Overcoming the Dichotomy Myth" adlı çalışmada denetçilerin müşteri şirket yöneticilerine olan güveni ile mesleki şüphecilik düzeyleri arasındaki ilişkinin araştırılması amaçlanmıştır. Çalışmada, iki aşamadan oluşan çok yöntemli bir yaklaşım benimsenmiştir. İlk olarak bireylerarası güven ve mesleki şüphecilik kavramını belirlemek ve bir hipotez geliştirmek için denetçilerle ve müşterilerle görüşmeler yapılmıştır. İkinci olarak 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 görüşmenin sonuçları incelendiğinde; müşterilerde Hurtt (2010) tarafından belirtilmiş olan mesleki şüphecilik özelliklerinin ön plana çıktığı, denetim uygulamasında mesleki şüpheciliğin tarafsız bir kavram olarak anlaşıldığı ve denetçi-müşteri ilişkisinde güven temelli ilişki rolüne ilişkin olumlu bir görüşte olunduğu ifade edilebilir. Ayrıca mesleki şüphecilik kavramının bir özellik veya geçici bir durum olarak desteklense de genellikle bir denetçi özelliği olarak tanımlandığı belirtilmiştir. Öte yandan, denetçinin mesleki şüpheciliğini etkileyebilecek faktörlere ekonomik bağımlılık, denetim firmasının özellikleri gibi çeşitli çevresel hususların örnek olarak sunulduğu görülmüştür. Çalışmanın ikinci aşamasında ise "denetçi ve müşteri yönetimi arasında bireylerarası güven ile denetçi şüpheciliği arasında pozitif bir ilişki vardır" biçimindeki hipotez test edilmiştir. Çalışmanın temel bulgusu denetçilerin müşterileriyle güven temelli bir ilişki içinde olmasının müşterilerin denetçinin mesleki şüpheciliğine ilişkin algılarıyla pozitif bir biçimde ilişkili olduğu yönündedir.

Ciołek (2017) tarafından yapılan "Professional Skepticism in Auditing and Its Characteristics" adlı çalışmada, denetçilerin mesleki şüphecilikleriyle ilgili

araştırmaları sentezleme ve mesleki şüphecilik tutumunun temel özelliklerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada mesleki şüpheciliğin hem uygulama hem de teori olarak denetimde önemli bir kavram olduğu ve mevcut denetim standartlarında yer tuttuğu ifade edilmiştir. Ancak mesleki şüphecilik kavramı hususunda belirsizliklerin olduğu ve araştırmalar ile düzenleyicilerin kavramın önemini vurgulamanın yanında nasıl belirtilip ölçüleceği konusunda mücadele verdiği belirtilmiştir. Şüphecilik eksikliğinin denetim noksanlıklarının temel nedeni olup olmadığını ve hangi faktörlerin şüphecilik eksikliğine yol açtığını belirlemenin zorluğu da vurgulanmıştır. Araştırma bulguları uygulama ve düzenlemelere (standartlar) yönelik çıkarımlar sunmakla birlikte şüpheci yargının şüpheci eyleme nasıl dönüştüğünü anlamak için ek araştırmalar yapılmasına ihtiyaç olduğunu göstermiştir. Bir şüphecinin sahip olması gereken özellikler ise sorgulayıcı akıl, kararı erteleme, bilgiyi arama, bireylerarası anlayış, özgüven ve bağımsızlık olmak üzere altı kategoride sıralanmıştır.

Azgın (2018) tarafından yapılan "Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Kalitesine Etkisi" adlı çalışmada, mesleki şüpheciliğin denetimde önemi açıklanarak kaliteli bir denetim için olması gereken 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'ın denetim kalitesine yönelik sunulan çerçeve doğrultusunda hazırlanan ölçeğe Sulaiman'ın (2011) çalışmasındaki sorulardan da ekleme yapılarak oluşturulan ölçek kullanılmıştır. Ayrıca denetçilerin denetim kalitesine etkisi olabilecek unsurları belirtmelerine yönelik açık uçlu bir soru sorulmuştur. Ölçek KGK tarafından yetki verilen ve fiilen bağımsız denetim yapan 197 denetçiye uygulanmıştır. Çalışmada doğrulayıcı faktör analiziyle şüpheciliği 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 YEM modeli oluşturularak hipotezler test edilmiştir. Çalışmada denetçinin mesleki şüpheciliği ile denetim kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde bir ilişki

olduğu tespit edilmiştir. Bu doğrultuda denetçinin uygun ölçüde mesleki şüphecilikle davranmasının denetim kalitesini arttırdığı sonucuna ulaştırmıştır.

Göçmen (2018) tarafından yapılan "Örgüt İkliminin Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheciliği Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma" adlı çalışmada örgüt ikliminin; eleştirel düşünme, sorgulayıcılık, bireylerarası çözümleme gibi mesleki şüphecilik unsurları üzerindeki etkisinin tespiti amaçlanmıştır. Çalışmada Hurtt (2010) tarafından geliştirilen mesleki şüphecilik ve Heyart (2011) tarafından geliştirilip Dinçer (2013) tarafından Türkçe'ye uyarlanan örgüt iklimi ölçekleri kullanılmıştır. Veriler Ankara ilinde bağımsız denetim şirketlerinde fiilen çalışan 166 denetçiye anket uygulanarak elde edilmiştir. Araştırma sonuçları örgüt ikliminin, mesleki şüphecilik üzerinde etkili olduğunu göstermiştir. Bu doğrultuda yüksek düzeyde performans beklentisinin, denetçileri daha fazla bilgi arayışına ve sorgulayıcılığa yönlendirdiği değerlendirmesine ulaşılmıştır. Ayrıca firma yönetiminin kararlara katılmada denetçilere söz sahipliği sağladığı ve görüş ayrılıklarının nedenlerini ortaya koyan destekleyici bir yönetim tarzı sağlanmasının, özgüven ve bilgi arayışını geliştirebileceği bulgusuna ulaşılmıştır.

Karahan (2018) tarafından yapılan "Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma" adlı çalışmanın amacı, bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine olan etkisini incelemek ve mesleki şüpheciliğin denetim kalitesi üzerindeki pozitif etkisini tespit etmektir. Çalışmanın verileri, Kamuyu Aydınlatma Platformu'ndaki bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilere anket uygulaması sonucu elde edilmiştir. Çalışmada mesleki şüpheciliği ölçmede Hurtt (2010) tarafından geliştirilen ölçekten; bağımsız denetim kalitesini ölçmek için ise Esendemirli'nin (2013) çalışmasından yararlanılmıştır. Araştırmanın örneklemi 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 mesleki şüphecilik ölçeğindeki değişkenlerin tamamının ortalamasından hareketle bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik düzeylerinin yeterli olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca "bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği 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) tarafından yapılan "Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphecilik, Mesleki Şüpheciliğin Ölçülmesi ve Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma" adlı çalışmada, Hurtt (2010) tarafından geliştirilen ölçeğin Türkçeye çevrilerek geçerlik ve güvenirlik analizlerinin yapılması ve ölçeğin Türkiye'deki meslek mensupları üzerinde uygulanması amaçlanmıştır. Hurtt'ün (2010) ölçeği kullanılarak, Türkiye'deki yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci 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 şeklide farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmanın üzerinde durulması gereken bir diğer sonucu ise yüksek yaş grubundaki katılımcıların düşük yaş grubundaki katılımcılara göre daha yüksek mesleki şüpheciliğe sahip olduklarıdır.

Khaligova (2019) tarafından yapılan "Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheciliği Üzerine Bir Araştırma" adlı çalışmada hileli finansal raporlama ile mesleki şüphecilik ele alınarak bağımsız denetçilerin bu konular hakkındaki duyarlılığının incelenmesi amaçlanmıştır. Veriler Ankara ilinde 109 denetçiden toplanmıştır. Çalışmada cinsiyet, yaş, unvan ve çalışma süresi gibi değişkenler açısından katılımcılar arasında anlamlı farklılık olup olmadığını inceleyebilmek için t testi ve tek yönlü varyans analizi; anlamlı farklılığın hangi gruptan oluştuğunu belirleyebilmek için de TUKEY testi uygulanmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre denetçilerin hileli finansal raporlamada yeterli düzeyde bilgi ve birikime sahip oldukları, şüpheci bir yaklaşımla denetimi gerçekleştirdikleri, denetimin her safhasında ve hile tespitinde mesleki şüpheciliğe önem verildiği ve mesleki şüpheciliğin deneyimle kazanıldığı vurgulanmıştır.

Tayyar, Akyüz, Yeşil, Uslu ve Kara (2020) tarafından yapılan "Muhasebe Açısından Mesleki Şüphecilik ve Etik Kavramları" adlı çalışmada, mesleki şüpheciliğin etik algısı üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışmada mesleki şüpheciliğin 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'e 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 şüpheciliğin mesleki etik değerleri üzerinde aynı yönde ve anlamlı etkisi olduğu tespit edilmiştir. Mesleki şüpheciliğin sorgulayıcı zihin ve özgüven alt boyutlarının; merak, bireyler arası uzlaşma ve karar verme yeteneği alt boyutlarına kıyasla bu etkiye daha fazla sahip olduğu belirtilmiştir. Bu doğrultuda çalışmada özellikle muhasebe meslek mensubunun sorgulayıcı ve özgüvenli olma düzeyi ne kadar yüksekse etik davranma eğiliminin de o kadar yüksek olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Yukarıda yer verilen düzenlemeler ve çalışmalar bir bütün olarak değerlendirildiğinde; bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğinin değerlendirilmesi açısından bağımsız denetim standartlarında mesleki şüpheciliğin ne olduğu, nasıl uygulanacağı veya mesleki şüphecilikle dikkat edilmesi gereken alanlara yer verildiği görülmektedir. Denetimde mesleki şüphecilikle ilgili literatür incelendiğinde ise mesleki şüpheciliğin denetim sürecinin önemli bir unsuru olduğu görülmektedir. Bu bağlamda literatürdeki çalışmaların daha ziyade; kanıt arama ile mesleki şüphecilik ilişkisi, yüksek düzeyde şüpheciliğin hileyi daha iyi tespit etmeye yönlendirecek davranışlarla ilişkisinin araştırılması, mesleki şüpheciliği ölçümleyebilmek için ölçek geliştirilmesi, mesleki şüphecilik tutumunun temel özelliklerinin belirlenmesi, model sunulması, mesleki şüpheciliğin standartlar bağlamında incelenmesi, şüphecilikle karar verme arasındaki ilişki, mesleki şüpheciliğin denetim başarısızlığı kavramı bağlamında incelenmesi, eleştirel düşünce ile mesleki şüphecilik arasındaki ilişki, örgüt ikliminin mesleki şüphecilik unsurları üzerindeki etkisinin belirlenmesi, denetçinin mesleki şüpheciliğinin

denetim kalitesine etkisi, hileli finansal raporlama ve mesleki şüpheciliğe yönelik araştırmalardan oluştuğu ifade edilebilir.

Gerek literatürden gerekse bağımsız denetim standartlarından elde edilen bilgilere göre, denetim süreci içerisinde müşterinin kabul edilmesinden denetim faaliyetlerinin raporlanmasına kadar geçen aşamalarda, finansal tabloların veya kanıtların incelenmesinde denetçinin mesleki şüphecilik tutumunu sergilemesi gerektiği ifade edilebilir. Bağımsız denetçilerin önemli yanlışlık, hata veya hile olabilirliğini göz önünde bulundurarak sürece yaklaşmasının, uygun düzeyde mesleki şüpheciliğin olması ve çeşitli mesleki şüphecilik özelliklerini barındırmasının önemli olduğu belirtilebilir.

Bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikleriyle ilişkilendirilebilen ve yukarıda özetlenen çalışmaların çoğunluğunda Hurtt (2010) tarafından geliştirilen ölçekten yararlanıldığı ve genellikle nicel araştırma yöntemlerinin tercih edildiği görülmektedir. Mevcut literatürden farklı olarak bu çalışmada nitel araştırma yöntemi benimsenerek konu tüm yönleriyle ve derinlemesine bir şekilde ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmanın bu yönüyle değerli olduğu ileri sürülebilir.

Çalışmanın bundan sonraki bölümünde bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin görüşleri değerlendirilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİ

Çalışmanın bu bölümünde; öncelikle araştırmanın amacına, önemine, sınırlılıklarına, yöntemine, desenine ve örneklemine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Sonra verilerin toplanmasına, analizine, araştırmanın geçerlik ve güvenirliğine yönelik açıklamalar yapılmıştır. Daha sonra ise araştırmanın etik çerçevesine, bulgularına ve araştırma bulgularının değerlendirilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

İşletmelerin bilgi kullanıcılarına sunmuş oldukları finansal bilginin değeri artmaktadır. Üretilen finansal bilginin doğruluğu hususu, iş hayatında yaşanan yoğun rekabet, işlemlerin çoğalması ve karmaşık hale gelmesiyle birlikte daha da önemli hale gelmiştir. Ayrıca finansal bilgilerin ve finansal tabloların yasal çerçeveler doğrultusunda gerçeğe uygun bir biçimde bilgi kullanıcılarına sunulabilmesinde makul güvenceyi karşılayabilmek için bağımsız denetimden geçmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla finansal bilginin işlenmesi ve sunulmasında gerçekliğin ve güvenilirliğin sorgulanmasının gerekliliği önem arz etmektedir. Bu sorgulamada denetçilerin mesleki şüphecilik biçiminde adlandırılabilecek, sunulan kanıtlara ve bilgilere yönelik eleştirel bir tutum içinde olmaları gerekliliktir.

Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini hata, hile veya önemli yanlışlıklar olabilme ihtimali çerçevesinde sürdürdüğü belirtilebilir. Mesleki şüphe bağımsız denetçileri sorgulayıcı bir tutum içerisinde olmaya, daha fazla araştırma yapmaya ve denetim kanıtı toplamaya sevk etmektedir. Dolayısıyla denetçinin bağımsız denetim faaliyetini mesleki şüphecilik içerisinde sürdürmesiyle daha etkin ve verimli bir denetim hizmeti sunulmasının olanaklı hale geldiği ifade edilebilir.

Böylece oluşabilecek ya da var olan hata, hile ve yanlışlıkların belirlenmesi ve önüne geçilmesi hatta denetlenen işletmelerin sürdürülebilirliklerini görme imkânı sağlanmaktadır.

Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini icra ederken mesleki şüphecilik tutumunu olması gerektiği düzeyde kullanıp kullanmadıkları hususu üzerinde çalışılan bir konudur. Bu bağlamda ABD'de yapılmış bir çalışmada denetim faaliyetlerinin uygulanmasına yönelik eksiklikler araştırılmış olup vakaların %60'ında uygun düzeyde mesleki şüphecilik tutumunun sergilenmediği ileri sürülmüştür (Beasly vd. 2001: 64-65). Bu bağlamda bağımsız denetçilerin görüşlerine göre mesleki şüpheciliğin ne ifade ettiği, denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin ne ölçüde ve nasıl kullanıldığı, bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin yeri ve öneminin belirlenmesi ihtiyacının hâsıl olduğu ileri sürülebilir. Söz konusu bu ihtiyacı bağımsız denetçilerin görüşleri üzerinden daha derinlemesine ve ayrıntılı bir biçimde keşfedebilme amacıyla bu çalışmada nitel araştırma yöntemi tercih edilmiştir.

Nitel araştırmada amaç cümlesi çalışmanın ana fikrini belirterek hedeflerini ortaya koymaktadır. Amaç cümlesi aynı zamanda çalışmanın fenomeni, araştırmanın katılımcıları ve araştırmanın yapıldığı yer hakkındaki bilgileri de içermektedir. Dolayısıyla amaç cümlesinde aşağıdaki özelliklerin bulunması gerektiği ifade edilebilir (Creswell, 2017: 124-125):

- Amaç, niyet veya hedef gibi kelimeler kullanılmalıdır.
- Tek bir fenomen, kavram veya fikir üzerine yoğunlaşılmalıdır.
- Anlamak, geliştirmek, ne anlama geldiğini incelemek, keşfetmek gibi eylem fiilleri ile öğrenmenin nasıl gerçekleşeceği ifade edilmelidir.
- Tarafsız bir dil kullanılmalıdır.
- Fenomen veya fikrin okuyucular tarafından anlaşılır bir biçimde tanımı yapılmalıdır.
- Veri toplama, veri analizi ve araştırma sürecinde sorgulama stratejisini belirten araştırma desenine ait kelimelere içermelidir.
- Araştırmanın katılımcıları ve yapılacağı yer belirtilmelidir. Bununla birlikte araştırmaya katılım veya araştırmanın yapılacağı yerin sınırlarını içeren ifadelere de yer verilmelidir.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle bu fenomenoloji çalışmasının amacı, bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin bakış açılarını keşfetmektir. Araştırmanın bu safhasında 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 şeklinde tanımlanacaktır. 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 karşılaşılan sorunlar ve sorunların çözümleri için neler yapılmaktadır?
- Bağımsız denetim mesleğinin geldiği nokta göz önüne alındığında ve mesleki şüphecilik tutumu değerlendirildiğinde hem mesleğin hem de mesleki şüpheciliğin kullanımı konusunda geleceğe ilişkin görüşler nelerdir?

4.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Bağımsız denetçilerin finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunabileceğini göz önünde bulundurarak denetimi planlamak ve yürütmek zorunda oldukları belirtilebilir. Bu noktada mesleki şüphecilik denetçinin sorgulayıcı bir yaklaşımla kanıtların geçerliliğini incelemesi, işletme yönetiminin bildirimlerinin ve ulaşılan bilgi ve belgelerin tutarlılığının, çelişkili olup olmadığının değerlendirilmesi olarak ifade edilebilir (Güredin, 2014: 132). Mesleki

şüphecilik denetim süresince korunması gereken bir tutum olması sebebiyle denetim literatüründe ve çeşitli bağımsız denetim standartları içerisinde kendine yer bulmuştur. Özellikle BDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ve BDS 240 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" adlı bağımsız denetim standartlarında mesleki şüpheciliğe ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacı doğrultusunda konunun önemini ortaya çıkarabilme ve literatüre katkı sağlayabilme adına bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliklerine yönelik literatür incelenmiştir. Anılan literatür incelendiğinde genel olarak yapılan çalışmaların; denetimde mesleki şüphecilik literatürü ve modeli (Nelson, 2009), mesleki şüpheciliğin ölçülmesine yönelik ölçek geliştirme (Hurtt, 2010), denetçinin mesleki şüpheciliğinin kültürlerarası incelenmesi (Endrawes, 2010), denetçinin mesleki şüpheciliğinin geliştirilmesi (Glover ve Prawitt, 2013), muhasebe yöneticilerinin eleştirel düşüncesi ile mesleki şüphecilik arasındaki ilişki (Holley 2016), mesleki şüphecilik kavramı (Altunakar, 2015; Dalkılıç ve Oktay, 2011), hile riskinin denetçinin mesleki şüpheciliği üzerindeki etkisi (Abičić, 2014), denetçilerin mesleki şüphecilikleriyle ilgili çalışmaların sentezlenmesi ve mesleki şüphecilik özellikleri (Ciołek, 2017), denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi (Azgın, 2018), örgüt ikliminin bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliği üzerine etkisi (Göçmen, 2018), bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine etkisi (Karahan, 2018), hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliği (Khaligova, 2019) gibi konular üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikleri üzerine yapılan çalışmalar değerlendirildiğinde yabancı literatürdeki çalışmaların daha çok olduğu belirtilebilir.

Öte yandan bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikleri ile ilişkilendirilen çalışmaların çoğunluğunda Hurtt (2010) tarafından geliştirilen ölçekten yararlanıldığı ve genellikle nicel araştırma yöntemlerin kullanıldığı belirlenmiştir. Mevcut literatürden farklı olarak bu çalışmada nitel araştırma yöntemi benimsenerek araştırmanın hedeflerine ulaşılmaya çalışılmıştır.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumunun soyut bir yönü olması bakımından insan doğasına uygun bir biçimde bireylerin düşünceleri, yaşantıları, deneyimleri farklı bakış açılarıyla ele alınabilir. Bu bağlamda araştırmaya yöntemsel açıdan farklı bir boyut kazandırılmasıyla birlikte hedef kitle ile birebir görüşme sağlanarak bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe yönelik düşünceleri ve deneyimleri kendi görüşleri çerçevesinde incelenmeye çalışılmıştır. Konunun derinlemesine görüşmelerle daha detaylı bir biçimde irdelenip ortaya çıkan bilgilerin sunulabilmesiyle literatüre katkı sağlanması hedeflenmektedir. Ayrıca bağımsız denetimin önemli bir parçası olarak ifade edilebilen mesleki şüphecilik kavramının ne olduğu, bağımsız denetimde ne ifade ettiği, uygulanışının nasıl olduğu, mesleki şüphecilik açısından bağımsız denetimde yaşanan sorunlar, çözümler ve önerilerin birlikte bir bütün olarak incelemesi yönüyle araştırmanın literatüre katkı sağlayacağı belirtilebilir.

4.3. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Araştırma İstanbul ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler ile sınırlandırılmıştır. İstanbul ilinin tercih edilmesinin sebeplerinden biri, Türkiye'deki bağımsız denetçilerin en fazla İstanbul ilinde bulunmasıdır. Bir diğer sebep ise ulusal ve uluslararası çapta birçok bağımsız denetim şirketinin İstanbul'da olmasıdır. Son olarak da ulusal ve uluslararası çapta daha geniş bir sektör yelpazesine sahip İstanbul'da birçok denetlenebilecek firmanın olmasından dolayı katılımcıların çeşitli boyutlarda deneyim kazandıkları kabulüdür.

Araştırmanın bir başka sınırlılığı ise sadece bağımsız denetim şirketlerindeki bağımsız denetçiler üzerinde uygulanmış olmasıdır.

4.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

İnsanların sergiledikleri davranışlarının, içinde bulunulan ortamda çeşitli boyutlarıyla ortaya konulabilmesi adına esnek ve bütüncül bir yaklaşımla ele alınması gerekmektedir. Bunun yanında bilimsel çalışmalarda araştırmaya katılan bireylerin araştırılan konuya dair kazanmış oldukları tecrübeleri ve görüşleri önem arz etmektedir. Bu bağlamda insan davranışının karmaşık olduğu, bulunduğu ortam içinde daha iyi bir şekilde anlaşılabileceği ve fen bilimlerinin aksine, nicel

yöntemlerden farklı olarak, insan davranışının doğasına uygun, araştırma sürecinde şekillenen, esnek, keşfedici ve daha iyi anlamaya imkân sağlayan nitel yöntemlerle incelenmesinin yararlı olacağı ileri sürülebilir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 37-40). Nitel yöntemlerin benimsendiği çalışmalarda araştırmacılar bireylerin deneyimlerine ne anlam yüklediklerine ve yaşamlarını nasıl yorumladıklarına odaklanmaktadır (Merriam, 2018: 22-23). Nitel araştırma yöntemi genellikle çok daha az sayıda kişiyle çok daha fazla ve ayrıntılı bilgiye ulaşılmasına imkân sağlayarak çalışılan durumların derinlemesine bir şekilde anlaşılmasını kolaylaştırmaktadır. Nicel araştırma yöntemi ise çok sayıda bireyle sınırlı sayıda sorularla veri toplanması ve istatistiksel olarak ölçümlenebilmesine imkân sağlamaktadır. Dolayısıyla nicelde verilerin elde edilmesiyle genelleştirilebilir bulgulara ulaşılabilirken; nitelde verilerin elde edilmesiyle derinlemesine bir incelemenin yapılması imkânı sağlarken genellenebilirliğin sınırlandırıldığı ifade edilebilir (Patton, 2014: 14).

Nitel araştırmanın özellikleri anlama ve anlam üzerine odaklanma, temel araç olarak araştırmacı, tümevarımsal bir süreç, zengin betimleme ve diğer özellikler ve yetkinlikler olmak üzere beş özellik altında toplanabilir (Merriam, 2018: 14-16). Bunlar:

- Anlama ve anlam üzerine odaklanma: İnsanların deneyimleriyle ve deneyimlerini nasıl anlamlandırdıklarıyla ilgilidir.
- Temel araç olarak araştırmacı: Veri toplama ve analizi sürecinde araştırmacı başlıca araçtır.
- Tümevarımsal bir süreç: Özelden genele doğru gözlemlerin, görüşmelerin ve belgelerin parçalarından bir şekilde daha büyük parçalara ulaşılır.
- Zengin betimlemek: Araştırma sonucunda ulaşılan bulguları destekleyici nitelikte alıntılara, notlara yer verilmesini içerir.
- Diğer özellikler ve yetkinlikler: Nitel araştırma yönteminin esnek, örnek seçiminin genellikle tesadüfi olmadığı ve araştırmacının zamanının önemli bir kısmını katılımcı ile birlikte alanda geçirdiğini ifade etmektedir.

Öte yandan nitel veriler nicel verilerden farklılaşmaktadır. Bu bağlamda, nicel araştırmada veri toplama araçlarından biri olan anketle ulaşılan verilerden sayısal sonuçlara ulaşılır. Nitel araştırma yöntemindeyse veri toplama araçlarından

biri olan görüşmeyle katılımcılara yöneltilen açık uçlu sorular aracılığıyla ulaşılan verilerden sayısal sonuçlara ulaşılması beklenmez. Ayrıca verilerin işleme ve analiz edilme süreci de farklılaşmaktadır (Kümbetoğlu, 2017: 44). Yine de nitel yöntemlerle ulaşılan verilere de bazı sayısal analizler yapmak mümkündür. Nitel araştırmada asıl amaç; toplanan verilerin derinlemesine bir biçimde ve mümkün olduğunca bireylerin görüşlerini doğrudan alıntılayarak betimsel ve gerçekçi bir sunum sağlamaktır (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 48). Böylece nitel araştırma yöntemi aracılığıyla çalışılan olguya anlam yüklenilmeye çalışılmaktadır. Bu doğrultuda bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikle ilgili deneyimlerinin ve görüşlerinin derinlemesine bir analizle ortaya konulması ve konuya daha geniş bir bakış açısıyla yaklaşılabilmesi için bu çalışmada nitel araştırma yöntemi tercih edilmiştir.

4.5. ARAŞTIRMANIN DESENİ

Çalışmada nitel araştırma desenlerinden fenomenoloji (olgubilim) deseni tercih edilmiştir. Fenomenoloji felsefi ve psikolojik bakış açılarını temel alan bir araştırma desenidir. Fenomenolojik felsefe, insanların güncel ve geçmiş deneyimlerinden ulaştığı anlamlara odaklanmaktadır (Ersoy, 2017: 82-84). Fenomenoloji deseni farkında olunan ama derinlemesine ve detaylı bir fikre sahip olunmayan olguları konu edinmektedir. Yani fenomenoloji aslında günlük yaşantımızda karşılaştığımız tam olarak anlamlandıramadığımız olguları araştırmayı amaçlar. Örneğin, "okulda başarısızlık" olgusunu ele alırsak başarısızlığın öğrenci için ne anlama geldiği, başarısızlığın öğrencinin ilişkilerini nasıl etkilediği, başarısızlığın öğrenciyi hayatında ne gibi sorunlarla karşılaştıracağı gibi hususlarda olgunun yeterli düzeyde açık ve anlaşılır bir biçimde ne anlama geldiği ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 69-70).

Bu bağlamda bağımsız denetimde mesleki şüphecilik olgusunu ele alırsak;

- Mesleki şüphecilik bağımsız denetçiler için ne anlam ifade etmektedir,
- Mesleki şüphecilik bağımsız denetçileri nasıl etkilemektedir gibi sorularla elde edilen verilerin analiziyle derinlemesine, açık ve anlaşılır bulgular elde edilebilir.

Fenomenoloji araştırmalarında etkileşim, esneklik ve irdeleme özelliklerinin kullanılmasını sağlayan başlıca veri toplama aracının görüşme olduğu

belirtilebilir. Görüşmede araştırılan konunun daha derinlemesine incelenmesi için ihtiyaca göre soruların sondalar yoluyla açılımıyla ve araştırmacının görüşmede güven ortamını sağlamasıyla katılımcının farkında olunamayan anlamalarının ortaya çıkarılabilmesinin olası olduğu belirtilebilir. Söz konusu araştırmalarda görüşmelerin genellikle uzun olduğu ve araştırmacının katılımcılarla yoğun bir etkileşimde bulunması gerektiği de ifade edilebilir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 71).

4.6. ARAŞTIRMANIN ÖRNEKLEMİ

Nicel araştırmalarda genellikle tesadüfi seçilmiş büyük örneklemlerle çalışılırken nitel araştırmalarda amaçlı olarak seçilen küçük örneklemlerle çalışmanın benimsendiği belirtilebilir. Amaçlı örneklemenin amacı araştırmada daha derinlemesine veri toplanabilmesi için bilgisel anlamda zengin durumların tercih edilmesidir (Patton, 2014: 230). Bu açıdan bu çalışmada amaçlı örnekleme yöntemi tercih edilmiştir. Örneklemde yer alacak katılımcıların seçiminde ise amaçlı örnekleme yöntemlerinden kartopu ve maksimum çeşitlilik örnekleme yöntemleri tercih edilebilmektedir. Kartopu örnekleme yönteminden daha fazla bilgiyi elde edebilecek kişilere veya kritik durumlara ulaşılmasında yararlanıldığı ifade edilebilir (Patton, 2014: 235-237). Maksimum çeşitlilik örneklemesi ise küçük bir örneklem oluşturmayı ve örneklemde incelenen probleme taraf olabilecek kişilerin çeşitliliğinin maksimum ölçüde yansıtılması amaçlanmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 119). Bu doğrultuda araştırılan konu özelinde en iyi ve derinlemesine bilgi elde edilebilecek katılımcılar tercih edilirken aynı zamanda çalışılan bağımsız denetim şirketleri ve sahip olunan bağımsız denetçi unvanları açısından farklılaşan katılımcıların örnekleme dâhil edilmesine çalışılmıştır.

Araştırmanın deseninin olgubilim olmasından hareketle verinin kaynağı odaklanılan olguyu yaşayan, olguya dair deneyimi olan ve olguyu dışa vurabilecek bireyler ya da gruplar olmalıdır (Creswell, 2018: 154; Yıldırım ve Şimşek, 2016: 71). Bu açıdan çalışmanın örneklemini bağımsız denetim şirketlerinde hizmet veren KGK tarafından yetki belgesine sahip sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçi unvanlarına sahip bağımsız denetçiler oluşturmaktadır.

Örneklemin katılımcı sayısının ise "sihirli sayılara" dayandırılmadığı ifade edilebilir. Bu bağlamda araştırılan fenomenin nasıl çalışılması gerekliliğinin

örneklem sayısını yönlendirdiği belirtilebilir. Araştırılan fenomene göre bir veya iki katılımcıyla uzun bir zaman geçirmek ve birçok farklı yolla fenomenolojik materyal toplamak anlamlı görülüyorsa o zaman bir veya iki katılımcıdan oluşan bir örneklem tercih edilebilir. Ancak katılımcılarla nispeten daha az zaman geçirerek daha az miktarda fenomenolojik materyal toplamak anlamlı görülüyorsa, o zaman da örneklem 10-15 katılımcıdan oluşturulabilmektedir (Vagle, 2018: 131-132). Burada yapılan açıklamalardan hareketle nitel araştırmalarda örneklem büyüklüğünün belirlenmesine ilişkin kesin bir kuralın olmadığı ifade edilebilir. Örneklem büyüklüğü araştırmanın amacına, neyi bilmek istediğinize, gündemin ne olduğuna, zaman ve kaynaklarınızla ne yapılabileceğinize, neyin inanılır, yararlı ya da zararlı olacağına bağlı şekillendirilmektedir. O halde bir araştırmacı aynı kaynak ve zamanla, genişlik peşindeki araştırma olarak adlandırılan belli bir deneyimi çok sayıda insanla araştırabilir veya derinlik peşindeki araştırma olarak adlandırılan çok farklı deneyimleri daha az sayıda insanla da araştırabilir. Yani ne için ve neye ulaşmak istenildiği ile mevcut kaynakların ve sonuçların nasıl kullanılacağına göre örneklem büyüklüğü değişkenlik veya farklılık gösterebilmektedir (Patton, 2014: 244). Belirtilen bağlamda bu çalışmanın örneklemini ulusal veya uluslararası çapta faaliyet gösteren 13 farklı bağımsız denetim şirketinin her birinden bir bağımsız denetçi olmak üzere toplam 13 bağımsız denetçi oluşturmaktadır.

4.7. VERİLERİN TOPLANMASI

Çalışmanın bu kısmında bağımsız denetçilerin görüşlerine göre mesleki şüpheciliğin değerlendirilmesi amacıyla veri toplanmasında kullanılan veri toplama aracına ve pilot çalışmaya yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

4.7.1. Veri Toplama Aracı

Bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin görüşlerini keşfedebilmek için nitel araştırma yöntemlerinden biri olan görüşme veri toplama aracı olarak tercih edilmiştir.

4.7.1.1. Görüşme

Görüşmenin nitel araştırmada en çok kullanılan veri toplama aracı olduğu ifade edilebilir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 129). Görüşmenin amacı katılımcıların bakış açılarını, deneyimlerini öğrenebilmek ve bireylerin doğrudan

gözlemleyemediği şeyleri bulabilmektir. Nitel araştırmada görüşme yoluyla katılımcıların sahip oldukları fikirleri kendi ifadeleri ile sunabilecekleri bir imkân oluşturur (Patton, 2014: 341-348). Dolayısıyla nitel araştırmacıların, büyük ölçüde görüşmelere güven duyduğu ileri sürülebilir. Ancak araştırmacının, katılımcının görüşlerini ortaya çıkarmaya yardımcı olacak temaları keşfetmeye çalışırken bir taraftan da katılımcının yanıtları nasıl çerçevelediğine ve yapılandırdığına saygı duyması gerekmektedir. Aslında bunun nitel araştırma için katılımcının ilgili fenomen hakkındaki bakışını, araştırmacının görüşü şeklinde değil, katılımcının görüşü şeklinde ortaya çıkarmaya yönelik temel bir kabul olduğu belirtilebilir (Marshall ve Rossman, 1999: 108). Ayrıca görüşmelerde; demografik sorular, deneyim ve davranış, düşünce ve değer, duygu ve his, bilgi ve duyusal sorular olmak üzere toplam altı türden soru çeşidinin kullanılabileceği ifade edilmektedir (Patton, 2014: 348-351). Bu çalışmada görüşme soruları anılan soru türlerinin tamamı dikkate alınarak oluşturulması çalışılmıştır.

4.7.1.1.1. Yarı-Yapılandırılmış Görüşme

Patton (2014) görüşmeleri; gündelik sohbet tarzında görüşme, genel görüşme kılavuzu yaklaşımı ve standartlaştırılmış açık uçlu görüşme olarak üçe ayırmaktadır. Merriam (2018) ise bu türleri tam yapılandırılmış görüşme, yarı yapılandırılmış görüşme ve yapılandırılmamış görüşme biçiminde ifade etmektedir. Yarı yapılandırılmış görüşmelerde sorular esnek cümlelerden oluşmaktadır (Merriam, 2018: 88). Çalışmanın amacını karşılayabilmesi açısından bu araştırmada yarı yapılandırılmış görüşme tercih edilmiştir. Görüşme sırasında sorulacak sorular veya değinilecek konular yarı yapılandırılmış görüşme formunda belirtilmektedir (Patton, 2014: 343).

Çalışmanın amacına ulaşmak için yapılacak olan görüşmelerde kullanılacak olan sorularının oluşturulması için bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğe yönelik yerli ve yabancı literatürde yer alan çeşitli çalışmalar incelenmiştir. Bu bağlamda görüşme soruları oluşturularak yarı yapılandırılmış görüşme formu hazırlanmıştır. Söz konusu formda yer alan sorular Abičić (2014), Altunakar (2015), AUASB (2012), Bağımsız Denetim Standartları, Dalkılıç ve Oktay (2011), Endrawes (2010), Glover ve Prawitt (2013), Hurtt (2010), Hurtt vd. (2013), IAASB (2012),

IAASB, IESBA ve IAESB (2017), Leung (2017) ve PCAOB (2012) tarafından hazırlanan çalışmalardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Hazırlanan görüşme formundaki soruların geçerliliğinin sağlanması için uzman görüşüne başvurulmuştur. Bu doğrultuda görüşme soruları kapsam, uygunluk, anlaşılırlık ve açıklık açısından olduğu kadar teorik ve uygulamaya yönelik yöntem açısından da değerlendirilmesi adına üç alan uzmanı tarafından incelenmiştir. Alan uzmanlarının görüşleri doğrultusunda bazı sorular silinmiş bazı sorular da yeniden şekillendirilmiştir. Uzman incelemelerinden sonra son şeklini alan yarı yapılandırılmış görüşme formu aracılığıyla pilot çalışmanın yapılması aşamasına geçilmiştir.

4.7.2. Pilot Çalışma

Araştırmada cevap aranan soruların görüşme formunda yer aldığının veya yer alan soruların açık ve doğru bir şekilde belirtilip belirtilmediğinin tespit edilebilmesi için pilot çalışmaya ihtiyaç duyulmaktadır. Yani pilot çalışma ile görüşme formunda araştırma çerçevesine uygun soruların olup olmadığı test edilmektedir (Kümbetoğlu, 2017: 94). Pilot çalışma sonucunda soruların uygunluğu ve soruların dil açısından anlaşılır olup olmadığı ulaşılan kanılar ve katılımcıların görüşleri doğrultusunda değerlendirilir. Dolayısıyla pilot çalışmanın amacı; görüşme sorularının sorulmasıyla katılımcılardan derinlemesine cevap alabilmeye olanak tanıyan soruların sorulup sorulmadığının görülmesi ve bu sayede ihtiyaca göre yeni sorular ekleme, soruları silme veya sorular üzerinde düzenlemelerin yapılmasına olanak sağlayarak etkili ve verimli görüşme sorularını hazırlayabilme olarak belirtilebilir.

Çalışmada görüşme sorularının kapsamını ve niteliğini belirlemek amacıyla Samsun ve Trabzon illerinde olmak üzere iki bağımsız denetçiyle pilot çalışma yapılmıştır. Pilot çalışma için ilk görüşme yapılan katılımcı KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçi olmasıyla beraber aynı zamanda öğretim üyesidir. Bu açıdan çalışmaya hem akademik hem de uygulama açısından katkı sağlaması beklenildiğinden söz konusu katılımcıyla görüşülmüştür. İkinci görüşme yapılan katılımcının ise Bağımsız Denetim Şirketinde hizmet veren Sorumlu Denetçi unvanına sahip olmasından hareketle özellikle uygulama boyutuna yönelik katkı sağlayacağı beklentisiyle tercih edildiği ifade edilebilir.

Çalışmanın amacı doğrultusunda yapılan pilot görüşmeler çözümlenmiş ve analiz edilmiştir. Analiz sonucunda elde edilen bulgular ve görüşme esnasında katılımcıların sorulara yönelik vermiş oldukları tepkiler doğrultusunda görüşme formundaki sorular yeniden düzenlenmiştir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda görüşme formunda yer alan "Sizce denetçinin mesleki şüpheciliğini artırmak için finansal raporlama sürecindeki diğer paydaşlar neler yapabilir?" sorusunun katılımcılar tarafından anlaşılmadığı ve çalışmaya uygun olmadığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda söz konusu soru görüşme soruları arasından çıkarılmıştır. Ayrıca yarı yapılandırılmış görüşme formunda yer alan "Bir denetçinin mesleki şüphecilik yaklaşımını tehdit eden veya engelleyen uygulamalar hakkında neler söylemek istersiniz? Bununla ilgili sizin bir deneyiminiz oldu mu? Varsa bize anlatır mısınız?" ve "Mesleki şüphecilik açısından bağımsız denetimde karşılaştığınız sorunlar hakkında neler söyleyebilirsiniz? Karşılaştığınız sorunları çözmek için neler yaparsınız? Bu konudaki deneyimlerinizi bizimle paylaşır mısınız?" sorularına verilen yanıtlar birbirlerine benzerlik gösterdiğinden "Bir denetçinin mesleki şüphecilik yaklaşımını tehdit eden veya engelleyen uygulamalar hakkında neler söylemek istersiniz? Bununla ilgili sizin bir deneyiminiz oldu mu? Varsa bize anlatır mısınız?" sorusu görüşme formundan çıkartılmıştır. Bu doğrultuda sadece "Mesleki şüphecilik açısından bağımsız denetimde karşılaştığınız sorunlar hakkında neler söyleyebilirsiniz? Karşılaştığınız sorunları çözmek için neler yaparsınız? Bu konudaki deneyimlerinizi bizimle paylaşır mısınız?" sorusunun sorulması yeterli görülmüştür. Dolayısıyla pilot görüşmeden sonra yapılan analizle ulaşılan bulgulara göre yarı yapılandırılmış görüşme formundaki sorular yeniden düzenlenmiş ve söz konusu olan form son haliyle Ek- 1'de sunulmuştur.

4.7.3. Veri Toplama Süreci

Veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış görüşme formu hazırlandıktan sonra araştırmanın saha çalışmasına başlanmıştır. Saha çalışmasına başlamadan önce ise saha araştırmasının yapılabilmesine yönelik Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu'ndan etik onay alınmıştır. Söz konusu etik kurul izni Ek-2'de sunulmuştur. Ayrıca katılımcılara araştırma hakkında bilgi vermek ve araştırmaya gönüllü olarak katıldıklarını beyan edebilmeleri adına aydınlatılmış onam formu hazırlanmış olup ilgili form Ek-3'te

sunulmuştur. Daha sonra ise araştırmanın amacına yönelik görüşmelerin yapılabilmesi için bağımsız denetçilerle ön görüşmelere başlanmıştır. Verilerin toplanması amacıyla yapılacak görüşmelere başlamadan önce katılımcılara araştırma hakkında bilgi verilmiş ve araştırmaya gönüllü olarak katıldıklarını beyan eden aydınlatılmış onam formu okunarak karşılıklı imzalanmıştır. Araştırma çerçevesince toplanacak verilerin eksiksiz bir biçimde toplanabilmesi için görüşme öncesinde katılımcıların izni alınarak ses kayıt cihazı kullanılmıştır. Yapılan görüşmeler 37-119 dk. arasında sürmüş olup tüm katılımcılara ilişkin görüşme süreleri aşağıda yer alan Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. Yapılan Görüşmelere İlişkin Süreler

Katılımcı	Görüşmenin Yapıldığı Yer	Görüşmenin Yapıldığı Tarih	Görüşme Süresi (sa./dk./sn.)
K1	İşyeri/Ofis	29/07/2019	00:46:33
K2	İşyeri/Ofis	29/07/2019	01:46:37
K3	İşyeri/Ofis	30/07/2019	00:59:04
K4	İşyeri/Ofis	30/07/2019	01:21:46
K5	İşyeri/Ofis	31/07/2019	01:15:11
K6	İşyeri/Ofis	31/07/2019	00:54:20
K7	İşyeri/Ofis	01/08/2019	01:47:08
K8	İşyeri/Ofis	11/09/2019	01:59:57
K9	İşyeri/Ofis	13/09/2019	01:49:54
K10	İşyeri/Ofis	16/09/2019	01:19:26
K11	İşyeri/Ofis	17/09/2019	00:59:04
K12	İşyeri/Ofis	17/09/2019	01:55:17
K13	İşyeri/Ofis	26/09/2019	00:37:13
Toplam Görüşme Süresi			17:31:30

Tablo 6'da görüldüğü üzere, en kısa görüşme 37 dk. 13 sn. en uzun görüşme ise 1 sa. 59 dk. 57 sn. sürmüş olup yapılan görüşmeler toplamda 17 sa. 31 dk. 30 sn. sürmüştür. Görüşmelerin ortalama süresi ise 1 sa. 21 dk. 28 sn. dir.

4.8. VERİLERİN ANALİZİ

Verilerin analiz edilmesinde betimsel ve içerik analizinden yararlanılmış olup çalışmanın bu kısmında söz konusu analizlere ilişkin açıklamalara ve araştırmanın veri analiz sürecine yer verilmiştir.

4.8.1. Betimsel Analiz

Betimsel analizde araştırma için elde edilen veriler önceden tespit edilen temalara göre analiz edilir. Veriler araştırma sorularından oluşan temalara, görüşme ve gözlem sürecinde kullanılan soru ve boyutlara göre sunulabilir. Betimsel analizin

çalışmanın kavramsal çerçevesinin önceden belirlendiği, daha yüzeysel araştırmalarda tercih edildiği belirtilebilir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 239). Ayrıca betimsel analizde katılımcıların görüşlerinin yansıtılması için katılımcı görüşlerinden doğrudan alıntılar kullanılmaktadır (Kümbetoğlu, 2017: 154; Yıldırım ve Şimşek, 2016: 239).

4.8.2. İçerik Analizi

İçerik analizi, araştırma verilerinin daha detaylı bir analize tabi tutularak onları verileri anlamlandırabilecek kavram ve bağlantılar elde etmeyi amaçlamaktadır. İçerik analizi kullanılarak betimsel analiz ile fark edilmemiş kavram ve temalara ulaşılabilir. Bunun için verilerden hareketle kodların tespit edilmesi ve benzer veya ilişkili olabilecek kodların belli temalar altında bir araya getirerek okuyucuya sunulmasını gerektirmektedir. Yani içerik analizi daha detaylı bir analiz olduğundan önceden belli olmayan temaların tespit edilmesini sağlar (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 239-242).

Araştırmada betimsel analiz kullanılmasının temel nedenlerinden biri katılımcılardan elde edilen veriler değerlendirilirken bazı sorularda, literatürden ulaşılan kavramsal çerçeve bakımından, tema, alt tema veya kodlara göre analiz yapılabilmesidir. Bir diğer neden ise verilerin görüşme sorularından oluşan temalara göre de analiz edilmesine imkân tanımasıdır. Tüm bunların yanında araştırma bulguları betimsel analiz aracılığıyla katılımcı görüşlerinden doğrudan alıntılar yapılarak sunulmuştur. Araştırma verilerinin analiz edilmesinde, daha önce ifade edildiği üzere, içerik analizinden de yararlanılmıştır. Söz konusu analizin kullanılmasının nedeni verilerin daha detaylı bir analize tabi tutularak önceden tespit edilmemiş kavramlara ulaşılması, bu kavramların adlandırılarak kodların tespit edilmesi ve ulaşılan kodlara göre de temalaştırmanın yapılması olarak belirtilebilir.

4.8.3. Veri Analiz Süreci

Nitel veri analizi sürecinin genel olarak; verilerin hazırlanması ve düzenlenmesi, okunması, kodlanması, kodların temalara indirgenmesi, bulguların tablolar, grafikler, şekiller aracılığıyla sunulmasından ve yorumlanmasından oluştuğu ifade edilebilir. Nitel veri analizinin belirtilen bu aşamaları birbirlerine bağlı bir yapı oluşturmaktadır (Creswell, 2018: 179-180). Çalışmanın veri analizi

yapılırken Cavkaytar (2009), Creswell (2017), Karataş (2016), Miles ve Huberman (1994) ve Yıldırım ve Şimşek (2016) tarafından yapılan çalışmalardan hareketle aşağıda açıklanan süreç takip edilmiştir:

1. Ham verilerin analiz için hazırlanması ve düzenlenmesi: Bu aşamada görüşmeler çözümlenerek yazılı metin haline dönüştürülür (Creswell, 2017: 197). Yani bağımsız denetçilerle yarı yapılandırılmış görüşme yoluyla gerçekleştirilen görüşmelere ait ses kayıtları dinlenip çözümlemesi yapılarak Microsoft Office Word dosyasına aktarılması suretiyle yazılı hale getirilmiştir. Görüşmelerin eksiksiz bir şekilde yazıya dökülebilmesi için Ekim-Kasım ve Aralık 2019 tarihlerinde ses kayıtları dinlenerek toplamda 250 sayfa veri elde edilmiştir. Ardından yazılı hale getirilen görüşmelere Katılımcı 1 (K1), Katılımcı 2 (K2) gibi katılımcı kodları verilerek veri seti sınıflandırılmıştır.

2. Verilerin okunması ve incelenmesi: Temel olarak tüm verilerin yazıya aktarılmasıyla bilginin ve anlamının ne olduğuna ilişkin değerlendirmelere başlanır. Böylelikle katılımcıların genel fikirlerinin belirlenmesine ve bilginin güvenilirliği, derinliği ve kullanımı konusunda imkân sağlanır (Creswell, 2017: 197). Bu aşamada verilerin birkaç kez okunmasıyla insanlar- olaylar araştırmacının zihnini sürekli meşgul etmeye başlar ve böylece araştırmacının verilere aşina olması sağlanır (Marshall ve Rossman, 1999: 153). Çalışmanın bu kısmında yazılı hale getirilen veriler dikkatlice okunmuş ve ses tonunun yansımasının veriye kattığı anlam ile vurgulamalar da dikkate alınarak ses kayıtlarıyla karşılaştırmalar yapılmış ve gerek duyulan yerlerde notlar alınmıştır. Creswell'in (2017) de belirttiği gibi bilgi ve anlamına dair düşüncelerden ve katılımcıların aktardıkları bilgilerden hareketle genel fikirler edinilmeye çalışılmıştır. Verilerden kodlara ulaşılması sürecine başlanmasında bu aşamanın önemli olduğu ifade edilebilir (Cavkaytar, 2009: 135).

3. Verilerin kodlanması: Bu aşamada verilerin toplanması sürecinde elde edilen verinin yazılı metin üzerinden cümlelere, paragraflara, imgelere kategorik olarak ayrımı ve bu kategorilerin isimlendirilmesi hedeflenmektedir (Creswell, 2017: 198). Bu bağlamda kategori veya kod, bir çalışmada tanımlayıcı veya çıkarımsal bilgilere anlam bütünlüğü veren etiketler veya isimlerdir. Kodlar genellikle, çeşitli boyutlarda sözcükler, tümcecikler, cümleler, anahtar kelimelerin

kısaltmaları veya tam paragraflardan oluşan "parçalara" verilir (Marshall ve Rossman, 1999: 155; Miles ve Huberman, 1994: 56). Bir başka ifadeyle veriler arasında araştırılan konu çerçevesinde anlamlı görülen ilgili kısımlara o bölümü tanımlayabilen verinin içinden, literatürden veya araştırmacının kendisinden gelen kavram ya da kavramların isim olarak verilmesidir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 244).

Verilerin kodlaması yapılırken veri setinin birkaç defa okunmasına ve belirlenen kodlar üzerinde tekrar tekrar çalışılmasına ihtiyaç duyulabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 243). Söz konusu bu çalışmada da araştırmanın amacına uygun daha anlamlı ve açıklayıcı kodların ortaya çıkarılabilmesi için katılımcıların her birine ait dökümler defalarca okunmuş ve kodlamalar yeniden gözden geçirilmiştir.

4. Verilerin kodlama (tema) anahtarlarına kodlanması: Bu aşamada yazılı olan metinler üzerinde ortaya çıkan kodlar bir kodlama anahtarı tablosu düzenlenerek bu tabloya işlenmiştir (Cavkaytar, 2009: 137). Ayrıca araştırmacının kodlamaları dışında bir akademisyenden, iki katılımcıya ait dökümleri içeren kodlama tablosu verilerek, bağımsız ve tarafsız bir şekilde kodlama yapılabilmesi adına yardım alınmıştır.

5. Kodlamaların karşılaştırılması ve doğrulanması: Miles ve Huberman'ın (1994) kontrol kodlaması olarak adlandırdığı bu aşamada öncelikle birden fazla kişi tarafından deşifre edilen görüşmeler ayrı ayrı kodlanmakta, sonra aynı veri parçaları için benzer kodların kullanılıp kullanılmadığının ya da kodlamalar arasında farklılıkların olup olmadığının karşılaştırılması yapılmaktadır. Karşılaştırmada üzerinde mutabık kalınan kodlar görüş birliğini oluştururken mutabık olunamayan kodlar ise görüş ayrılığı olarak belirlenmektedir. Dolayısıyla kontrol kodlamasının, kodlar üzerinde sadece tanımsal açıklığa yardımcı olmakla kalmayıp, aynı zamanda iyi bir güvenirlik kontrolü de sağladığı belirtilebilir (Miles ve Huberman, 1994: 64).

Çalışmanın bu aşamasında araştırmacı ve araştırmacı dışında başka bir akademisyenin yapmış oldukları kodlamaları karşılaştırmak için toplantı yapılmıştır. Kodlamalar tek tek karşılaştırılarak benzerlikler ve farklılıklar tespit edilmiştir. Böylelikle görüş ayrılığı ve görüş birliği olan kodlar tespit edilmiştir. Daha sonra Miles ve Huberman (1994) tarafından önerilen kodlama güvenirliğini

hesaplamaya yönelik aşağıda gösterilen formül yardımıyla elde edilen kodların güvenirliği incelenmiştir:

$$\text{Güvenirlik} = \frac{\text{görüş birliği}}{\text{görüş birliği} + \text{görüş ayrılığı}} x\ 100$$

Miles ve Huberman yukarıdaki formüle göre hesaplanan nitel çalışma kodlama güvenirliğin en az %80 olmasını önermektedir (Creswell, 2017: 203; Miles ve Huberman, 1994: 64). Bu çalışmada iki farklı katılımcıya ait ortaya çıkan kodlardan hareketle %94 oranında güvenirlik tespit edilmiştir.

6. Temaların ve alt temaların oluşturulması: Tema, kodların incelenerek ortak yönlerinin bulunulması ve ortak bir görüş altında bir araya getirilmesiyle oluşan kümeler olarak ifade edilebilir (Creswell, 2018: 186; Yıldırım ve Şimşek, 2016: 249). Literatürde tematik kodlama işlemi olarak da ifade edilen bu aşamada kodların birbirleriyle ilişkili olanları bir çatı altında toplanarak temalara ulaşılması hedeflenmektedir. Tematik kodlama araştırmacıya verilerin özenle incelemesinde ve verilerin temalarla anlamlı olarak açıklanıp açıklanmadığının belirlenmesinde yardımcı olmaktadır. Ayrıca veri setinin önemli bir bölümünün temalar altında toplanmasına imkân sağlamaktadır. Araştırma çerçevesinde elde edilen verilerden ulaşılan kodları anlamlı olarak açıklayabilen temalar altında toplama, bu temaların da kendi içinde anlamlı bir ilişki sağlamasına dikkat edilerek verilerin çoğunun süreçte işlendiği görülmüştür (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 250-251).

7. Bulguların Tanımlanması: Bu aşama verilerin okuyucuya ne şekilde sunulacağının belirlendiği aşamadır. Verilerin analizinde ortaya çıkan kod ve temaların okuyucuya anlaşılır bir dille, tanımlayıcı ve açıklayıcı bir şekilde sunulması gerekmektedir. Verilerin analiziyle ulaşılan bulgular doğrudan alıntılar, çeşitli şekiller, grafikler veya tablolar aracılığıyla sunulur. Bu noktada bulguların sunulmasında araştırmacının kendi yorumunu katmadan doğrudan okuyucuya sunması önem taşımaktadır (Creswell, 2017: 200; Yıldırım ve Şimşek, 2016: 251). Yani ulaşılan bulguların genellenebilirliğinin zor olması bakımından araştırmanın raporlanması aşamasında herhangi bir genelleme yapmak yerine katılımcıların görüşlerinin kendi doğallığında yansıtılmasına özen gösterilmesinin gerektiği ifade edilebilir (Karataş, 2016: 106).

Araştırmanın veri analizinin bu aşamasında elde edilen bulgular tablolar ve doğrudan alıntılar aracılığıyla okuyucuya sunulmuştur. Ayrıca katılımcıların görüşleri değerlendirilerek; hangi kod ya da temada görüşlerin yoğunlaşıldığının tespit edebilmesi amacıyla frekans (sıklık) analizi yapılmış ve bu analiz sonuçları bulguların sunulduğu tablolarda gösterilmiştir.

8. Bulguların Yorumlanması: Veri analiz sürecinin son aşaması ulaşılan bulguların yorumlanmasıdır. Anılan aşamada nitel çalışmaların doğal bir parçası olan araştırmacının çalışılan konuya özgü görüş ve yorumlarının önemli olduğu ifade edilebilir. Bu doğrultuda bulgular literatür veya teoriden elde edilen bilgiler ile karşılaştırılarak anlamlandırılmaya çalışılır (Creswell, 2017: 200; Yıldırım ve Şimşek, 2016: 251). Gelinen noktada, literatür veya teoriden elde edilen bilgiler ile çalışma neticesinde ulaşılan bulgular karşılaştırmalı bir biçimde yorumlanmış olup elde edilen sonuçlar bulgularının değerlendirilmesi bölümünde sunulmuştur.

4.9. ARAŞTIRMANIN GEÇERLİK VE GÜVENİRLİĞİ

Nicel ve nitel araştırmaların etik ilkeler çerçevesinde geçerli ve güvenilir bilgi üretme kaygısı taşıdığı ifade edilebilir. Geçerlik ve güvenirlik hususu herhangi bir araştırmanın kavramsal çerçevesinin oluşturulması, verilerinin toplanıp analiz edilmesi, yorumlanması ve bulguların sunulması aşamalarında önemlilik arz etmektedir (Merriam, 2018: 199-200). Çalışmanın bu kısmında araştırmanın geçerlik ve güvenirlik stratejilerine yer verilmiştir.

4.9.1. Araştırmanın Geçerlik Stratejileri

Nitel araştırmalara yönelik çeşitli geçerlik stratejileri bulunmaktadır. Bu çalışmanın geçerlik stratejileri Creswell (2017, 2018), Gibbs (2007), Maxwell (2013), Merriam (2018) ve Yıldırım ve Şimşek (2016) tarafından yapılmış çalışmalardan yararlanılarak aşağıda açıklanmıştır:

1.Üçgenleme/ Veri Çeşitlemesi: Üçgenlemede gerçeğin farklı yönlerini belirleyebilmek için araştırılan konuya yönelik farklı bakışların, anlamların ve kaynakların ortaya çıkarılması gerekmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 279). Bu bağlamda aşağıda yer alan çeşitli üçgenleme türlerinden söz edilebilir (Patton, 2014: 556):

- Farklı veri toplama yönetmeleriyle ulaşılan bulguların karşılaştırılması yoluyla yapılan yöntem üçgenlemesinden,
- Aynı yöntem içinde farklı veri kaynaklarının kullanılmasıyla kaynakların üçgenlemesinden,
- Bulguları gözden geçirmeye yönelik birden fazla analizcinin kullanılmasıyla analizci üçgenlemesinden,
- Veriyi yorumlamada farklı bakış açıları veya kuramların kullanılmasıyla kuram/bakış açısı üçgenlemesinden söz edilebilir.

Veri kaynaklarının üçgenlemesinde farklı bakış açıları/ özellikleri olan katılımcılarla görüşmelerin gerçekleştirilmesi veya aynı katılımcılarla birden fazla görüşme gerçekleştirilmesi yoluyla ulaşılan verilerin karşılaştırılmasının çoklu gerçekliğe ulaşılması açısından önemli olduğu belirtilebilir (Merriam, 2018: 206; Yıldırım ve Şimşek, 2016: 279).

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle bu çalışmada farklı bakış açılarının ortaya konulabilmesine yönelik olarak deneyimsel açıdan ulusal ve uluslararası firmaları denetleyebilen bağımsız denetçilerin örnekleme dahil edilmesi ve bu kişilerle görüşmelerin yapılması sayesinde kaynak üçgenlemesi sağlanmaya çalışılarak geçerliğin teyit edildiği ifade edilebilir. Ayrıca veri analizi sonucunda ulaşılan bulguları değerlendirebilme adına araştırmacının dışında bir alan uzmanı tarafından bulgular gözden geçirilmiştir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde ise analizci üçgenlemesinin sağlanmaya çalışıldığı belirtilebilir.

2. Katılımcı Teyidi: Araştırmada ulaşılan bulguların doğruluğunu ve inanılırlığını ortaya koyma amacıyla toplanan veriler, sonuçlar ve yorumlar açısından katılımcılardan teyit alınması stratejisidir (Creswell, 2018: 252; Yıldırım ve Şimşek, 2016: 280). Katılımcı teyidi çeşitli biçimlerde gerçekleştirilebilir. Bunların üç tanesi aşağıda sunulmaktadır (Erlandson, Harris, Skipper ve Allen, 1993'ten aktaran: Yıldırım ve Şimşek, 2016: 280-281):

- Elde edilen veriler özetlenebilir ve araştırmacının algıladıklarının doğruluğunun teyit edilebilmesi sağlanabilir.
- Toplanan veriler düzenlenir, ilk analizleri yapılır ve katılımcıların düşüncelerinin alınması için raporu gönderilebilir.

- Araştırmacı katılımcılara yazılı herhangi bir şey göndermeyip katılımcılarla teyit toplantısı yaparak ortaya çıkarılan bulguların değerlendirilmesi istenebilir.

Katılımcı teyidinin, katılımcıların söyledikleri ve yaptıklarının anlamı ile sahip oldukları bakış açılarını yanlış yorumlama olasılığını ortadan kaldırabilmenin yollarından biri olduğu ileri sürülebilir (Maxwell, 2013: 126). Bu çalışmada araştırma çerçevesinde yanlış anlaşılma ve yorumlamaların önüne geçebilmek için görüşme esnasında veya sonunda anlaşılmayan hususların öğrenilmesi veya belli hususların doğruluğunun teyit edilebilmesi amacıyla katılımcılara birtakım sorular sorulmuştur.

3. Veri toplama süreçlerine uygun ve yeterli katılım: Nitel araştırmalarda araştırmacının görüşmeyi kaç kişiyle yapacağı veya gözlemi ne kadar sürdüreceği konusu önem arz etmektedir. Bu husus her araştırmanın kendine has özellikleriyle bağlantılı olarak araştırmacının veriler ve ortaya çıkmaya başlayan bulgular üzerinde doyum noktasına ulaşmasıyla ilişkilidir (Merriam, 2018: 209). Çalışmanın konusu ve sorunları ile ilişkili en detaylı veriye ulaşıldığında ve veriden bulguların ortaya çıkarılabileceği hissedildiği anda doyum noktasına ulaşıldığı belirtilebilir (Kümbetoğlu, 2017: 98). Ayrıca bu strateji olaylar ve olgulara ilişkin görüşlerin çeşitliliğinin aranması ile desteklenebilir. Alternatif temaların, rakip açıklamaların aranıp rapor edilmesiyle inanılırlığın artabileceği ileri sürülebilir. Negatif veya uyuşmaz bilginin tanıtımı olarak da ifade edilebilen bu durum ile karşıt (negatif) bilgilerin sunumuyla gerçeklik ve geçerlik yansıtılmış olunmaktadır (Creswell, 2017: 202; Merriam, 2018: 210; Patton, 2014: 553). Bu bağlamda çalışmanın analizinde ulaşılan olumsuz sonuçlar da dikkate alınarak araştırmanın bulguları arasında yer verilmiştir.

4. Uzman İncelemesi: Çalışılan konu ile ilgili gerek alan gerek yöntem konusunda uzman kişilerden yararlanılarak araştırmanın deseninden ulaşılan verilere, analize ve sonuçlara kadar olan sürecin incelenip değerlendirilmesi yoluyla geçerliliğin arttırılmasıdır (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 279). Bu doğrultuda araştırma sürecine başlarken oluşturulmuş olunan yarı yapılandırılmış görüşme formu biri alan ve ikisi yöntem konusunda olmak üzere üç uzmanın incelenmesine sunulmuştur. Uzmanların görüş ve önerileri doğrultusunda sorularda çeşitli

değişiklikler ve düzenlemeler yapılmış ve yarı yapılandırılmış görüşme formuna son hali verilmiştir. Ayrıca verilerden elde edilen bulgular bir alan uzmanı tarafından değerlendirilmiş; görüş ve önerileri dikkate alınmıştır.

5. Uzun Süreli Etkileşim: Bu strateji farklı ve daha fazla türde veriye ulaşılmasına olanak tanımakla birlikte gözlem ve çıkarımları kontrol etmeyi ve onaylamayı sağlamaya yöneliktir (Maxvell, 2013: 125). Araştırmacının veri kaynaklarındaki (görüşmenin katılımcıları, gözlem için gözlemlenen ortam, doküman incelemesinde incelenen dokümanlar vb.) kendi algı ve varlığının etkisini fark edebilmesi açısından söz konusu veri kaynaklarıyla uzun süreli etkileşimde bulunulmalıdır. Görüşmeyi ele alırsak görüşmenin ilk başlarında araştırmacı etkisinin olabileceği ve katılımcıların araştırmacının etkisene açık olduğu ifade edilmektedir. Görüşme ilerledikçe daha samimi ve güvenilir bir ortam oluşabilir. Bu bağlamda görüşme süresinin uzunluğu araştırma verilerinin geçerliğinin daha yüksek olmasını sağlamaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2016: 278). Araştırmada yapılan görüşmelerin 37-119 dk. arasında sürmüş olmasıyla uzun süreli etkileşimin olumlu etkilerinden yararlanıldığı ifade edilebilir.

6. Zengin ve Derinlemesine Betimleme: Nitel araştırmada elde edilen sonuçların nakledilebilirliğinin artırılması zengin ve derinlemesine betimleme ile gerçekleşebilir. Bu strateji ortamın aktarımı, paylaşılan deneyimlerin tartışılması ve katılımcıların tanımlanmasının yanı sıra görüşme dokümanlarından ve notlarından yapılan alıntılarla bulguların desteklenmesini içerir (Creswell, 2017: 202; Merriam, 2018: 219). Çalışmada katılımcıların görüşlerinden doğrudan alıntılar yapılarak bulgular desteklenmiştir.

4.9.2. Araştırmanın Güvenirlik Stratejileri

Nitel araştırmalara yönelik çeşitli güvenirlik stratejileri bulunmaktadır. Bu çalışmanın güvenirlik stratejileri Gibbs (2007) ve Creswell'in (2017) çalışmalarından yararlanılarak aşağıda açıklanmıştır.

1.Çözümleme kontrolü: Yapılan çözümlemelerin hata içerip içermediğinden emin olabilmek adına yapılan, verilerin daha iyi bir şekilde tanınmasını sağlamaya yönelik bir kontrol faaliyetidir (Gibss, 2007: 98). Bir başka ifadeyle çözümlemelerin hata içermemesine yönelik kontrollerin yapılmasıdır (Creswell, 2017: 203). Bu bağlamda, araştırmanın veri analizi sürecinde de belirtildiği üzere,

toplanan veriler ses kaydından yazıya aktarılmış ve gerek duyulan yerlerde ses kayıtları tekrar dinlenerek kontroller sağlanmıştır.

2. Kodlamada tanımsal sapma: Kodlamalar yapılırken tutarlılığı sağlamak için tanımsal sapmalara yönelik önlem alınması gereklidir. Bu durum kodlar hakkında alınan notlar yardımıyla sağlanabilmektedir (Gibbs, 2007: 98). Diğer bir ifadeyle kodlamaların yapılması aşamasında kod tanımlarında sapmaların ve değişmelerin olup olmadığının değerlendirilmesidir (Creswell, 2017: 203). Bu bağlamda çalışmada kodlamalar yapılırken kodları tanımlayabilecek nitelikte ifadeler için de yer yer notlar alınmıştır.

3. Çapraz kodlama (Kodlayıcılar arası uyum): Veri analizinde uyumun sağlanması noktasında araştırmacının çalışmasının bir başkası tarafından kontrol edilmesi, araştırmacı yanlılığının en aza indirilmesi ve kodlama güvenirliğinin ölçümlemesini destekleyebilir (Gibbs, 2007: 99). Metin haline getirilmiş olunan verilerde kodlayıcılar arası uyumun değerlendirilmesi, birbirinden bağımsız olarak iki veya daha fazla kodlayıcının aynı metni kodlaması ve yapılan kodlamalar üzerinde karşılaştırma yapılmasıyla sağlanabilir (Creswell, 2018: 253). Bu bağlamda çalışmanın veri analizinde iki kodlayıcı tarafından bağımsız olarak aynı veri seti üzerinde kodlamalar gerçekleştirilmiş olup yapılan iki ayrı kodlama üzerinde karşılaştırmalar yapılmıştır.

4.10. ARAŞTIRMANIN ETİK ÇERÇEVESİ

Bilim insanın uyması gereken kurallar, davranışlar ve göstermesi gereken çabalar bakımından bilim ve etik ilişkisi önemlilik arz etmektedir (Kümbetoğlu, 2017: 177). Etik ilkeler çerçevesinde geçerli ve güvenilir bilginin üretilmesinin önemli olduğu vurgulanmaktadır. Bu noktada nitel araştırmalarda geçerlik ve güvenirliğin sağlanması incelemenin etik bir biçimde uygulanmasını gerektirmektedir (Merriam, 2018: 199). Nitel araştırma yönteminin kullanıldığı bu çalışmada bireylerin görüşlerinden doğrudan alıntılar yapıldığı için araştırmaya katılan kişilerin kimliklerinin korunması hususunda özen gösterilmiştir. Bu amaçla görüşmeler öncesinde tüm katılımcılara araştırmanın içeriği hakkında bilgi verilmiş ve aydınlatılmış onam formuyla da araştırmaya gönüllü olarak katıldıklarına dair rızaları alınmıştır. Bilimsel etik kurallar açısından katılımcıların kimliklerinin

korunabilmesi adına isimleri açıklanmamıştır. Sonra çalışmada yer alan her bir katılımcıya K1, K2… biçiminde kod verilmiştir. Ayrıca saha araştırmasının yapılabilmesi adına, daha öncede ifade edildiği üzere, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu'ndan etik onay alınmıştır.

4.11. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışmanın bu kısmında araştırmaya katılanların demografik özelliklerine, mesleki şüpheciliğin anlamına, mesleki şüpheciliğin önemine, bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan noktalara, 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.

4.11.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılanların demografik özelliklerinin değerlendirilmesi için görüşme esnasında katılımcılara "Bize biraz kendinizi tanıtabilir misiniz?" sorusu yöneltilmiştir. 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 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Özellikler	Katılımcılar	f
Cinsiyet	Kadın	2
	Erkek	11
Bağımsız Denetçi Unvanı	Denetçi	1
	Kıdemli Denetçi	1
	Baş Denetçi	2
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	9
Meslek Mensubu Unvanı	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	8
	Yeminli Mali Müşavir	5
Yaş	30-39 yaş	6
	40-49 yaş	2
	50-59 yaş	1
	60 ve üzeri yaş	4
Mesleki Deneyim	6-10 yıl	1
	11-15 yıl	3
	16-20 yıl	2
	21 ve üzeri yıl	7
TOPLAM		13

Tablo 7'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 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.

4.11.2. Mesleki Şüpheciliğin Anlamına İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetçiler için mesleki şüpheciliğin ne anlam ifade ettiğini belirleyebilme adına katılımcılara "Mesleki şüphecilik sizin için ne ifade ediyor?" sorusu yöneltilmiştir. Anılan soruya verilen cevaplardan elde edilen bulgular *mesleki şüpheciliğin anlamı* teması altında toplanmış olup on bir koddan oluşmaktadır. Ayrıca katılımcıların görüşlerinin hangi ifadelerde birleştiğini ve hangi ifadelere daha çok vurgu yapıldığını tespit edebilmek amacıyla da frekans analizi yapılmıştır. Bu bağlamda ulaşılan bulgular tema ve kod biçiminde sınıflandırılarak frekans dağılımlarıyla birlikte aşağıda Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 8. Mesleki Şüpheciliğin Anlamı

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

Tablo 8'de görüldüğü üzere, katılımcılar mesleki şüpheciliğin anlamını çoğunlukla hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak (f=8) ve denetimin temel taşlarından biri (f=8) olarak belirtmektedirler. Bu ifadelerin yanında mesleki şüpheciliğin anlamı sırasıyla; sorgulayıcı ve eleştirel bir biçimde yaklaşmak (f=6), güven ama kontrol ederek yaklaşmak (f=5), standartların getirmiş olduğu bir görev (f=4), gerçeğe uygun sunumu sağlayan her şey (f=3), teori ve tecrübenin birleşmesiyle oluşan denetimin bir kuralı (f=3), erdemlilik/davranış şekli (f=2), yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanana kadar sürdürülmesi gereken bir süreç (f=1), nereye ve nasıl bakılacağını sağlayan bir süzgeç (f=1) ve verilen kararın doğruluğunu hissedebilmek (f=1) biçiminde ifade edilmiştir.

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin anlamını *hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak* olarak ifade eden 8 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Mesleki şüphecilik biz hangi şirkete gidersek gidelim hangi hesabı hangi süreci denetlersek denetleyelim incelersek inceleyelim her zaman tonunu kaçırmadan şüphe ile muhakkak ki bir hata ya da bir hile olabilir riski ile yaklaşmak durumundayız. Bizim mesleğimizin olmazsa olmazı. Dolayısıyla ne olursa olsun her bir rutin hesap dahi olsa çok basit bir hesap grubu ya da bir hesap dahi olsa bir süreç olsa biz muhakkak her zaman bir hata ya da hile barındırır şüphesi ile yaklaşmak zorundayız. " (K1)

[4] Katılımcı görüşü (f), araştırma katılımcılarından elde edilen veriler doğrultusunda görüşlerin değerlendirilmesiyle ulaşılan ilgili tema, alt tema veya koda görüş bildiren katılımcı sayısını ifade etmektedir.

"Hata ve hile kaynaklı noksanlıklar olabilir. Bu hata ve hilenin kasten yapılıp yapılmadığı yönünde araştırmalara girilebilir. Mevzuatlara ya da standartlara aykırılığın tespitinde öncelikle bunlara yeteri kadar vakıf olup olmadıklarından mı yoksa kasıtlı olarak gerçeğe aykırı bir sunum niyetinden olduğunu ayırt etmeye çalışıyoruz. Hatanın herhangi bir şekilde yanıltma ihtimali olup olmadığına bakarız. Hata insani kaynaklardan olabilir. Yeteri kadar mevzuata hâkim olamamaktan olabilir. " (K4)

"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 şüpheci bir yaklaşımla yaklaşılması gerektiğini hep bilgilendiriyoruz. Biz suistimalle çok ilişkilendiriyoruz şüpheciliği yani ne kadar şüpheci olursanız gelen verideki olası suistimal vakalarını daha rahat tespit edilmesinde destek olur diye düşünüyoruz. " (K10)

"Hata ya da hile riski olabilirliğini belirlemek." (K13)

Bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin anlamını *denetimin temel taşlarından biri* olarak ifade eden 8 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Neden şimdi mesleki şüphecilik içerisinde mesleki muhakeme ve yargı kullanılarak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamaktır zaten bağımsız denetim süreci. Bu yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanma seviyesi nedir hangi noktaya kadar toplanmıştır. Bunun takdiri denetçiye bırakılmıştır bağımsız denetim standartlarında. Dolayısıyla denetçi bu takdiri nasıl yapar? Mesleki muhakemesini kullanarak yapar ve her aşamada da mesleki şüphecilik içerisinde davranmak zorundadır. Bu yeterli eğitim ve lisansa bağlı olan insanların bu muhakemeyi yapabilecek güçte olduğuna zaten yasalar inanmıştır. Şüphecilik içerisinde bu muhakeme kabiliyetini ve yeteneğini sürdürmeleri ve kanıtları toplayarak denetim sonucunu rapora bağlanması esası üzerine sistem oturduğu için mesleki şüphecilik bağımsız denetimin temel dayanağını oluşturur. "(K4)

"Mesleki şüphecilik aslında bağımsız denetimin temel taşlarından bir tanesi." (K11)

"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." (K12)

"Mesleki şüphecilikle bağımsız denetim birbirinin olmazsa olmazı. Yani iç içe mesleki şüphecilik olmadan zaten bağımsız denetim olmaz. O bağımsız bir denetim değildir." (K13)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin anlamını *sorgulayıcı ve eleştirel bir biçimde yaklaşmak* olarak ifade eden 6 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Hata ve hilelere karşı sürekli olarak sorgulayıcı bir mantıkla yaklaşacak. Denetim kanıtları kritik bir gözle değerlendirecek. Hep şüpheci olarak yani." (K5)

"Gördüğünüz her şey standartlara uygun olabilir gayet. Hani sözleşmeler, faturalar vesaire her şey doğru bile olsa sizin her şeye şüphecilikle yaklaşmanız lazım." (K6)

"Mesleki zaten denetçinin bir kısmı işi bilmek yani ne yapılıyor o şirkette neler oluyor onu bilmek bir kısmı da size verilen o kanıtları söylenen şeylerin

gerçekten tutarlı olup olmadığını doğru olup olmadığını hem mesleki muhakemeyle hem factual somut kanıtlarla somut delillerle gerçek hayatta operasyon sonuçları mali tablolar ile eşleştiğini değerlendirirken bir kritik edici bir eleştirel gözle sorgulayıcı bir gözle bakmak lazım." (K7)

"Hiçbir zaman ki tabii ki hani müşterilerimiz bizi yanlış yönlendiriyor bizi kandırmaya çalışıyor gibi bir önyargımız yok. Ama her zaman için elde ettiğimiz evidence bir böyle daha critical bir şekilde incelememiz gerektiği her zaman için önceliğimiz. Yani bu da bazı konularda eleştirel eleştirel demeyeceğim de critical deniliyor ya daha critical yaklaşma ile ilişkilendirilebilirim mesleki şüpheciliği." (K10)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin anlamını *güven ama kontrol ederek yaklaşmak* olarak ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Şöyle şimdi tabiî ki yapılan işe güvenmen lazım. Yaptırdığın adama güvenmen lazım. Fakat bu güven insanoğlu öyle bir şey ki güveni her zaman suistimal yapabilir. Yani ne kadar güvenirsen güven ara sıra kontrol etmek lazım. Onun için ben şöyle yaparım çok güvendiğim insan da olsa arada mesela hiç şey vermeden açık vermeden kendim yapılan işi kontrol ederim bakarım uygunsuz bir şey var mı yok mu bir." (K2)

"İşletme yönetimine salt güven esası kabul edilmeyip güven ama kontrol et yaklaşımı esas alınacak. Yani işletme yönetimine son derece güvenebiliriz. Ama güven ama kontrol et bizim zaten işarımız denetimde yani çıkış noktamız. Tabi insanlara güveniriz ama güven kontrole engel değildir hiçbir zaman." (K5)

"Kimseyi biz töhmet altında bırakmıyoruz. Herkes dürüsttür şeydir. Ama o bir şüphe her zaman sizin böyle aklınızdan geçer. Yani bazıları ben bunu duymak istemem inanmak istemem dedikleri şey sizin hep aklınızdan geçer. Bu mesleki belki de bizim mesleki hastalığımız bu. Normal hayatta mesleki şüphecilikten normal hayatta devam eder bu." (K12)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin anlamını *standartların getirmiş olduğu bir görev* olarak ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Bağımsız denetim standartlarının getirmiş olduğu önümüze koymuş olduğu bir görev bunu diyelim. " (K4)

"Şimdi mesleki şüpheciliğin birkaç şeyi var, yönüyle ele almak lazım. Bir tanesi zaten denetim standartlarında hem uluslararası denetim standartlarında hem de KGK'nın yayınladığı Türkiye denetim standartlarında zaten birkaç yerde denetçi işini yaparken mesleki şüpheciliği elinde bulundurması yani mesleki şüphecilik ile denetimi planlar yürütür sonuca ulaştırır diye birkaç yerde geçiyor. " (K7)

Bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğin anlamına ilişkin görüşlerinden yola çıkarak mesleki şüphecilik; bağımsız denetçinin bilgi ve deneyimlerinin birleşmesiyle birlikte hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanması ve denetim sürecinde sorgulayıcı ve eleştirel bir yaklaşımda bulunulması olarak ifade edilebilir. Öte yandan elde edilen bilgilere gereğinden fazla güven duymadan denetlenen şirkette

kontrol hissinin uyandırılması ve denetimin temel taşlarından biri olmasıyla birlikte standartların getirmiş olduğu bir görev niteliğinde bağımsız denetçinin taşıması gereken bir tutum biçiminde de açıklanabilir.

4.11.3. Mesleki Şüpheciliğin Önemine İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin neden önemli olduğunu belirleyebilmek için katılımcılara "Size göre bağımsız denetimde mesleki şüphecilik önemli midir? Neden?" sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *mesleki şüpheciliğin önemi* teması altında toplanmış olup on bir koddan oluşmaktadır. Ayrıca katılımcıların görüşlerinin hangi ifadelerde birleştiğini ve görüşlerinden hangi ifadelere daha çok vurgu yapıldığını tespit edebilmek amacıyla da frekans analizi yapılmıştır. Bu bağlamda ulaşılan bulgular tema ve kod biçiminde sınıflandırılarak frekans dağılımlarıyla birlikte aşağıda Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9. Mesleki Şüpheciliğin Önemi

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

Tablo 9'da görüldüğü üzere, katılımcılar mesleki şüpheciliğin önemini çoğunlukla olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme (f=7) ve yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama (f=7) olarak belirtmektedirler. Bu ifadelerin yanında mesleki şüpheciliğin önemi sırasıyla; bilgi kullanıcılarına doğru finansal tablo sunumu sağlama (f=6), her şeyi doğru kabul etmeyerek bulgulara ulaşma (f=6), kaliteli bir denetim sağlama (f=4), makul güvence verme (f=4), dürüst resim ilkesini sağlama (f=4), denetim risklerini belirleme (f=2), sürekliliği sağlama (f=1), yaratıcı muhasebe uygulamalarını inceleme (f=1), makinaların dışında işe soyutluk kazandırılması (f=1) biçiminde ifade edilmiştir.

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin önemini *olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme* olarak ifade eden 7 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "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." (K1)
>
> "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 şüphecilik ile yaklaşıp sorgulamalar yapmamız veya mesleki şüphecilik riski olabilitesi olayı ile olaylara yaklaşmamız birçok aslında hileyi birçok yanlışı da ortadan kaldırıyor." (K8)
>
> "Denetime mesleki şüphecilik ile yaklaşmak bu olası suistimallerin açığa çıkarılması noktasında önemli katkısı var." (K10)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin önemini *yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama* olarak ifade eden 7 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "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." (K4)
>
> "Yani aslında denetim nedir aslında denetim dinlemekten audit audience dinlemek muhakkak dinlemeniz lazım. Ama dinlerken dinlemekten kasıt sadece yani dinlemek değil müşteriyi 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." (K7)
>
> "Bir kere kanıtı toplamada sorguluyorsunuz ve kanıtın niteliğini, niceliğini, zamanını ve yapısını belirlemeniz de size fayda sağlıyor." (K9)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin önemini *bilgi kullanıcılarına doğru finansal tablo sunumu sağlama* olarak ifade eden 6 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Bizim verdiğimiz bu görüş çerçevesinde şirketin yatırımcıları, şirket çalışanları, kamu, dışarıdan sokaktan geçen bir vatandaş dahi etkileniyorlar. Bizim yanlış verdiğimiz bir görüşte onların yatırım kararları, her türlü kararı etkilenir. Dolayısıyla biz doğru görüşü vermek zorundayız. Bu makul güvenceyi sağlayacak denetim çalışmasını da yapmak durumundayız. Dolayısıyla yanlış karar veririz, yanlış görüş sunarız ve yatırımcıyı da şirketin paydaşları diyelim şirketin

paydaşlarını da yanlış yönlendirmiş oluruz. Çünkü sokaktan geçen vatandaş bizler kadar finansal tablo bilgisi olmayan, denetim bilmeyen insanlar. Biz doğru görüşü vereceğiz ki onlar da doğru bir şekilde bu şirketin finansallarından etkilensinler. O yüzden şüphe her zaman bizim mesleki şüphecilik bizim işimizin odak noktası oluyor. " (K1)

"Yani şu açıdan bizim için bağımsız denetimde önemli olan finansal tabloların doğruluğudur, ona ulaşabilmektir. Finansal tabloların doğruluğu için yapılması gereken her şeyi de yapmak gerekiyordur bu konuda. Yani kanıt toplamadaki, belge incelemedeki her türlü yaklaşımı göz ardı etmemek gerekiyor. Eğer şirketin bu konuda yeterli bir prosedür uygulamadığını düşünüyorsanız." (K3)

"Yani bizden bilgi sağlayıcılara bu oluşan raporların doğru ve güvenilir olarak aksettirilip ettirilmediğini onaylamamız gerekiyor. Ve bununla ilgili bizim sorumluluğumuz var." (K12)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin önemini *her şeyi doğru kabul etmeyerek bulgulara ulaşma* olarak ifade eden 6 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Şüphe etmek lazım. Neden diyeceksiniz. Kendiniz her şeyi gözlemleyip kendinizin karar vermesi lazım." (K2)

"Biz her şeyi doğru kabul eder o şeyle sahiplen başlarsanız zaten sonuca ulaşmanız da çok zordur. Bu nedenle mesleki şüphenin her şeyde çalışmada önemli olduğunu düşünüyorum. Belge düzeninin iyi araştırılması gerekiyor şirkette, prosedürleri ilk şeyde denetim prosedürlerinin yaklaşımı da çok önemlidir. O testleri iyi etüt etmesi gerekiyor bağımsız denetçinin iyi tespit etmesi gerekiyor. Çok önemli bir şeydir süreçtir yani." (K3)

"Sürekli her denetimde bizim bulgularımız oluyor. O bulguları zaten mesleki şüphecilik olmadan bulamayız. Her şeyi olduğu gibi doğru kabul edersek o bulgular ortaya çıkmaz. " (K13)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin önemini *kaliteli bir denetim sağlama* olarak ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Yararları şöyle işte yakalıyorsun. Yani böyle yaptığın zaman kazanıyorsun işini iyi yapmış oluyorsun yakalama imkanın oluyor. Öbür türlü her şey dört dörtlük gayet güzel gidiyor işte herhangi bir sorun yok pozisyonuna gelirsin ama böyle yaptığın zaman varsa her zaman var demiyorum beklide yoktur iyi çalışıyordur ama yani en azından emin olursun." (K2)

"Şüphecilik sizin işi iyi yapmanızı sizi perçinleyen bir şey. Yani bu şüphecilik olmazsa siz işinizi iyi yapamazsınız." (K12)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin önemini *makul güvence verme* olarak ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Olmazsa olmazıdır. Bizler çünkü mesleki şüphecilik icabı bir şirketin finansal tablolarına görüş veriyoruz. Bu görüş içerisinde de makul güvence dediğimiz kavramı karşılamak zorundayız." (K1)

"Fakat burada bunun doğruluğunu ve uygun hazırlandığını makul güvencesini biz veriyoruz. Makul güvence %100 güvence diye bir şey yok. Bunun makul güvencesini verebiliyoruz." (K9)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin önemini *dürüst resim ilkesini sağlama* olarak ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine aşağıda yer verilmiştir.

> "Şimdi TTK'da dürüst resmi ilkesi var biliyorsunuz. Yani dürüst bir şekilde aslında şirketin durumunu ve finansal performansını sunmanız lazım. Bağımsız denetim mesleğini tamamen böyle mesleki şüphecilik üzerine kurulmuş bir meslek değil. Şu değil yani gidin şüphelendiğiniz konulara bakın ya da sürekli şüphe ile hareket edin değil. Bunun tabii sorgulanmasına ilişkin, işte kontrol testlerine ilişkin, planlamaya ilişkin bir sürü unsur var. Oralarda bütün o standartlarda uyuyacaksınız bu kısmı aslında mesleki şüphecilik değil. Bu kısmı standartlara göre denetim yapmak. Fakat bunun üstüne koyacağınız kısım asıl dürüst, gerçek resmi ortaya konup konmadığına ilişkin kısmı mesleki şüphecilik. Yani o yüzden şöyle diyebilirsiniz aslında yüzde sekseni denetim standartlarını uygulamak kalan yüzde yirmi mesleki şüphecilik şüpheciliğinizi kullanmak. Ama yüzde yirmi olmadan yüzde seksenin hiçbir önemi yok öyle bakmak lazım." (K6)
>
> "Mesleki şüphecilik şimdi şöyle gerçeğe uygun sunumu sağlar. Ve verilerin daha doğru daha gerçeğe uygun olmasını sağlıyor diyebilirim." (K8)

Katılımcılarla yapılan görüşmelerden ulaşılan bulgular çerçevesince mesleki şüpheciliğin denetimde çok önemli olduğu ifade edilebilir. Bu bağlamda bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin önemi; yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayabilmek, hata, hile veya suistimalleri önlemek ya da açığa çıkararak şirketlerin ürettikleri finansal bilgi ve tabloların gerçeğe uygun sunumunu sağlayarak bilgi kullanıcılarına makul güvence vermek olarak belirtilebilir.

4.11.4. 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 altı alt temada sınıflandırılmıştır. Ayrıca katılımcıların görüşlerinin hangi ifadelerde birleştiğini ve görüşlerinden hangi ifadelere daha çok vurgu yapıldığını tespit edebilmek amacıyla da frekans analizi yapılmıştır. Bu bağlamda ulaşılan bulgular tema, alt tema ve kod biçiminde sınıflandırılarak frekans dağılımlarıyla birlikte aşağıda Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10. Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphecilik Tutumuyla Odaklanılan Alanlar

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü f	Toplam Görüş f
Hesap planı açısından	Gelir tablosu/Maliyet hesapları	10	44
	Stoklar	7	
	Ticari alacaklar	6	
	Maddi/ Maddi olmayan duran varlıklar	5	
	İlişkili taraf işlemlerine ilişkin hesaplar	4	
	Ticari borçlar	3	
	Hazır değerler	3	
	Özkaynaklar	2	
	Diğer alacaklar ve borçlar	2	
	Menkul kıymetler	1	
	Mali borçlar	1	
Finansal tablolar açısından	Bilanço/ Gelir tablosu	7	18
	Tüm tablolar/ Mali tablolara ilişkin genelleme yapmamak lazım	6	
	Bilanço/ Gelir tablosu dışındaki tablolar	3	
	Mali tabloların kullanıcılarına bağlı olarak işletmeden işletmeye değişmesi	2	
Denetim türü açısından	Tüm denetim türleri	10	16
	Finansal tablolar denetimi	5	
	Denetim alanına/ konuya özgü şüphecilik	1	
Denetim süreci açısından	Tüm süreç	9	22
	Müşteri kabulü	7	
	Denetim planlaması	6	
Sektör türü açısından	İnşaat	8	21
	Tekstil	5	
	Aracı kurum şirketleri/ Finansal/ Türev piyasalar/Hedging	3	
	Demir–çelik ve Maden	2	
	Sağlık hizmetleri/Hastaneler	1	
	PPP (yap-işlet-devret)	1	
	Lojistik	1	
Halka açıklık ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlar/ düzenlemeler açısından	Halka açık şirketler	4	8
	SPK, TTK, BDDK vb. kurumlar/ düzenlemeleri	4	

Tablo 10'da görüldüğü üzere, katılımcıların bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklandıkları alanlar; hesap planı, finansal tablolar, denetim türü, denetim süreci, sektör türü, halka açıklık ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlar/ düzenlemeler açısından olmak üzere altı alt temada sınıflanmıştır. Tabloda belirtilen alt temalar ve söz konusu bu alt temaları oluşturan kodlara ilişkin detaylı açıklamalar aşağıda sunulmuştur.

Hesap planı açısından;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; hesap planı açısından odaklanılan alanlar çoğunlukla gelir tablosu/ maliyet hesapları (f=10) olarak ifade edilmiştir. Bu ifadelerin yanında sırasıyla stoklar (f=7), ticari

alacaklar (f=6), maddi/maddi olmayan duran varlıklar (f=5), ilişkili taraf işlemlerine ilişkin hesaplar (f=4), ticari borçlar (f=3), hazır değerler (f=3), öz kaynaklar (f=2), diğer alacaklar ve borçlar (f=2), menkul kıymetler (f=1) ve mali borçlar (f=1) biçiminde belirttikleri görülmüştür.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları hesap planı açısından *gelir tablosu/maliyet hesapları* olarak ifade eden 10 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Herhangi bir şirketi de denetlemeye başladığınızda şirket için bizim için en önemli riski barındıracak nokta hasılat kalemleri. " (K1)
>
> "Özellikle büyük kayıtlar mesleki şüphecilik de önemli. IT denetiminin tespit ettiği örneğin olağan olağandışı kayıtların incelenmesi tek tek bu alanlara yoğunlaşmak lazım." (K6)
>
> "İnşaat şirketlerinde o tamamlama yüzdesi revenue muhasebesi hasılatın muhasebeleştirilmesi kritikleri veya bir telekom şirketinde hasılat zorludur. Bizi zorlar. O kaleme işte mesleki şüphecilikle yaklaşalım burada daha sorgulayıcı olalım. Tamam. Çünkü herkes oraya bakıyor. Dolayısıyla manipülasyon ihtimali orada. Hata çıkarsa orda teknik hata da çıkabilir ve çıkarsa etkisi büyük olur." (K7)
>
> "Bir hasılatın kaydedilmesine ilişkin alanlarda bir suistimal kaynaklı sıkıntı olabilir. " (K10)
>
> "Gelir gider hesapları önemli, gelir giderle bağlantılı maliyetler doğru orantılı mı gidiyor gitmiyor mu yani bunlar önemli genel yönetim, ücretler, şirkete özellikle üst yönetime sağlanan faydalar gibi." (K12)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları hesap planı açısından *stoklar* olarak ifade eden 7 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Stoklarla ilgili alış ve karşı hesabı önemlidir." (K3)
>
> "Miktar dengeleri çok önemli, stok dengeleri çok önemli, üretimdeki fire oranları ve randıman oranları çok önemli." (K4)
>
> "Stok finansal tablolarda stok, bir de finansal tablo üzerinden baktığımızda stoklu olan firmalar için konuşuyorum tabii hizmet sektörü olabilir diğer durumlarda bir stoklarına bakarım." (K9)
>
> "Stoklar önemli, stok kalemleri o yüzden stok sayımları çok önemli diyorum benim şahsi fikrim." (K12)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları hesap planı açısından *ticari alacaklar* olarak ifade eden 6 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Hesaplar arasında daha fazla satış rakamları önemlidir. Ama bağlantılı olarak tabii ki karşı hesabın borçlu hesabı olarak alıcılar hesabıdır." (K3)
>
> "Ticari alacaklarda şüpheliler onun daha üstünde şüpheli ticari alacaklara şüpheyle yaklaşıyoruz." (K8)
>
> "Ticari alacaklar-borçlar bunlar çok önemli. " (K12)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları hesap planı açısından *maddi/ maddi olmayan duran varlıklar* olarak ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Amortismanlar önemli. Söyle şimdi amortismanları biliyorsunuz kanunen şeyleri var. Faydalı ömür çıktı biliyorsunuz. Tabii bağımsız denetimi biz günlük yapıyoruz. Adamın normal yaptığı amortisman 10.000 lira ama bizim 5000 lira çıkabilir. Yaptığımız şeyde adam aralık ayında alıyor 1 senelik amortisman ayırıyor. Mesela yüzde yirmi. Yanlış. Ne oluyor fazladan böyle şey yapmış oluyor. Halbuki 1 aylık amortisman koyman lazım. Bir de şöyle bir şey var. Amortisman oranı diyelim yüzde on. 10 senede amorti etmesi lazım. Arada ayırmadığı seneler var. Atladığı seneleri ayırmak lazım. Ondan hiçbir zaman şey olmaz. Ha mal ortadan kalktı bitti. En son diyelim ki izi kalmadı veya işte kullanıldı. Sarf malzemesi iz bırakacağım biliyorsun 1 lira. O zaman aradan zaman da geçse onu sıfırlayabilirsin. Dersin yok izi yok kalmadı bitti. Ona atabilirsin. Ama kalkıp da bir değeri varsa çalışıyorsa sen 10 sene ömür biçtin. 10 sene sonra makine hala çalışıyor. Bugün öyle tezgâhlar var öyle makineler var mesela büyük torna tezgâhlarında 20 senedir çalışıyor hala şeyi var. Her sene bunu o zaman bittiği zaman tekrar revize etmen lazım. Yani bunlar önemli şey." (K2)

"Şirket yeniden değerleme metodu kullanıyorsa maddi duran varlıklarını değerletildiği şirketlerin yetkilerinin olup olmadığı yetkin kişiler tarafından değerlenip değerlenmediği hususunda da şüphecilikle yaklaşmak gerekir." (K8)

"Maddi duran varlık değerlemelerinde kullanılan varsayımlar onların ya da bir uzmandan alınan bilgilerin değerlendirilmesi birçok alan var aslında mesleki şüphecilikte. Yani bir uzman değerleme raporu aldığınızda aa bu doğrudur deyip bir kenara koymuyoruz. Değerleme raporunda doğru bir kişi tarafından yetkin bir kişi tarafından doğru teknikleri kullanıp kullanılmadığına bakmamız gerekiyor. Dolayısıyla bunların hepsi aslında mesleki şüphecilik. " (K11)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları hesap planı açısından *ilişkili taraf işlemlerine ilişkin hesaplar* olarak ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Alım ve satımlarında alış ve satış fiyatlarını bazen de ilişkili kişilerle olan transfer fiyatlandırması dediğimiz işlemlerde önem kazanabiliyor. Bunlara da bir denetçinin bakması gerektiğine inanıyorum. " (K4)

"İlişkili taraflarla yapılan işlemlerle ilgili olarak şöyle bir riskimiz var. Bir kere sizin ilişkili taraflarla yapmış olduğunuz işlemler konsolidasyona tabi olmayan diyelim. Çünkü konsolidasyon deyince elimine ediyoruz o kar marjları yok oluyor. Konsolidasyona tabi olmayan ilişkili taraflarla yapmış olduğunuz işlemlerdeki en büyük risk emsal mi ödemeler 3. kişilerle aynı orantıda mı yani 3. kişiye 90 gün vade ise emsal olarak ilişkili tarafımada mı 90, gizli para kullandırma var mı yani o da nasıl oluyor? Vade 90 diyorsunuz ticari alacak diyorsunuz ona 180 gündür 300 gündür tahsilat yapmamışsınız. Aslında benim için 90'dan sonrası para kullandırımıdır. Bunları ayıklayıp bunlar aslında ticari bir alacak değil artık bunun diğer alacağa dönüştüğünü bir para kullandırımı olduğunu ve bunları sınıflandırılması gerektiğiyle ilgili öneriler yani denetim öncesinde denetçi arkadaşlara anlatıyoruz. Diyoruz ki bakın hani bizim için önemli olan bu. Bunun bir de diğer ayağı var. Ben A'ya sattığım fiyattan mı ilişkili tarafa satıyorum daha düşüğe mi satıyorum. Çünkü burada da kar aktarımı olur bu sefer. Yani ya ben karı şişirmek için şöyle düşünün ilişkili tarafınıza fatura çıkarıyorsunuz. 100.000 liralık bir şeyi atıyorum 150.000'e çıkarıyorsunuz. Ama bir bakıyorsunuz emsalde bizim muhasebe programımız onu da çıkarıyor emsalde bu ürünün satış fiyatı 110 ile atıyorum 135 arasında dalgalanıyor. " (K8)

Finansal tablolar açısından;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; finansal tablolar açısından odaklanılan alanlar çoğunlukla bilanço/ gelir tablosu (f=7) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla tüm tablolar/ mali tablolara ilişkin

genelleme yapmamak lazım (f=6), bilanço/ gelir tablosu dışındaki tablolar (f=3) ve mali tabloların kullanıcılarına bağlı olarak işletmeden işletmeye değişmesi (f=2) biçiminde belirttikleri görülmüştür.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları finansal tablolar açısından *bilanço/ gelir tablosu* olarak ifade eden 7 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Tabii ki daha fazla gelir tablosu kalemlerinde mesleki şüpheciliğin önemi daha fazla gelir tablolarında yani bilanço kalemleri de çok önemli zaten hepsi birbirine bağlantılı şeyler. " (K3)
>
> "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 kalemde uygulamak durumundayız. " (K4)
>
> "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. " (K6)
>
> "Bilanço, gelir tablosu bizim ana tablolarımız zaten. Burada ikisini birbirinden ayırmanın şey yoktur ikisine bir bakılır." (K9)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları finansal tablolar açısından *tüm tablolar/ mali tablolara ilişkin genelleme yapmamak lazım* olarak ifade eden 6 katılımcıdan bazılarına ilişkin görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Şöyle bakmak lazım bilanço ve kar zarar esas temel mali tablolar olduğu için bilanço ve kar zarar en önemli noktalardır. Sonuçta özkaynak değişimi ve nakit akış biraz daha altında kalan önemli şeylerdir. Ama hepsi birbirinden daha önemli ya da önemsiz değil sonuçta. Bir kreditör kurum şirketin nakit akışına da bakarak onunla ilgili kredi derecelendirme, risk hesaplamaları yapabilir. Dolayısıyla 4 mali tablo birbirinden önemli yani dipnotlar sonuçta bunları tamamlayıcı parçalarıdır. " (K1)
>
> "Mali tablolarda muhakkak tabi tabi zaten 4 tane mali tablo var. Hepsine görüş veriyorsunuz. O mali tabloların o sektör de o şirket ve o yıl için yani aslında yıldan yıla da değişir. Hangi kalemlere bakacağımıza mesleki şüphecilik zaten her kaleme bakıyorsunuz. Önemlilik hesaplara bakıyorsunuz." (K7)
>
> "Hani her şirkette genel geçer şu mali tablodur demek birazcık şey çok genelleme olur. O şirketin özelinde bilmek lazım. Genellikle yurtdışında hep hasılat dolayısıyla gelir tablosu kalemleri daha şeye açık gibi düşünülür. Çünkü düzeltmesi halka açık bir şirketse dönem karını daha iyi göstermek genel olarak da bu dönem karını hareketlendiren şeylerden biri hasılat diye düşünürsek gelir tablosu daha önde olur. Ama Türkiye'de düşündüğümde hani daha çok fraud un suistimal olabileceği hesaplar bana gelir tablosundan çok bilanço hesaplarında daha olası geliyor. Ben şu ana kadar yani bilerek çok özellikli durumlar dışında hasılatı olduğundan daha büyük göstermeye çalışan bir yerle çok karşılaşmadım. Ama yani gelir tablosu dönem karı dönem karı da genelde daha genel geçer bir performans kriteri olduğu için gelir tablosu biraz daha riskli diyebilirsiniz. Ama hani şirket özelinde değerlendirmek gerekir." (K10)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları finansal tablolar açısından *bilanço/ gelir tablosu dışındaki tablolar* olarak ifade eden 3 katılımcının görüşlerine aşağıda yer verilmiştir.

> "Nakit akım tablosu da çok önemlidir bağımsız denetim için. Çünkü niye firmanın nakit akımını bileceğiz ki sürekliliği açısından ilerleyen dönemlerde zor duruma düşüp düşmeyeceği açısından o da önemlidir." (K9)
>
> "Şimdi özkaynak hareket tablosu çoğu şeyi size verir. Benim için çok önemli tablolardan bir tanesidir. Nakit akış tablosu da oradaki bazı önemli hareketleri ile ilgili size bilgi verebilir. Çünkü nakit akış tablosunda yani direkt nakitle ilgili olmayan kalemleri yazdığınız için artış azalışlar yazıldığı için orada iptal edildiği için şirketle ilgili önemli şeyler hakkında bilgi verir. Bir denge var burada. Yani bilançoyu düzeltir ama o gelir tablosunda sırıtır. Gelir tablosunu düzeltir özkaynakta sırıtır. İnanın özkaynak hareket tablosu Bu açıdan çok önemli. Özkaynak da çünkü bir fark varsa iki dönem arasında orada çıkar. Yani bizim Denetçi olarak da benim ilk önce baktığım şey özkaynak hareket tablosudur. İlk baktığım şey özkaynak hareket tablosu. İki dönem arasındaki özkaynak değişimlerine bakarım. Özkaynak değişimlerinde dönem kârı haricinde bir hareketlilik bir çıkış var mı yok mu bunlara bakarım. Bunlar önemlidir benim için. Bir de kar dağıtımı yapılmış mı yapılmamış mı ya da işte sermaye arttırı mı var mı yok mu bunların haricinde zaten bir şey varsa o tablo size gösterir. Tutturamazsınız çünkü tutmaz. " (K12)

Denetim türü açısından;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; denetim türü açısından odaklanılan alanlar çoğunlukla tüm denetim türleri (f=10) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla finansal tablolar denetimi (f=5) ve denetim alanına/ konuya özgü şüphecilik (f=1) biçiminde belirttikleri görülmüştür.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları denetim türü açısından *tüm denetim türleri* olarak ifade eden 10 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Denetim her türlü denetim bir şeydir benim için aynıdır. Daha doğrusu bizim şirket olarak prensiplerimiz yani denetim her türlü denetimdir. Vergi denetiminde de aynı prosedürü aynı şüpheciliği şey yaparsınız bağımsız denetimde de. Ya da sınırlı denetim ya da şeyde yıllık denetim ya da özel denetimde bir ayrım yapmam yapılmaması gerektiğini düşünürüm ben. " (K3)
>
> "Hepsinde bunu uygulamak mecburiyetindeyiz. Hangi standarda göre hangi ölçeğe göre denetim yapıyorsanız o ölçeğin gerektirdiği koşulları sağlanıp sağlanamadığına bakmak durumundasınız. Kendi meslek yasamızı tek düzen hesap planını kullanırken bağımsız denetim çalışmalarında TFRS, BOBİ FRS ve her ikisi için geçerli olan da bağımsız denetim standartları bizim uymamız gereken standartları veya onları aramamız veya denetlediğimiz işletmelerde aramamız gereken standartları anlatır. Bunun yanında işletme değerlemesi kuşkusuz yapabiliyoruz. Finansal analizler yapabiliyoruz hangi ölçeğe göre görevimizi yapıyorsak o ölçeğin gerekleri bu sınırları belirler. " (K4)
>
> "Denetimde farklı olan şey yani tam kapsamlı denetimde daha çok kanıt toplama yani klasik mutabakat mektubu fatura gibi kanıt toplamada olduğu için o topladığınız kanıtların güvenilirliğiyle ilgili yine bakmanız lazım mesleki şüphecilik de fark o. Yoksa aslında zaten denetim açısından bakarsanız hiç fark yok. " (K7)
>
> "Bunların hepsinde biz mesleki şüpheciliği yüksek tutuyoruz. Çünkü kendi denetim standartlarımız var. Şirketimizin bir kalite kontrol standardı var. Bir

de Kamu Gözetim Kurumu'nun denetim standartları var. Şimdi karıştırılan şey şu. Siz isterseniz yani finansal tabloların hazırlanmasının yöntemi başka bir şey bağımsız denetim bambaşka bir şey. Yani siz bugün tam tasdiği de açtığınızda vergi kanunlarını da açtığınızda zaten bağımsız denetimde ki şeylere yakın raporlamalara yakın raporlamalar ile karşılaşırsınız. Biz bağımsız denetimde hangi denetim türü olursa olsun mesleki şüpheciliği yüksek tutuyoruz. Bizim için şirketin hangi finansal raporlama ürünü seçtiği şöyle MSUGT seçebilir IFRS seçebilir BOBİ FRS seçebilir. Şimdi yeni bir standardımız geliyor. 2020'den sonra KÜMİ küçük ve mikro işletmeler ile ilgili, hangisini seçerse seçsin denetim standartlarımız değişmez. Uygulayacağımız denetim prosedürlerinde yöntem değişikliği olur. Ama denetimimiz kesinlikle aynı standartlarda veya mesleki şüphecilik de onlardan biri o değişmez. Bizim için denetim ayrı bir şey yani BDS ayrı bir şey TMS, TFRS nasıl hazırlanacağını anlatan bir şey. Evet, onu da bilmemiz gerekiyor. Ama denetim nasıl hazırlanırsa hazırlansın. Sonuçta aynı metodoloji ile ve aynı yöntemle yapılmalı. " (K8)

"Şimdi şöyle söyleyeyim bir kere mesleki şüphecilik hepsinde olması gerekiyor. Ama şöyle bir durum var. Sınırlı ara dönem denetimleri sınırlıdır. Denetçi açısından daha çok analitik inceleme yapılır. Yani mutabakat yapmak zorunda değilsinizdir. Daha çok analitik bakarsınız olaya. Zaten görüşünüz de sınırlıdır. Bunlar da tabii daha az olur. Ama bu dönemlerde de iç kontrol sisteminin denetimini süreç denetimini yaparsanız size bir rahatlık verir bu olay. Sene sonundaki denetimde çünkü benim riskim esasında nerede sene sonu denetiminde yani bir şey dosya açısından. Sene sonu denetiminde ben o kadar rahat davranırım. Çünkü sene sonunda her firmanın sene sonu aynı maalesef. Dolayısıyla sınırlı bir zamanımız var bu sınırlı zamanda dosyaları istenilen düzeyde hazırlamak pek mümkün olmuyor. O yüzden bunu sürece yıla yaymak gerekiyor. Aslında dediğimiz gibi 3 aylık denetime de gitseniz 6 aylık denetime de gitseniz bu süreçlerin denetimini düzgün yaptığınız sürece o aslında yılsonuna hazırlık. Yani ben sınırlı denetimde bunlara ihtiyaç yok diye yapmazsa mesleki şüpheciliğimi yapmazsam sene sonunda kaçıracağım şeyler olabilir. Yani ilk 6 aya bakayım sene sonunda daha az bakarım. Yani bilmiyorum anlatabildim mi? Yani bu benim iş yükümü de azaltır seneye yayarım olayı. Bu sınırlı ve şey denetimde yılsonu denetiminden SPK, KGK denetimlerinden bahsediyorum. Ama özel denetimlerde zaten özel olduğu için zaten karşı taraf niçin ya kredi veren senden bir özel denetim istemiştir ya şirket ortaklarından bir tanesi istemiştir. Zaten bunların asıl amacı mali tabloların doğru olduğu hata ve hile olup olmadığı zaten orada en hat safhada zaten bakıyorsunuz. Yani mesleki şüphecilikle yaklaşıyorsunuz. Aslında mesleki şüphecilik her alanda var. Yani sınırlı sınırsız çok önemli değil. Siz işinizi iyi yapmak istiyorsanız her zaman. O zaman denetim yapmayın şüpheci değilseniz denetim yapmanıza gerek yok. Bir anlamı yok çünkü. " (K12)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları denetim türü açısından *finansal tablolar denetimi* olarak ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Finansal tabloların denetiminde daha şüpheci olmamız gerekiyor. Çünkü neticede bir sonuç elinizde sizin önünüzdeki finansal tablolar her şeyin sonucu. Sonucu olarak geliyor size. Bu burada kesinlikle şüpheci davranmanız gerekiyor. " (K9)

"Her zaman bizim yaptığımız işte mesleki şüphecilik üst seviyede sadece finansal tablonun geneline bir görüş verdiğinizde prosedürleri seçerken de sizin özgürlüğünüz olduğu için oradaki şüpheciliği daha yüksek tutmak daha şey diğer türlü hani güvence denetimi yaparken de şeyde de gene şüpheci bir şekilde kanıtlara yaklaşıyoruz ama en azından prosedürler biraz net olduğu için önceden orada en azından prosedür seçiminde muhakeme kullanılması durumu olmuyor. Finansal tablo denetimini biliyorsunuz şunda şu yapılı bunda bu yapılır sadece genel çerçeveler var. Ondan sonra şirketi tanıyıp denetim şirketi tanıyıp ondaki riskleri

karşılayacak prosedürleri yapmaya yönelik olduğu için bir muhakeme daha giriyor." (K10)

"Tabi ki yılsonu denetimlerimiz bizim için daha önemli. Yani orada zaten verdiğimiz görüş açısından da yılsonu denetim bizim için zaten orada ara dönemlerde biz sınırlı görüş verdiğiniz için hani o kadar çok aşırı bir bağlayıcılığı yok risk anlamında. Ya biz orada tabii ki mali tablo okuyucusuna güveneceği belli bir makul güvence vermeye çalışıyoruz. " (K13)

Denetim süreci açısından;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; denetim süreci açısından odaklanılan alanlar çoğunlukla tüm süreç (f=9) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla müşteri kabulü (f=7) ve denetim planlaması (f=6) biçiminde belirttikleri görülmüştür.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları denetim süreci açısından *tüm süreç* olarak ifade eden 9 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Dolayısıyla şüphecilik bir müşteriyi daha kabul etmeden başlıyor sonuna kadar da devam ediyor." (K1)

"Her bölümde devam ettiriyoruz. Tabii ki şöyle bir şey var. Biz tabii ki şirketin içinde bağımsız denetçi olarak biz daha doğrusu bizim amaç şeyimiz nedir? Bir işlem yapılacak, bir şey çıkacak ortaya onun kontrolünü denetimini yapacağız. Fakat biz hiçbir zaman cari olarak adamlarla beraber yürümüyoruz. Biz ne yapıyoruz? Bitmiş bir işin denetimini yapıyoruz. Tabii bu denetimi yaptığımız zaman bir sürü şey yakalıyoruz, düzelttiriyoruz, bakıyoruz. Şimdi eğer biz şirketten bağımlı çalışmadığımız için dışarıdan bağımsız denetçi olduğumuz için biz bu süreçte yokuz. Olmayınca bitmiş işi kontrol etmek başka bir şey cari olarak işin içinde olup da yürüyüp de mesela muhasebe müdürünü düşün mali işler müdürünü düşün. Veya tam tasdiği olan bir yeminliyi düşün. O baştan itibaren ta 1 Ocak'tan itibaren işin içinde. Biz ne zaman işin içindeyiz? Sene sonu bitmiş işin şeyindeyiz. Onun için öyle olmadığı için bizim her aşamada şüpheciliğimiz var." (K2)

"200 ya da başka biri olabilir. A18 paragrafı bakarız tam şeyine. Ama direk şeyin lafı 315 miş pardon 315. Hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirirken risklere karşı yapılacak genel işlerin belirlenmesi genellikle arttırılmış mesleki şüpheciliğin denetimin tamamına yansıyacak yani standart öyle bir şey söylüyor ki daha genel yapılacak işleri belirlerken muhakkak denetimin her kademesinde prosedüründe planlamadan görüş oluşturmaya kadar yay diyor mesleki şüpheciliği. Gayet denetimin istediği şey zaten yani işte mesleki şüphecilik elde edilen bilginin denetim kanıtı hile kaynaklı önemli yanlışlık olabileceğini işaret edip etmediğini sürekli sorgulanması gereken yani süreklilik var. Hani bir yerinde yaptık bitti diye bir şey yok. Sonuna kadar o mesleki şüphecilik taşımanız lazım. " (K7)

"Ama dediğim gibi biz denetimin başından sonuna kadar mesleki şüpheciliğimizi uyguluyoruz. " (K8)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları denetim süreci açısından *müşteri kabulü* olarak ifade eden 7 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"İlk başta bir teklif aşamasında müşterinin kabulü aşamasında bir araştırma söz konusu. Yani şirket konusunda ortakları konusunda bir araştırma yapılıyor. O

teklif aşamasında müşteriye kabul etme aşamasında çok iyi bir sürecin geçirilmesi diye düşünüyorum en önemli aşama o. ” (K3)

“Müşteri kabulden itibaren şüphecilik başlaması lazım. Neden müşteri kabulden itibaren başlaması lazım. Müşteri kabul sürecinde biliyorsunuz bu daha önce başka bir denetimi varsa firmanın bu firma rotasyona girmediyse eğer neden bıraktı. Bu bizim için çok büyük bir bulgu. Çünkü karşı taraftaki bir denetçi belli ki burada yani karşı taraf bıraktıysa tabii ücret konusu değilse ya da raporlarında mesela karşı taraf şart verdiği için müşteri onu bir sonraki dönem bırakabilir. Şimdi ben sizi de denetliyorum sizin firmanızı şart veriyorum belli bir sıkıntılar var şartlı rapor veriyorum ve siz bunu beğenmiyorsunuz Ben de bundan sonra senle çalışmayacağım kardeşim deyip gidiyorsun X firmasıyla. Şimdi burada problem en büyük ana nedeni bu aslında bize en büyük şeyi burası veriyor. Yani o yüzden müşteri kabul den itibaren başlar. Yani müşteri kabulünde zaten şüpheci olmazsanız zaten denetimin sonunda şüpheciliğin olsa ne olacak olmasa ne olacak denetim bitmiş şüphelensem ne olacak artık. Yani en başında şüpheci yaklaşmam lazım ki onun örneklemini seçmem lazım. Ona göre incelemeleri mi yapmam lazım. Yani tespitlerimin yönünü ona göre kanalize etmem lazım. ” (K12)

“Yani uygulama aşamasında zaten dediğim gibi müşteri kabulünden denetim planlama aşamasında mutlaka o şeylerimizi risklerimizi belirlerken onu kullanıyoruz. ” (K13)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları denetim süreci açısından *denetim planlaması* olarak ifade eden 6 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

“Şimdi denetim biliyorsunuz öncelikle bir planlama gerekiyor. Ondan sonra denetim ekibinizin örgütün denetim ekibinizin organize edilmesi sevk ve idare edilmesini gerektiriyor. Ve daha sonra denetim ekibinin denetim süresi sonunda yaptığı çalışmaları bizzat denetimin sorumlusu tarafından gözden geçirilmesi ve en son raporlanması ile ilgili bir süreç var. Bu sürecin her aşamasında şüphecilik vardır. Ama ilk başta yapacağınız denetimin gereklerini çalışanlarınıza veya kendiniz analiz ederken bir işletmeyi ilk başta denetim planlaması aşaması burada öncelik kazanıyor. Mesleki şüpheciliği en önemli olarak ilk başta denetimin planlama aşaması birinci sırada yer alıyor denilebilir. ”(K4)

“Planlama süreci ve tüm süreçte tabi ki. Ama hani planlama kısmı aslında oyunun planının yapıldığı olduğu için planlamada şirketi tanıyıp ne noktalarda daha riskli olabileceğini tespit ettiğiniz yerlerde ve de işin risk seviyesini belirlediğiniz yerlerde mesleki şüpheciliğimizi daha çok kullanıyoruz. Şöyle ya da işin riskine bağlı olarak nerelerde daha şüpheci olmamız gerektiği ya da işte bazı işler var İşte mesela dediğim gibi şirket eğer halka açılacaksa bu bizim için çok büyük bir risk. Çünkü finansal tablo kullanıcılarını rely edecek o finansal tabloyu kullanacak insan sayısı çok fazla paydaş var işte regülatör de kullanıyor. İnsanlar bu finansal tablolara güvenerek bu şirkete yatırım yapıyor falan filan. Çok fazla taraf var. Öyle olduğu zaman o zaman biz hani müşteriye ilişkin sorun olmak zorunda değil. Biz o durumda bu işin riskini bir tık daha yükseltmemiz gerektiğini düşünüyoruz. Buna bağlı olarak da her hesaba her koşulda daha şüpheci yaklaşmamız gerektiğine kanaat getiriyoruz. Bu aksiyonlardan biri. Şüpheci yaklaşmada hem daha deneyimli insanların o işe daha çok dahil edilmesini daha çok zaman ayırması sektör bilgisi olan kişilerin işe dahil edilmesi ve daha çok hani eksper tahminler varsa onlara daha yoğunlaşılması gibi verdiğimiz cevaplar var bunlara ilişkin. Dolayısıyla da hani işin planlaması en kritik aşaması işin planlamasında en şüpheci olunması gereken şey planlamada sadece oturup ofisteki kısım değil. ” (K10)

“İlk planlama aşamasında yani bizim scope strateji olarak tabir ettiğimiz denetimin kapsamını ve stratejisini belirleme aşamasında bu şirkete ilişkin risklerin şüphecilik bağlamında değerlendirilmesi ve planlanması gerekiyor. Denetimin ilk başında planlama aşamasında buna başlanması gerekiyor. ” (K13)

Sektör türü açısından;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; sektör türü açısından odaklanılan alanlar çoğunlukla inşaat (f=8) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla tekstil (f=5), aracı kurum şirketleri/ finansal/ türev piyasalar/hedging (f=3), demir–çelik ve maden (f=2), sağlık hizmetleri/hastaneler (f=1), PPP (yap-işlet-devret) (f=1) ve lojistik (f=1) biçiminde belirttikleri görülmüştür.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları sektör türü açısından *inşaat* olarak ifade eden 8 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Şu an inşaat sektöründe herkesin malum bildiği bir durum var. Satışlarda azaldı kurun artmasından dolayı. Maliyetler şişti birçok şey ithal veya dövize endeksli. Dolayısıyla şu an bu şirketlerde ekonomik olarak bir daralma içindeler. Şimdi mesleki şüpheciliğimizin arttığı noktada burada başlıyor… Şu an için inşaat sektörü. Çünkü neden? Finansal şirketler zarar yaptıkları için finansal tabloları manipüle etmek isteyebileceklerdir. Bu da bizim için bir risktir. Ediyorlar demiyorum edilebilir, edilebilme riski daha doğrusu var. Bunun içinde mesleki şüpheciliğimizi bu noktada yüksek tutuyoruz. Dediğim gibi hasılatların kayıt altına alınması geçmişte uygulanan metodları aynı mı uyguluyor karşılıkları farklı hesaplıyordu da şu an farklı mı hesaplıyor. İnşaatların durdurulan inşaatlar var mı inşaatlar durursa işte bizim bununla ilgili aktifleştirme maliyetlerimizin borçlanma maliyetlerimizin yöntemleri mi değişiyor. Yani durduğu anda gidere gidiyor. Çalışırken inşaatın içindeyse atıyorum bunlar inşaatın maliyetine gidiyor. Dolayısıyla maliyete gittiği için ilerde kar yapabilmek için maliyete yazacağı rakamla orada bir geçiş var mı standartta özellikle döviz borçlanmalarıyla fonksiyonel para birimi borçlanması arasında bir ölçüm farkındalığı var. Yani onu doğru hesaplamış mı hesaplamamış mı? Tabi bu şu an bizim için riskli sektör inşaat sektörü diyelim. Yani dövizden etkilenen veya finansal tablolarını dediğimiz gibi hani Manipüle edilmeye açık zararı göstermekten kaçınma yöntemine işte kur farkını gidere atması gerekirken gitmiş stoğun üzerinde aktifleştirmiş olabilir mi olabilir. Bizim için işte burada başlıyor. Yani kurunun artması kurdan etkilenen sektörlerin bilançolarının zarara dönmesi onların manipüle edilmesine çalışılabilmesi bizim için risk. Şu an ki en riskli şirketlerimiz inşaat sektörü diyebilirim bu kısa dönemde." (K8)

> "Yapılan işlemler şunu söyleyeyim ne kadar kompleks işi azsa aslında sektörün ne kadar işlem sayısı azsa yani ne kadarına hâkim oluyorsak aslında o kadar daha rahat ediyoruz. Mesela inşaat sektörü daha riskli bir sektör. Çünkü içinde çok fazla tahmin var. Ve de çok fazla girdi var. Dolayısıyla da daha riskli." (K10)

> "İnşaat şirketlerinde muhasebesi VUK'a göre değil uluslararası muhasebe standartları ya da Türkiye muhasebe standartlarına göre onların belli varsayımlara göre tutmaları gerekiyor ya da gelir yazmaları gerekiyor. Varsayımların ne kadar çok kullanılıyorsa bizim için o kadar riskli o da daha çok inşaat şirketlerin olabilir." (K11)

> "İnşaat sektörü 1 numara en önde gelen sektörlerden bir tanesi. Neden inşaat sektörü? Çünkü bir maliyetleme sistemlerinden emin olamayabilirsiniz, maliyetler doğru gelmeyebilir. " (K12)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları sektör türü açısından *tekstil* olarak ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Şimdi şöyle mesela şimdi son zamanlarda işte Türkiye'deki ekonomik çalkantılardan dolayı tahsilat riski önemli bir kavram haline geldi. Ve zaten konkordatolar dan sonra vesaire gibi olumsuz durumlardan sonra özellikle mesela tekstil sektörü ciddi anlamda bundan etkilendi. Bir tekstil şirketinde tekstil sektörü şirketinde ticari alacaklar mesela bizim şüphe seviyemizin artmasını gerektirdi. Acaba tahsilat kabiliyetinde bir problem var mı şirketin? Sonuçta tekstil şirketleri atıyorum hammaddeyi alıyor işliyor satıyor hammadde alıyor satıyor gibi ya da mal alıyor satıyor gibi ama ticari alacağını yeterli düzeyde döndüremezse eğer nakit sıkıntısına girer. Batma noktasına gelir. Dolayısıyla bu son senelerde mesela tekstil sektörü şirketlerinde bizim için risk seviyesi yükselen şirketler oldu. Buradaki şüphe seviyemizi de arttırdık. " (K1)
>
> "Firesi çok yüksek olan içinde doğasında fire olan tekstil ya da maden gibi şirketlerde de aslında biraz daha hani mesleki şüpheciliği biraz daha fazla şey yapmak gündeme getirmek ve kullanmak zorundasınız. " (K11)
>
> "Ama mesela Türkiye açısından bence inşaat sektöründe, tekstil sektöründe daha şüpheci yaklaşmak gerekir. Özellikle tekstil sektöründe faturasız işlemler var. İnşaat sektöründe tedarikçiyle anlaşan satın almacılar var gibi. Bu iki sektör bence riskli." (K13)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları sektör türü açısından *aracı kurum şirketleri/ finansal/ türev piyasalar/hedging* olarak ifade eden 3 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Vallahi şu arada yapmıyoruz ama daha önceden yaptığımız denetimlerde aracı kurum denetimlerinde çok fazla daha şüpheci davranma gerektiriyordu. " (K3)
>
> "Sektörler açısından değerlendirdiğimiz zaman biz yani bir 7-8 sektöre bölünebilir bizim çalışma faaliyet alanımız. Şimdi bu sektörlerin hangisi size daha riskli geliyor derseniz? Ben özellikle finansal piyasaları, faktöring ve türev araçlarla çalışan firmaları daha riskli görürüm kendi mesleğim açısından. Ama her sektöre göre de risk vardır. " (K4)

Halka açıklık ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlar/ düzenlemeler açısından;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; halka açıklık ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlar/ düzenlemeler açısından odaklanılan alanlar halka açık şirketler (f=4) ve SPK, TTK, BDDK vb. kurumlar/düzenlemeleri (f=4) olarak ifade edilmiştir.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları halka açıklık ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlar/ düzenlemeler açısından *halka açık şirketler* olarak ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Ama tabii şu anki Türkiye şartlarında en riskli şirket profilleri halka açık şirketlerdedir denetim açısından bahsediyorum. Çünkü halka açık şirketlerdeki mali tablolarda yapılacak en ufak bir hata birçok yatırımcıyı etkileyecek bir hata olacaktır. Halka açık olduğu için elindeki hissesi bulunan yatırımcıyı yanlış yönlendirmiş olursunuz dolayısıyla. Bizler müşterilerimizi kategorize edersek eğer halka açık şirketleri en tepeye koyuyoruz. Bu bizim için en riskli şirket profilidir diyerekten oradaki şüphe seviyeniz de her zaman çok yukarıda olur." (K1)

"Birincisi mesela halka açık şirketlerde. Çünkü o direkt yatırımcıya sunulan bir mali tablo olduğu için orada mesleki şüpheciliği daha çok kullanmanız lazım şirket sadece kendi ortakları genel kurul için yapılan bir denetimse TTK denetimi iki kişi yine ortak ya da tek kişi ortak zaten orada bankada falan kullanmıyorsa sadece TTK için kullanıyorsa orada çok şeyiniz olmaz. Riskiniz olmaz. Kendi kendini yanıltıp hani kullanacağı tablo değil işine yaramayacağı bir hileye yapmayacağına göre orada daha az kullanırsınız. Ama halka açıksa o bir şey riskli zaten biz o gibi denetimlerde ayrıca risk daha doğrusu kalite kontrol partneri atıyoruz. Yani bir partner yapıyor ama birisi de gözden geçiriyor KKS standartlarımıza göre. Dolayısıyla o ayrı. Bir o var." (K6)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları halka açıklık ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlar/ düzenlemeler açısından *SPK, TTK, BDDK vb. kurumlar/düzenlemeleri* olarak ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Kamu Gözetim Kurumu yani Türk Ticaret Kanunu'ndaki denetim limitleri doğrultusunda denetlenen şirketlerde öncelikte oluyorlar. Varsa eğer başka regülatör kurumlara tabi şirketler örneğin bankalar, sigorta şirketleri gibi ya da leasing, faktoring şirketleri gibi BDDK'ya tabi SPK'ya tabi hazine müsteşarlığına tabi bunlarda bizim için ikinci ya da üçüncü kategoride risk seviyesi olan ve şüpheciliği o düzeyde belirlediğimiz şirketler. 4. seviyede de şeyler vardır bir denetim zorunluluğu olmayıp isteğe bağlı denetim yaptıranlar bir takım kreditör şirketler bankalar ya da finans şirketlerine finansal tablolarını veren şirketler bizim için 4. kategorideki risk seviyesinde şirketler olanlar." (K1)

"Bu da tabii ki SPK'da şüphecilik çok çok daha önemli. Ha bunun yanında ne var ama. Bir kolaylığı iç bölümünün olduğu iç kontrolün olduğu kurumsal bir kültürün olduğu bir firmayı denetliyorsunuz. Bütün olay bu yani neticede en çok hangisine şüpheci davranırsınız derseniz? Her ikisine de davranırım." (K9)

Katılımcılarla yapılan görüşmelerden ulaşılan sonuçlara göre bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlarda hesap planı açısından özellikle gelir tablosu/ maliyet hesapları ile stoklara vurgu yapılmış olmakla birlikte çeşitli hesap planı kalemlerine vurgu yapıldığı belirtilebilir. Benzer şekilde katılımcılar genellikle mesleki şüphecilik tutumunun finansal tabloların, denetim türlerinin ve denetim sürecinin tümünde sergilenmesi gerektiğini belirtmekle birlikte bilanço/ gelir tablosu, finansal tabloların denetimi ve müşteri kabulü ile denetim planlaması sürecinde özellikli korunması gereken bir tutum olduğuna vurgu yapmışlardır.

4.11.5. Mesleki Şüpheciliği Etkileyen Unsurlara İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında mesleki şüpheciliği etkileyen faktörleri belirleyebilmek için katılımcılara "Mesleki şüpheciliğinizi etkileyen faktörler hakkında neler söyleyebilirsiniz?" sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *mesleki şüpheciliği etkileyen unsurlar* teması altında toplanmış olup üç alt temada sınıflandırılmıştır. Ayrıca katılımcıların görüşlerinin hangi ifadelerde birleştiğini ve görüşlerinden hangi ifadelere daha çok vurgu yapıldığını tespit edebilmek amacıyla da frekans analizi yapılmıştır. Bu bağlamda ulaşılan bulgular tema, alt tema ve kod biçiminde sınıflandırılarak frekans dağılımlarıyla birlikte aşağıda Tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo 11. Mesleki Şüpheciliği Etkileyen Unsurlar

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

Tablo 11'de görüldüğü üzere, katılımcıların mesleki şüpheciliğini etkileyen unsurlar; çevresel faktörlerden, denetlenen şirketten, bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar olmak üzere üç alt temada toplanmıştır. Tabloda belirtilen alt temalar ve söz konusu bu alt temaları oluşturan kodlara ilişkin detaylı açıklamalar aşağıda sunulmuştur.

Çevresel faktörlerden kaynaklı unsurlar;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; çevresel faktörlerden kaynaklı unsurlar çoğunlukla teknolojik faktörler (f=9) olarak ifade

edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla kültürel faktörler (f=7), yasal faktörler (f=4) ve ekonomik faktörler (f=4) biçiminde belirtildiği görülmüştür.

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurları çevresel faktörlerden kaynaklı olarak *teknolojik faktörler* biçiminde ifade eden 9 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Yani denetim programı muhasebe programı değişiyor şey değişiyor. O zaman teknoloji ile beraber bazı şeyler hızlı gelişiyor. Şimdi burada en önemli insan faktörü. Bir de insan faktöründe de şöyle bir şey var. İnsanların da bu teknolojiye ayak uydurması lazım. " (K2)
>
> "Mesela eğer IT sistemi IT sistemini kullanıyorsa etkin olarak ve bütün finansal raporları oradan çıkıyorsa siz IT sistemini denetliyorsunuz şüpheciliğinizi 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." (K6)
>
> "Kesinlikle yani artan teknolojiyle yapılabileceklerin şeyi artıyor. Sizin de buna karşı geliştireceğiniz denetim araçlarının elektronik gücü artıyor diyeyim. Şeyi nasıl söyleyeyim kapsayıcılığı artıyor. Kolaylığı zaman olarak belki bunlar günler süren çalışmalar şimdi düğmeye basıyorsunuz yapıyor makine. Dolayısı ile o yani bunlara karşılıklı iki tarafın da şey yapması lazım. Birbirini geliştirmesi haliyle artık dünya gelişiyor. Sürekli yeni hızlı bir dünyadayız o yüzden şirketler teknolojik yatırımlar çok önemli. Her şey dijital artık dünyada. Bizim Türkiye'de de öyle. Bazı ülkelere göre ilerideyiz. Özellikle bu elektronik fatura vesaire defter vesaire konularında öyle olunca tabi her şey artık dijitalde var. Dolayısıyla denetçinin de aslında gidip bakabileceği şeyi de arttı. Dünya arttı. Artık nereden buluyum yok. Zaten aslında dijital olarak yeter ki sen onda dijital olarak işleme kabiliyetin olsun. Çünkü çok data var. O datayı işleme kabiliyeti lazım artık denetçide. O kabiliyeti o enstrünmanı o aracı olacak, o aracı kullanabilecek insanı da olacak ki o gelişen işte sayısı artan işte teknik kompleksi artan muhasebe dünyasına denetçi olarak cevap verebileyim. Yani bu şüphecilik konuştuğumuz ama her alanda bu böyle. Teknolojiye şirketler çok hızlı uyum sağlıyor şirketler. Denetçi olarak bizimde hemen anında uyum sağlamamız lazım." (K7)
>
> "Biz denetimlerimizde şunu yapıyoruz. IT departmanına gidiyoruz diyoruz ki kim nereye girmeye yetkili? Yani siz şu anda benim bilgisayarımı açabilir misiniz? Benim bilgisayarımı şifresiz bırakıyor muyum? IT'nin bilgisayarına İK'cı İK'nın bilgisayarına muhasebeci girebiliyor mu? Muhasebeci İK'nın yetki alanlarını görebiliyor mu? Kişi hangi günlerde sisteme bağlanmış? Hangi dosyaları denetlenmiş veya değiştirmiş? Bizim geldiğimiz süreyle gittiğimiz süre içinde olağanüstü zamanlarda sisteme bağlanma var mı diye log alıyoruz. Loglarda bizi sisteme kişilerin nerelerde yetkili olduklarını, hangi saatlerde hangi günlerde nerelere girmiş olduğunu veren bir sistem aslında. Dolayısıyla böyle bir kontrol yapıyoruz. Yani şirkette görev tanımları açık mı gerçekten bize kâğıtlarda vermiş oldukları görev tanımıyla muhasebede yetkilendirilmiş pardon bilgisayarlar üzerinde yetkilendirilmeleri birbirleri ile örtüşüyor mu? Bordrocunun ya da İK'cının bilgisayarına başka biri girebiliyor mu? Başka birinin bilgisayarına başka biri girebiliyor mu? Bilgisayarlar şifreli mi? Bundan bizim için neyi öngörüyor? Şunu öngörüyor yani girip birisi bordroyu değiştirememeli İK'cı dışında. Bu bizim denetim riskini artıran bir husus oluyor. Yani mesleki şüpheciliği de arttıran bir hesap oluyor. Yani muhasebe müdürü burada bilgisayarını açık bırakıyorsa birisi gelip kayıt atabiliyorsa muhasebe müdürü atmış gibi görünür o kayıt. Dolayısıyla bir sürü hataya sebebiyet verebilir. Bunlara önem gösteriyoruz. Bilgi teknolojileri bu konuda işi şeyimizi etkiliyor tamamen. Kayıtları değiştirme tarihi kim girmiş hangi tarihte girmiş neyi değiştirmiş. Yani şöyle düşünün maliyet sistemi var otomatik maliyet hesaplaması lazım. Ama bir sürü manuel müdahale var. Dolayısı

ile bu benim mesleki şüpheciliğimi arttırıyor. Ama bir de şöyle düşünün baştan reçeteyi yazdık 1+1=2 sonuna kadar bilgisayar zaten bunu uyguluyor. Dışarıdan bir müdahale yok. Ben de geldim baktım aradan bir örneklem seçtim bir stok kartı doğru gittim bir stok kartı daha seçtim doğru. Hiç kimsede bu hesaplamalara dışarıdan müdahale etmemiş. Dolayısı ile bu güvenilir. Ama sürekli birilerinin bir şeye müdahale edip veya reçeteleri değiştirdiğini düşünürseniz reçetelerde bir şeyi değiştirirseniz maliyette sapma olur. Hesaplama yöntemleri değişir. Tabii şüphem direkt artıyor. Acaba maliyetleri azaltıp karımı yükseltmeye çalıştılar? Bunun olası etkileri ne oldu? Reçeteyi niye değiştirdiler? İşte ikame malla üretildiyse ayrı bir reçete tanımlanabilir gibi sorgulamalar ve mesleki şüpheciliğin gerektirdiği şeyler başlıyor. Dediğim gibi IT önemli. Özellikle otomatik hesaplamalarda önemli. Dediğim gibi zaten manuelleri bir şekilde çözüm niye biliyorsunuz. Ama otomatik hesaplamalarda loglar ve IT sistemi çok önemli. (K8)"

"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." (K11)

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurları çevresel faktörlerden kaynaklı olarak *kültürel faktörler* biçiminde ifade eden 7 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Bizim Türk insanımız bir kere kültürümüzde sorgulamak çok zayıf gerçekten her şeyi çok derinlemesine sorgulamadan, bilgi sahibi olmadan kabullenmek var maalesef. Bizdeki sorgulama yeteneği zayıf. Mesela başkalarını dinlemeden karar almak ya da yeterince derinlemesine araştırmadan karar almak gibi şeylerimiz oluyor olumsuz özelliklerimiz var. Bunlar tabii ki bizi şüpheci yaklaşımdan uzaklaştırmaz." (K1)

"Şimdi kanunlar hep aynı. Tamam mı? Kaideler aynı kurallar aynı fakat mantalite farkı var. Yani mesela şimdi ben sana başka bir yerden şey vereyim. Mantalite şöyle adamın aklına biz de dedim ya kanun kural bir şey çıktığı zaman biz onu ne yaparız. Açığını ararız. İşte buradan nasıl kaçırırız. Bunu böyle yaparsak yakalanmayız veya işte bizi görmüyor kimse yok falan. Ama Avrupa'da öyle değil onlar diyor ki kanun çıktıysa veya bizim için bir kural konulduysa kimse olsun olmasın bu kurala uyuyacaksın diyor. " (K2)

"Türkiye'de mesela biz böyle şey bi kuralları çok şey yapan esneten bir ülke olduğumuz için ve ilişkilerde profesyonel ilişki yanında işte şey ilişkiler sosyal insani ilişkiler yüksek olduğu için o mesleki şüpheciliği azaltan bir kültür yapımız var yani onu da söyleyeyim. Dolayısıyla yakınlaşmak ya da öyle şey yapmak yaklaşmak mesleki şüpheciliği azaltıyor. Bu kötü bir şey denetçinin biraz uzak durması lazım." (K6)

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurları çevresel faktörlerden kaynaklı olarak *yasal faktörler* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Ondan sonra çeşitli mevzuatlara tabi olmaları da mesleki şüpheciliğimizi etkiliyor. Yasal düzenlemelere ya o da şöyle çevre ile ilgili sorumluluğu olabilir sağlık bakanlığı ile ilgili problemleri olabilir biliyorsunuz bağımsız denetimde bir de mevzuatsal riskler diye bir bölüm var. Ondan dolayı oraya doğru bir mesleki şüpheciliğimiz kayıyor. Bir insanın ya da bir şirketin nerede kurulu olup olmadığı hangi ülkeye bağlı olup olmadığı etkilemiyor hiçbir şekilde mesleki şüpheciliği. " (K8)

"Ama bazen olaylar o esnada da ceyran edebiliyor. Ya da sonrasında da olabiliyor. Dolayısıyla hani müşteri bazlı değerlendirmek lazım her zaman için. Çevresel faktörler çok etkiliyor. Çünkü o çevrede bu şirketler faaliyet gösteriyor. Ondan dolayı da yani bizim zaten işi yani şirketi müşteriyi tanırken sadece müşterinin bu adam kim değil çevresindekiler ne yapıyor? Hizmet ettiği endüstride ne yapıyor? O endüstriye yönelik ne tip regülasyonlar var? Bunları öğrenmeye çalışıyoruz. Çünkü regülasyonlar da çok kritik olabiliyor. Hani ne bileyim ben yiyecek bir şey üreten bir yerse sağlık regülasyonuna uyuyup çok kritik. Çünkü ona bağlı olarak bu şirketlerin ceza alması, üretimleri durdurması ne bileyim bir şekilde çeşitli davalara taraf olmaları gibi çok konu ortaya çıkıyor. Biz de finansal tabloların bütününe görüş verdiğimiz için bunlarında değerlendirilmiş bu faktörlerin değerlendirilmiş bir şekilde etkisi varsa finansal tabloya yansımış yoksa da yansıtılmadığının belirtilmiş olması gerekiyor." (K10)

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurları çevresel faktörlerden kaynaklı olarak *ekonomik faktörler* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Ülkenin şartları çok önemli ekonomik şartları. Bunlar şüpheciliği etkileyen faktörlerden biri aslında." (K1)

"Ekonomik faktörler mesleki şüpheciliğimizi arttırıyor dediğim gibi yani kurun artması. " (K8)

Denetlenen şirketten kaynaklı unsurlar;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; denetlenen şirketten kaynaklı unsurlar çoğunlukla zaman kısıtı (f=12) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla iç kontrol sisteminin olup olmaması ve etkinliği (f=8), denetlenen şirketin denetime karşı tutumu/tavrı/ bakış açısı (f=5), kurumsallaşma düzeyi (f=5), risk seviyesi yüksekliği (f=3), yönetimin dürüstlüğü konusunda tereddütler (f=2) ve denetlenen şirketin ilk yıl denetimi (f=1) biçiminde belirttikleri görülmüştür.

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurları denetlenen şirketten kaynaklı olarak *zaman kısıtı* biçiminde ifade eden 12 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Bağımsızlık zedelenebilir zamanla süreç içerisinde ne gibi zedelenmeler kasıtlı bir danışıklı dövüşten bahsetmiyorum. Müşteriden kaynaklı yani şirketten kaynaklı birtakım baskılar olabilir. Mesela zaman baskısı atıyorum bir şirket düşünün 3 haftalık bir denetim planınız var. Ama şirket 2. haftanız sonunda sizden görüş bekliyorsa eğer burada size zaman baskısı yapıp birtakım hataları ya da hileleri üste yani su üzerine çıkarmanızı engelleyebilir diye düşünüyorum. Dolayısıyla burada bir zaman baskısıyla bağımsız denetçinin şüpheciliğini zedeleyebilir, bağımsızlığını zedeleyebilir. Ama biz tabii ki tutumumuzla kesinlikle buna karşı çıkıyoruz. Muhakkak ki karşılaşıyoruz zaman baskısıyla. Ama kesinlikle biz işimizi layığı ile yapmadan yeterli denetim kanıtı elde etmeden makul güvence sağlamadan görüşleri imzalamıyoruz." (K1)

"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 Aralığa 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 vardıramama, bir kısıt haline geliyor. " (K8)

"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." (K10)

"Denetim zaman kısıtı bizim en önemli şeyimiz zaman. En önemli maliyetimiz zaman. Denetim zaman kısıtı çok önemli. Çünkü sizin raporların belli bir tarihleri var yani bir deadlineları var. Ve bütün firmaların deadlineları aynı tarihte hemen hemen. Dolayısıyla sizin zamanınız o sürede o kadar kısıtlı ki ya Bunu Denetçi sayısı ile açabilirsiniz ya da dediğim gibi bu denetimleri yıla yayarak. Aynen zaman kısaysa ne kadar şüpheci yaklaşabilirsiniz ki. Yaklaşırsanız ne olacak bakamazsınız ki. Yani istediğiniz kadar şüpheci olun bakamadıktan sonra şüpheci olsan ne olacak olmasan ne olacak. Yani zaman kısıtlıysa zaman darsa orada bilin ki denetim riski çok yüksektir. Denetim riskinden bahsediyorum. Her şeyine bakamazsınız çünkü. Şimdi o yüzden şeyi denetimi yıla yaymak en doğru çözüm. Ya bakamadığınız durumda nasıl söyleyeyim ben denetlemedim mi diyeceksiniz görüşünüze. Denetleseydin diyecek. Ya ek süre isteyeceksiniz yine devam edeceksiniz ondan sonra müşteriyi seneye kaybetme ihtimaliniz var. Baksaydın olacak. Ya o planlamayı yapması lazım denetçinin çünkü zaman eksikliği denetçiden kaynaklı bir olay müşteriden kaynaklı değil. Yani müşteri zamanında mali tablolarını hazırlamışsa tabi. Hazırlamamış sana zaten siz dersiniz ki zamanında mali tablolar hazırlanamadığı için ya doğrusu bu mali tablolar hazırlanamadığı için ben görüş vermiyorum. Görüş vermekten kaçarım o zaman. Ama dediğim gibi kontrol açısından Denetçi müşteriden yüksek para alıyorum önemli değil ben buna güveniyorum diyerek de yapmaması lazım. Zaman burada çok önemli işte. Zamanı etkin kullanması lazım denetçinin. " (K12)

"Çok kısa bir denetim süresi olduğunda bu sefer mesleki şüphecilikle yaklaşmaktan ziyade iş bitirme hani bir an önce iş yükünü şey yapalım. Dokümantasyon yani denetçiyi etkileyen şeylerden bir tanesi bu olabilir. Ama tabi ki çok fazla uzun olması da bir süre sonra verimsizliği doğurur. Odaklanmayı azaltır. Ortalama bir sürede denetçi çok fazla vakit kaybetmeden ama bu arda belirli şeyleri de o şüpheciliğini de kaybetmeden durup düşünebileceği biri zamanı da olması lazım yoksa böyle iş yetiştireyim işte şey yapayım dokümantasyon yapayım şeklinde olursa o biraz da kısa sürede iyi değil çok uzun sürede iyi değil. İdeal ortalama bir süre belirlemek. " (K13)

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurları denetlenen şirketten kaynaklı olarak *iç kontrol sisteminin olup olmaması ve etkinliği* biçiminde ifade eden 8 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"İç kontrol sistemi ne kadar elverişli ona bakarız. İşletmenin koyduğu iç kontrol sisteminin elverişliliği demek hataları önleyici veya olduktan sonra ortaya çıkarıcı özelliğe sahipse iç kontrol sistemi işlevini yerine getiriyor demektir. Dolayısıyla bunu değerlendiririz. Ve eğer zaaflar varsa işletmeyi uyarırız bağımsız denetçi olarak." (K5)

"Mesleki şüpheciliğimi etkileyen faktörler. Yani biz bütün denetimlerde mesleki şüpheciliğimizi yüksekte tutuyoruz. Ama yani benim mesleki şüpheciliği etkileyebilecek en büyük faktör şirketin iç kontrol sisteminin olup olmaması. Şirketin iç kontrol sistemi varsa ve bu sistem etkin işletiliyorsa ve bu bana bir şekilde gösterilebiliyor sunulabiliyorsa bende dış doğrulamalarla ya da kendi iç prosedürleriyle bende buradan bir kanaate varabiliyorsam yine şüpheciliği bırakmadan yani yine onu söylüyorum şüphecilik her zaman devam ediyor. Şüpheciliği bırakmadan bakış açımı nasıl diyeyim bakış açım etkilenebilir. Yani etkileyebilecek tek husus benim için bu. Ama hiçbir iç kontrol sisteminin olmadığı bir şirkette ne olursa olsun ben her zaman mesleki şüpheciliğimi tavanda tutarken atıyorum onlar da bir gıdım aşağıya gelebilir. Yani şirketin tamamen etkin çalışıp iç kontrol sisteminin olup olmaması mesleki şüphecilik üzerinde etkilemi ha bazen de şöyle bir durum var. Yani buna da değineceğim. İç kontrol sisteminin olması bazen dezavantajda yapabiliyor. Yani şirketin diyelim ki iç kontrol sistemi var. O kontrollerini güvendiklerimi biliyorlarsa ya da o kontroller ile hareket ettiklerimi biliyorlarsa beni sonuçlara varmadan o kontrolle manipüle etmeye çalışabilirler. Yani yönlendirmeye çalışabilirler. Tabii o yüzden ben her zaman şüpheciliğimi de bu güvenin içinde tutuyorum. Ona yer vermek istedim. Aslında bırakmıyorum ama her zaman oradan beni manipüle etmeye çalışacaklarını evet iç kontrol sistemine bir dönem güveniyorsam bir dönem güvenmiyorum. Diyorum ki hayır ben de bakacağım prosedürlere." (K8)

" Mesela firmanın şayet bir iç kontrol sistemi varsa bir iş bölümü varsa mesleki şüphecilik açısından ben muhasebe departmanına gidip sohbet ettiğimizde muhasebe departmanında ki bölümde cari hesabı tutanla kasayı tutan aynı kişi ise bizim şüphemiz daha da artar. Fakat departmanlarda sorumluluklar çok iyi belirlenmişse kişileri birbirlerini kontrol etme imkanı varsa mesela tahsilat makbuzunu satış elemanı yapıp kasaya teslim ediyorsa kasa parayı sayarak alıyorsa cari hesabı başkaları tutuyorsa kuvvetli bir iş bölümünün olduğu firmalarda biz bunları ararız şüpheciliğimiz iş bölümünün çok olmadığı firmalarda daha da artar. Fakat iç kontrol sistemi varsa tabii ki yine şüpheci davranıyoruz. "(K9)

"Yani iç denetimin yani şirketin bir iç kontrol sisteminin hele ki belli bir büyüklükte ise olması gerekiyor. Zaten bunu düzenleyici kurumda KGK' da söylüyor. Yani iç kontrol sistemi maalesef Türkiye'de çoğu firma da yok. Bu biraz daha daha çok uluslararası firmalarda ya da halka açık firmalarda büyük kısımlı halka açık firmalarında hepsinde yok. Belli bir kısmında var. Ama iç kontrol sistemi çok önemli firmalar için yani denetçi için de çok önemli. İç kontrol sistemi biraz sigorta gibi düşünün denetçinin de sigortası. İç kontrol sistemi varsa bir firmada sizi bir nebze biraz rahatlatıyor örnekleminizi daraltıyor. Yani şirketin riskini biraz daha daraltıyor hata ve hileye karşı. Ama bu değildir ki mesleki şüpheciliğiniz ya mesleki şüphecilik her zaman olmazsa olmazımız bir kere. Güzel de konu seçmişsiniz. Yani şüpheci her zaman şüpheci yaklaşır denetçi. Bir kere bu kesin yani. Hangi hesaplarda? Şimdi normalde dediğim gibi iç kontrol sistemi varsa eğer bizim örneklemimiz biraz daha bizi rahatlatır bazı konularda. Çünkü siz iç kontrol sistemini ilk önce denetlersiniz. İç kontrol sisteminin doğru çalıştığına inanıyorsanız yani o onay silsilesi doğru gidiyorsa bütün sistem kurgu doğru kurgulanmışsa onaylar, imzalar, yetkililer alınıyorsa ona göre işlemler gidiyorsa zaten olayda bir kurumsallık vardır. Kurumsallığın olduğu yerde de biraz böyle profesyonellik var. Profesyonelliğin olduğu yerde de bilgi insanların kendi kendilerini kontrol etmesine yani siz mesela A birimindesiniz diğeri B biriminde, A biriminin B birimini B biriminin de A birimini kontrol etmesine izin verirseniz zaten bunun önüne hata ve hilenin önüne bir nebze geçersiniz. Ama ortada tabi organize bir şey de olabilir. Yani o dediğim gibi bu da bir şüphecilik ile alakalı. Bakın yine şüphecilik ile yaklaşıyorum böyle de olabilir. Öyle olursa başka bir şey de

olabilir. Şüphecilik bizim için önemli. Tabi ki en başta söyleyeyim iç kontrol sisteminin olup olmaması bizim için çok önemli. İç kontrol sistemi yoksa zaten -1 de başlıyor demiştim size. " (K12)

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurları denetlenen şirketten kaynaklı olarak *denetlenen şirketin denetime karşı tutumu/tavrı/ bakış açısı* biçiminde ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Yani şirketin denetime olan bakış açısı çok önemli. Yani denetime verdiği kıymet çok önemli. Denetim çıktılarının dikkate alınması işte tespit edilen hataların düzeltilme çabası çok önemli. Bizler denetlenen şirketler tarafından eğer yapılan işlerimiz ne kadar çok dikkate alınırsa iş çıktılarıyla ne kadar çok ilgilenirse bizim kalitemiz de o kadar artar aslında." (K1)

"Şimdi şöyle şirketin finansal tablolarını geç vermesi, geç düzenlemiş olması, bize geç sunmuş olması mesleki şüpheciliği arttırıyor. Ama şöyle yapıyoruz biz öncelikle biz 11. ve 12. aylarda ön denetim yapıyoruz. Ne yapıyoruz? Diyoruz ki 8. ay nereye kadar bitti? 8. ay. 8. aya kadar zamanı yettirebilmek için bir örneklem incelemelerimizi yapıyoruz gerekirse mutabakatlar yapıyoruz gerekirse hesapları inceliyoruz neden ve neylerin nasıl geliştiğine bakıyoruz. Bir ön denetim yapıyoruz. Bu ön denetim ile beraber Aslında şeyi de kurguluyoruz. Sene sonunda ilk 3 ayımız var. Bu 3 ay içinde ne yapacağız. Hangi önemlerde mesleki şüpheciliğimizi arttırmamız lazım. Neyler yeni olmuş, müşteri kayıplarımı var, şirketin işte sürekliliği ise sürekliliği. Bu alanlarımızı da belirliyoruz." (K8)

"Bir de firmadaki insanların tutumuna göre şüpheciliğimi etkiler. Ben insanım neticede. Yani dediğim gibi firma belirli bir düzen sistemi kurmuş ise belirli bir düzen içerisinde ise. Kasa patronun cebi değilse. Çünkü bazı firmalarda bu da olabiliyor. " (K9)

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurları denetlenen şirketten kaynaklı olarak *kurumsallaşma düzeyi* biçiminde ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Kurumsal olmayan şirketlerde daha etkin kullanmak gerekiyor şeyi mesleki şüpheciliği. Yapısı çok önemli. Yapısı yani bu prosedürlere uyup uymadığını kurumsal olmayan şirketlerde de bayağı ciddi yapılanmalar var ama olmayan daha fazla şeyde." (K3)

"Karşıdaki işte benim dediğim şuna geliyor firmanın kurumsal kültürü çok önemli. Yani kurumsallaşmış bir firma kurumsallaşma kültürü var ise bağımsız denetiminin yapılmasını ve bağımsız denetimi daha olumlu etkiliyor. Fakat maalesef aile şirketlerinde denetim biraz daha zor bağımsız denetim." (K9)

"Ben bir firmaya gittiğim zaman hep başımıza geliyor firmadaki çalışanların çoğu akrabaysa o benim için -1 puan daha. Orada şüpheciyim daha da artıyor örnek olarak veriyorum. Neden akrabalarla çalışılıyorsa hep tanıdıklarla çalışılıyorsa orada zaten hep suistimal vardır hep bir şey vardır. İşte dıdının dıdısına akrabasına işte ona şunu yani olay biraz ya akrabalık olayı ya da işte tanıdık baba oğul çalışıyorsa önemli pozisyonlarda ya da işte iki kardeş karı koca çalışıyorsa aynı birimde. Bu benim için mesleki şüpheciliği mi arttıran unsurlar da bir tanesi." (K12)

Bağımsız denetçi/ Bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde, bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar tüm katılımcılar tarafından denetçinin tecrübesi/ sektör tecrübesi (f=13) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla denetçinin mesleki bilgisi/ sektör bilgisi (f=9), denetçinin denetlenen

şirketteki ilk yıl denetimi (f=4), aynı müşterinin birden fazla yıl denetlenmesiyle şirketin tanınması (f=4), bağımsız denetçinin kişisel özellikleri (f=4), sosyal sorumluluk bilincinin olması (f=3), denetim sektöründeki regülatör baskısı (f=2) ve denetim şirketinin kalite anlayışı ve muhafazakârlık düzeyi (f=1) biçiminde belirttikleri görülmüştür.

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurları bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı olarak *denetçinin tecrübesi/ sektör tecrübesi* biçiminde ifade eden 13 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Ya şimdi şöyle hani yaşa da gör derler ya yaşayınca öyle şeyler görüyorsunuz ki her gördüğünüz şeyden de şüphelenmek zorundasınız. Yani mesleki şüphecilik refleksi gereği o reflekse sahipseniz bir kere zaten denetçisiniz. Dolayısıyla yaşa da gör yaşadığın sürece mesleki şüphecilik gereği her olayda şüpheci olarak acaba doğru mu acaba olayın gerçek mahiyeti bu mu? Bu olayın sonucu mu gibi o sürekli sorgulayarak ve geçerli denetim kanıtına ulaşarak ancak şüphe ortadan kalkar. Şüphe orada duruyorsa bir yerde o denetim bitmez. Veya olumsuz biter. " (K5)
>
> "Ama tecrübe önemli yani farklı şirketler görmüş olmak farklı sektörler görmüş olmak hileye yakın şirketleri tespit etmek daha önce onları görmüş olmak tecrübe aslında tecrübe etkiler. " (K6)
>
> "Sektör bilgisi çok ön planda. Standartlara da yazmışlar. Zaten denetim mesleğini seçtikten sonra meslekte ilerledikçe yanlışlıkları gördükçe ve hataları, muhasebe hatalarını gördükçe, suistimalleri gördükçe zaten o tecrübelerle açıkçası yoğruluyorsunuz. Ondan sonra o tecrübeleri hem kitapta yazanlarla hem sektör tecrübesini saha tecrübesini bir araya getirip işte ekip üyeleriyle paylaşmaya çalışıyoruz. " (K7)
>
> "Hem mesleki şüphecilik açısından daha iyi çünkü görmediği şeyi ya da başka bir firmada gördüğü benzer bir şeyi diğer firmada sorgulayabilir, bir firmada gördüğü bir şeyi diğer firmada sorgulayabilir, o sektör hakkında o firmaların nazarında bir fikir sahibi olabilir. Dolayısıyla sektörün gidiş noktasını ölçümleyebilir. Sektör oranları o şirketin mali tabloları ile sektörün neresinde olduğuna daha iyi bakabilir. Bu noktada önemli. Ama hiç o sektörü denetlemeyen kişi o sektörü denetleyemez mantığı anlamına gelmiyor o başka bir şey. Şüphecilik anlamında pozitif bir etkisi olur. Ama bu etki %100 müdür, arttırır mesleki şüpheciliği bence %14-20 arasında bir etki yapar. Çünkü diğer konularda da hiç bilmeyenin daha fazla sorgulayacağını düşünüyorum. Yani şöyle düşünün. Bazen o yanlış gelebilir ama diyelim ki gittiniz hiç şey yapmadınız otomotiv sektörü denetlemediniz. Şimdi zaten anlamaya çalışacaksınız anlarken de ciddi bir sorgulama gerçekleştireceksiniz. Eğer mesleki şüpheleriniz yüksekse neden, neden öyle, mantıklı mı, oturuyor mu bir şekilde onlara bakacağınız için bilen birinin bunları sorgulaması daha az olabilir. Çünkü biliyor ya çok üzerinde durmaz. Onu siz bilmediğiniz için sürekli sorgulayacaksınız. İyi de oldu olabilir arada bu rotasyonlar. Belki bakış açısı değiştirmek iyi olabilir. Hani arada bir gitler geller. Ama dediğim gibi bence ama yine de işin ehlinin yine de yapıyor olması %10-15 gibi pozitif bir etkisi olur. " (K8)
>
> "Geçmişteki tecrübeler aslında çok etkiliyor. Yani bu geçmiş tecrübeler dediğim yani benzer sektör o sektördeki başka işlerdeki tecrübeniz, benzer durumlarda ki tecrübeleriniz aslında çok etkiliyor şüphecilik seviyenizi. Kötü bir olay yaşadıysanız hani bir musibet bin nasihatten iyidir derler ya eğer ki çevrenizde biri ya da şirketteki biri benzer durumdan ya da benzeri olmayan bir durumda bir sıkıntı yaşadıysa o durumlarda daha şüpheci olabiliyorsunuz. Daha çok insan daha

muhafazakâr davranmaya çalışabiliyor. Çünkü bu dediğim gibi bunlar hep yaşanmışlıklarla tetiklenen şeyler. Onun dışında da zaten hani dediğim gibi tecrübe sektör tecrübesi." (K10)

" Mesleki şüpheciliği bir kere kişinin bilgi ve tecrübesi çok etkiliyor. Daha önce yaşadığı olaylar çok etkiliyor." (K11)

"Mesleki şüpheciliğimizi etkileyen faktörler öncelikle zaten bir tecrübedir. Tecrübe çok önemli. Yani ne kadar çok denetim projesine giderseniz zaten o kadar çok tecrübeniz şeyiniz de artıyor. Orada yaşadığınız olaylar yani her bir proje ayrı bir şey katkıda bulunuyor size öğreticiliği açısından." (K13)

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurları bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı olarak *denetçinin mesleki bilgisi/ sektör bilgisi* biçiminde ifade eden 9 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Senin bilgin çok önemli. Yani yarım yamalak bilgi olmayacak tam okuyacaksın. Eğer şüpheci olmazsan sana bak şimdi bir şeye firmaya giderken inceleme yaparken bir yere gittiğimizde ne kadar çok bilgili isen sana adam hani şey yapamıyor kül yutturamıyor. Mesela iyi muhasebe biliyorsan iyi maliyet muhasebesi biliyorsan işte diyemiyor sana ben bu gömlek şu işe 10 kamyon veyahutta şu kadar kilo şu kadar metre şey kullandım. Sen diyorsun ki burada adet belli şey belli. Bir şey bu kadardan çıkar Buna en fazla 10 metre olması lazım. Sen buna nasıl 15 metre yazdın sorabilirsin. Ama anlamazsan, bilmezsen o zaman 15 şey kullandık harcadık stokları sıfırlamış adam ne var ne yok koymuş. 1 tane yerde yakaladım 3000 3000 liralık şeyi fazladan adam kalmasın diye bütün şeyleri topları koymuş 3000 metre şey. Ya 10 sene 15 sene evvel orada kalmış olan kumaş şey bilmem ne. Onun rengi atmış solmuş delinmiş fare yemiş bilmem ne delmiş güve yemiş. Sen bunu kalkıp da bunu kullandım diye atarsan olmadı, yanlış oldu. " (K2)

"Değerlendirmeyi yapacak olan kimsenin bilgisi tecrübesi önemli yani onu yansıtabilirse finansal tabloları doğruluğuna o derece yaklaşacaktır." (K3)

"Mesleki şüpheciliği etkileyen unsur bence bilgi benim kendi görüşüm mesleki şüpheciliğini bilgi etkiler. Sizin mesleki olarak bilginiz yeterli ise zaten mesleki olarak yeterli bilginiz olmazsa o yetkilendirme yapılmıyor ama o yetkilendirmede ki bilgi yeterli değil zaten. O size bir adım atmakta nasıl diyeyim size balık nasıl tutulacağını öğretirler ama siz balığı kendiniz tutacaksınız. Tutarken atacaksınız olta şeye kayaya takılacak. Niye oltaya atıyorsun balığı tutuyorsun diyor öyle bir şey yok ki kayaya takıldı mı ne yapacaksın ip koptu. Yani bilginiz arttıkça şüpheciliğiniz daha da artacaktır. Yani çünkü niye geçmişteki, bilgi nedir uygulamada yaptığımız bir de teori ile uygulamayı bir yaptığımızda edindiğimiz mesleki bilgilerimizdir. Bilgim tek başına ne benim kitapta okudum bilgindir ne de pratik olarak yaptığımdır. İkisini birleştirip de bu bilgilerim sayesinde bana ışık tutan bilgiler sayesinde şüpheci davranırım şüpheciliğimi etkiler." (K9)

"İşte hani birazcık daha hani söylenen şeyler bilgi birikiminin daha yüksek olması, teknik bilginin artması mesleki şüpheciliği çok olumlu yönde etkileyen şeyler. Çünkü ne kadar teknik bilginiz varsa ne kadar sektörel ekspertiniz varsa ona da genelde dikkat edilmeye çalışılıyor bizim işler de. Hani sektör uzmanı kişiler o sektördeki işlere daha çok gidiyor. Aslında sektör ayrımı birazcık da o yüzden oluyor. Çünkü eğer uygulamalardan yola çıkarak deneyimle daha hani o şüphecilikle de harmanladığınızda size yapılan beyanın, verilen bilginin, gördüğünüz finansal tablonun olup olamayacağına dair yorum yapabilme şansımız oluyor. O yüzden sorgulayıcılık önemli, sektörel bilgi çok önemli, genel teknik bilgi çok önemli yani ne kadar deneyimler böyle gittikçe körlük gibi anlaşılmasın öyle demek istemiyorum deneyim dediğiniz genele olarak hem bilgi birikimi hem rakamlar hem geçmiş tecrübelerde gördüğünüz şeyler hepsi bir araya geldiğinde o mesleki şüpheciliği olumlu yönde etkileyen şeyler. " (K10)

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurları bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı olarak *denetçinin denetlenen şirketteki ilk yıl denetimi* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Bir de tabi şey eğer şirketi ilk yıl denetliyorsanız riskiniz yüksek mesleki şüpheciliğiniz de yüksek. 2. yılda da belki öyle ama 3. yıl 4. yılda şirketi artık iyi biliyorsunuz. O zaman mesleki şüpheciliği daha az kullanabilirsiniz. Ama ilk yıllarda halka açık şirketlerde sektörden bağımsız olarak daha çok mesleki şüphecilik kullanmamız lazım." (K6)
>
> "Şirketin içini de bilmek de çok önemli bir şey. Yani ilk yıl denetimlerinde de yaşadığımız zorlukları ben biliyorum. Şirketi anlamak sektörü o şirketin o sektördeki yerini anlamak çok büyük bir efor şey yapıyor. Siz onları anladığınız zaman ancak giriyorsunuz. Ve ilk yıl onları anlamak aynı zamanda bütün o standartlara uygun denetim yapmak falan acayip bir efor. " (K7)

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurları bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı olarak *aynı müşterinin birden fazla yıl denetlenmesiyle şirketin tanınması* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Şimdi mevzuat gereği bizler 7 yılda bir rotasyonu tabiyiz. 5 yılda bir bağımsız denetçi değişir. Yani imza atan sorumlu ortak. 7 yılda bir de denetim firması değişir. Bu süre zarfı içerisinde tabii ki müşteri ile denetlenen şirketle ilgili bilginiz deneyiminiz arttıkça işin kalitesi de artar. " (K1)
>
> "Evet uzun yıllardan beri tanıdığınız bir müşteriyi kuşkusuz çevresel faktörlere ve işletmenin çevresini tanımak diye var ya teoride yerli yerine oturtmak bu işletme ne yapar etrafındaki işletmeler nelerdir kendi içindeki şeyi efendim nedir işletmenin işleyiş tarzı gibi bunlarda tabii sizin daha evvelden yol aldığımız için sürenizi kısaltır kuşkusuz bu. Fakat işte bu sefer uzun dönemde de bağımsızlığı ortadan kaldırır mı diye tereddütler çıkıyor. İşte rotasyon uygulamalarını da bunun için getiriyorlar falan. " (K4)

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurları bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı olarak *bağımsız denetçinin kişisel özellikleri* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Şöyle, burada biraz mesleki özen ve titizlik devreye giriyor aslında. Eğer denetçi bir senaryoda kasıt olmadan yeterince şüpheyle, titizlikle denetim çalışmasına yaklaşmazsa sağlıklı bir çalışma sonucuna ulaşamaz. Hesabın ya da işlemin özündeki kasten ya da değil hataları ortaya çıkaramaz. Bu da kararlarını etkiler. Doğru bir görüş vermesini engeller. Dolayısıyla istemeden yeterince şüpheli yaklaşamadığı takdirde hesapla ilgili de yeterli düzeyde makul güvence sağlamış olmaz. " (K1)
>
> "Bunu yapabilmek için de kendinizin bir özveri göstermeniz ve istemeniz gerekiyor tabii ki. Onun için ben böyle bakıyorum yani. " (K9)

Öte yandan; katılımcılarla yapılan görüşmelerden ulaşılan sonuçlara göre bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğini olumlu ve olumsuz etkileyen faktörler olarak da ayrı bir sınıflandırma yapılabilir. Şöyle ki; konuya teknolojik ve kültürel

faktörler bakımından yaklaşıldığında bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği söz konusu faktörler açısından çeşitli yönlerden olumlu etkilenebilirken; çeşitli yönlerden de olumsuz etkilendiği belirtilebilir. Bu bağlamda denetlenen şirketin bilişim teknolojisi (information technology-IT) alt yapısının yetersiz olması veya güvenilir olmaması bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğinde olumlu etki oluşturabilirken; teknolojiye ayak uyduramamak mesleki şüpheciliğe olumsuz bir etki oluşturabilir. Ayrıca kültürel faktörler bakımından Türk insanının sorgulama yeteneğinin zayıf olması veya samimiyet kurmaya yatkınlığının olması mesleki şüphecilikte olumsuz etki oluşturabilirken; kurallara tam riayet etmeyen müşteri kitlesinin olabileceğinin bilinmesi de mesleki şüphecilik üzerinde olumlu etki oluşturabilir. Benzer şekilde denetlenen şirketten kaynaklı unsurlardan zaman kısıtının bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğini olumsuz yönde etkileyebileceği ileri sürülebilir. Ancak zaman kısıtının doğru ve etkin bir planlama ile aşılabileceği belirtilebilir. Ayrıca denetlenen şirketlerde etkin bir iç kontrol ve kurumsallaşma olması bağımsız denetçiye işinde kolaylık sağlayabileceği söylenebilir. Bu konu ters yönden değerlendirildiğinde iç kontrol ve kurumsallaşmanın olmadığı şirketlerde daha fazla şüpheci olunmasının gerektiği ifade edilebilir.

Bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlardan aynı müşterinin birden fazla yıl denetlenmesiyle şirketin tanınması faktörü bağımsız denetçiye denetlenen şirketi daha iyi tanıma ve o şirkette nelere dikkat edeceğini bilme imkânı tanıyarak mesleki şüpheciliğini korumasını sağlayabilir.

Özetle araştırma kapsamındaki katılımcılar yukarıda açıklanan faktörlerin mesleki şüphecilik üzerindeki etkilerine vurgu yapmış olup mesleki şüphecilik tutumunun her zaman korunması gerektiği ileri sürmüşlerdir.

4.11.6. 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 yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özellikleri* teması altında toplanmış olup üç alt temada sınıflandırılmıştır. Ayrıca katılımcıların görüşlerinin hangi ifadelerde birleştiğini ve görüşlerinden hangi ifadelere daha çok

vurgu yapıldığını tespit edebilmek amacıyla da frekans analizi yapılmıştır. Bu bağlamda ulaşılan bulgular tema, alt tema ve kod biçiminde sınıflandırılarak frekans dağılımlarıyla birlikte aşağıda Tablo 12'de gösterilmiştir.

Tablo 12. Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphecilik Özellikleri

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü f	Toplam Görüş f
Denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre özellikler	Mesleki özen ve titizlik	6	18
	Dürüstlük	4	
	Tarafsızlık/Objektiflik	4	
	Mesleki muhakeme	2	
	Mesleki etik	2	
Mesleki şüphecilik ölçeğine göre özellikler	Kararı erteleme-İkna olmayan	13	66
	Bilgiyi arama-Merak	12	
	Bağımsızlık	11	
	Bireylerarası anlayış-İnsan sarrafı	11	
	Özgüven	10	
	Sorgulayıcı akıl- Dikkatli	9	
Diğer özelliklere göre	Makul– mütevazı	2	4
	Sosyal sorumluluk bilinci	2	

Tablo 12'de görüldüğü üzere, bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özellikleri; denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre özellikler, mesleki şüphecilik ölçeğine göre özellikler ve diğer özelliklere göre olmak üzere üç alt temada toplanmıştır. Tabloda belirtilen alt temalar ve söz konusu alt temaları oluşturan kodlara ilişkin detaylı açıklamalar aşağıda sunulmuştur.

Denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre özellikler;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre özellikler çoğunlukla mesleki özen ve titizlik (f=6) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla dürüstlük (f=4), tarafsızlık/objektiflik (f=4), mesleki muhakeme (f=2) ve mesleki etik (f=2) biçiminde belirtildiği görülmüştür.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özelliklerini denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre *mesleki özen ve titizlik* biçiminde ifade eden 6 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Birazda işine titiz olman lazım. Titizlik göstermen lazım. Bilgini ortaya koyman lazım. Bunlar hep etkili. "(K2)
>
> "En fazlada dediğim gibi o süreç içindeki belge ve bilgilerin toparlanması açısındaki titizlik, önemlilik." (K3)
>
> "Dolayısıyla ne derler ona mesleki özen dimi özen de önemli. Özen, titizlik falan." (K7)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özelliklerini denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre *dürüstlük* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Dürüstlüğü ile para kazanan birisi olması lazım. Dürüstlük bir özellik mesela. Mesleki şüphecilik de dürüst olacaksınız ki şüpheci yaklaşabilirseniz." (K6)
>
> "Sonuçta ben işimi ya biz dürüst olursak karşı tarafta bize dürüst olursa zaten bunları hiçbir şekilde teklif edemez. Benim zaten bu hayatta en önemli en değer verdiğim şeylerden bir tanesi dürüstlük. Bu hep böyleydi önceden de böyleydi şimdi de böyle bu saatten sonra da bunu iki kuruş daha fazla kazanacağım diye bozmak istemem yani." (K12)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özelliklerini denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre *tarafsızlık/objektiflik* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Bence bir kere objektiflik aslında mesleki şüpheciliğin ilk şeyi yani gördüğünüz her şeye objektif bakmanız lazım. Eğer subjektif bakmaya başlarsanız o şüpheciliğin dışına çıkmak demektir. Ben objektif baktığıma düşünürüm hep. Öze ve objektif bakmaya çalışırım. Bir sürü sözleşme olabilir ortada, bir sürü para transferleri anlaşmalar olabilir, işlemler olabilir. Ben onların hepsinde işin özü nedir diye bakarım ve objektif bakarım. Yani dolayısıyla öyle baktığımda zaten şüpheci bakmış oluyorum. Objektif bakmak demek aslında şüpheci bakmak demek. Mesela ben o özelliğim nedeniyle şüpheciliğimi kullandığımı düşünürüm ki eğer öyle bir şey varsa da ona geçit vermem. Yani objektiflik dışında beni ikna edemezler. Müşterilerde edemez. Başka teorisyenlerde edemez. Dolayısı ile ben özü ve öze objektif bakıyorsam onda ısrar eden biriyim." (K6)
>
> "Ben sonuçta orada bir hakem gibi düşünün futbol maçındaki hakem gibi düşünün. Ben orada tarafsız olmak zorundayım. Ne kadar parayı bu taraftan da alsam. Hiç önemli değil yani belki bir kere iş yaparız ama ben olması gereken neyse onu yapmak zorundayım. Çünkü yani işimiz aslında bizim hakemlik bu böyle durumlarda satın alma durumlarında. Tarafsız bir şekilde gerçek neyse gerçeği yansıtmak. Benim amacım bu gerçek doğru neyse onu yansıtmak. " (K12)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özelliklerini denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre *mesleki muhakeme* biçiminde ifade eden 2 katılımcının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Şimdi YMM SMMM bağımsız denetimle ilgili sınavlar böyle ağır eğitimlerden sonra bu her meslektaş da olması gereken yani sorumluluk+ özgüven= mesleki muhakeme. Oraya çıkıyor yani. Yargı kullanabilmeniz lazım kişisel olarak herhangi bir önümüze çıkan bir konu ile ilgili herhangi bir konu yani aktif pasif herhangi hangisini denetlerseniz. Çünkü mevzuat bize bırakıyor yeterli ve uygun denetim kanıtı topla diyor. Nereye kadar toplayacağım hangisi yeterlidir. " (K4)
>
> "Genelde de mesleki muhakeme ve mesleki şüpheciliği yan yana kullanıyorlar standartlarda. Muhakemenin filtresinden geçirip mesleki şüpheciliği de uygulamak lazım." (K7)

Mesleki şüphecilik ölçeğine göre özellikler;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; mesleki şüphecilik ölçeğine göre özellikler tüm katılımcılar tarafından kararı erteleme-ikna olmayan (f=13) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla bilgiyi arama-

merak (f=12), bağımsızlık (f=11), bireylerarası anlayış-insan sarrafı (f=11), özgüven (f=10) ve sorgulayıcı akıl- dikkatli (f=9) biçiminde belirtildiği görülmüştür.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özelliklerini mesleki şüphecilik ölçeğine göre *kararı erteleme-ikna olmayan* biçiminde ifade eden 13 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Her söylenene gözü kapalı inanmamak, bunlar çok önemli noktalar. Karar vermemek lazım çok süratli karar vermek gibi bir tavrımız yok bizim olmamalı. " (K1)
>
> "Ama ha tez canlıyım. Ama şöyle bir şey var. Düşünerek dediğim gibi şey yaptığım zaman bir karar verirsem. Kararımın arkasında dururum. Yani hiçbir zaman pişmanlık keşkeler yoktur. Kararımı düşündüğüm için verdiğim için yanlış doğru bana göre benim için doğrudur başkası için yanlış olabilir. Değişik bir şey olabilir. Onun arkasında duracaksın. Karar önemli verdin. Ha bunun karşılığında bir şey görürsün tabii ki yanlış kararsa cezasını çekeceksin. Veya doğruysa doğrudur. Bu önemli bir şey. Dedim ya benim için anında yani daha doğrusu anında karar verme demeyeyim de kararımı." (K2)
>
> "Biz eğer bir şeyde bir eksik bilginiz varsa bakamadığınız bir şey varsa görüşü imzalamayız. Müşterinin kendisi ile ilgili deadline lar olabilir. Ama biz kendimiz emin olmadan şey yapmayız. Kararı erteleriz yani önceden de uyarırız. Önceden sürekli bak bu eksik bunu da istiyoruz şunu da istiyoruz bu gelmese raporu veremeyiz demeniz lazım. Israrcı demeyeyim de şey ikna edilemez yani şey olması lazım. Biraz inatçı, denetçinin inatçı olması lazım. Bir şey de kolay ikna olmaması lazım. Bir şey gördü bu nedir diye sordu. Onlar da bu böyledir dedi tamam deyip geçmemesi lazım. Eğer inanmıyorsa inatla üstüne gitmesi lazım. Yani kötü bir özellik ama bu iş böyle." (K6)
>
> "Artık yetenek midir bilmiyorum ama doğru yerde doğru yere bakmanız lazım. Doğru soruyu sormanız lazım. Doğru soruyu hala sormamışsanız da gidip sormanız lazım. O cesaret cesaret demeyeyim de mesleki olarak onu yapmadan karar vermeyeceğinizi bilmeniz lazım. Size bütün belge bilgi verilmiş mi? Yoksa hala anlamadığınız bir şey var mı? O zaman anlamadığınız anlamaktan kasıt yetersiz veriden dolayı anlamadığınız bir şey varsa muhakkak almanız lazım." (K7)
>
> "Şimdi kanıtın yeterli olması lazım ve kanıtın sağlam kanıt olması lazım. Yani şimdi şöyle diyeyim. Önemli olan şey kanıtın çokluğundan ziyade geçerli olduğu ve o zamana hitap ettiği. Yani hem zaman hem güncel bir kanıt olacak. Hem geçerli bir kanıt olacak hem de yeterli bir kanıt olacak. Tabii bunların kararı erteleme derken şöyle bir de kararın etkisine de bakarım. Yani şöyle düşünün. Şimdi finansal tablolara hepsi hata olsa 300 lira etkisini olacağını düşünün 1 milyonun içerisinde 300 TL'den bahsediyorum. Bunun için bu kadardır etmem. 2-3 kanıt geldiğinde tamam eyvallah derim. Çünkü bu komple bir yanlış olsa da bir anlam ifade etmiyor. Ama 1 milyonda 100.000 TL ise o dediğiniz gibi kararım almamı etkileyebilir. Yani benim kararı bekletmem tamamen o olayın önemliliği ile alakalı bir şey. Yani finansal tablo kullanıcılarının görüşünü etkileyecek bir miktarda ve yaygın bir şeyse evet karar almamı bekletirim. Yani o kararı vermek için doğru yeterli zamanında bir kanıt alana kadar kararımı ertelerim. Derim ki bu hala beni ikna edemediniz. Ha etkisi çok düşük dediğim gibi az önce önemli değil finansal tablo kullanıcıları için de hiçbir anlam ifade etmiyor. Onun olup olmaması kararlarımı etkilemiyor. Benim materiality min. da çok çok altında. Performans materiality min. da çok çok altında. Dolayısıyla yani iki şeyle geçebilirim. Tamam, orada karar almaya devam ederim illaki sonuna kadar gitmem. Bu tamamen dediğim gibi önemlilik ile alakalı bir şey. Diyelim ki işletme sürekli bir riskte size de işletmenin düzeleceğini anlatamıyorlar. Beklerim yani karar almam. Ya görüşe yazacağım. Ha yani diyelim ki şöyle bir sonuç var. Hiçbir şekilde karar alınamıyor.

Bir şekilde finansal tablolar önümde benim olaya bakış açım ne ise bunu tamamen görüşe yansıtırım. Şartsa şart etkisini ön göremiyorsan etkisini ön göremiyorum. " K8)

"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 deadlineları var. Onlar tabi biraz daha sıkışık onlar için de erken işe başlamak hani bizim 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 deadlineları olduğu için ötelemek biraz daha problemli bir konu. O yüzden onu deadline ötelemektense işi erken başlayıp o karar almayı destekleyecek dokümanların toplanmasını sağlayabilecek zaman bırakmak." (K10)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özelliklerini mesleki şüphecilik ölçeğine göre *bilgiyi arama-merak* biçiminde ifade eden 12 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Bilgi birikimi çok önemli. Şirketle ilgili bilgi sahibi olmak, şirketi araştırmak, denetlediğimiz hesap grubunun işleyişini öğrenmek. " (K1)

"Merak özellikle diyelim ki bir şey bilmiyorsun bize mesela şöyle genelde bir sürü şey soruyorlar bir sürü kişi soruyor muhasebeci arkadaşlar soruyor patronlar soruyor bilmem işadamları şu bu hiçbir zaman hemen anında telefonda pat diye cevap vermek şey değil. Nedir efendim konu bu. Ha bir araştırayım. Bir bakayım ben size bilgi vereyim. Muhakkak kitap karıştırıp bakmak lazım. Bir şeyle ilgileneceksin bulacaksın. Ha %100 bildiğin bir şey sormuş cevabını verirsin tabii ki. Ama öbür türlü her zaman bir araştırma yapmak, bir kitap karıştırmak, bir şeyler okumak." (K2)

"Meraklı olmak araştırmak önemli. " (K2)

"Ek bilgi isteyebilirsiniz. Gidip başka yerlerden bilgi araştırabilirsiniz. Bilgiyi zaten bizim tek işimiz bilgi almak işlemek. Dolayısıyla mesleki şüphecilik o konuda daha çok bilgi almanızı gerektiriyor. " (K6)

"Neyin neden oluştuğunu ve neden yapıldığını temelinin neye dayandığına kadar gitmek bu sorgulamayı şüpheciliğin getirdiği bir şey olarak düşünüyorum. Bence her denetçi de bu bulunmalı. Tabii böyle olunca insan zor güvenen bir insan da oluyor insanlara. Çünkü hep şüpheci ile yaklaşıyorsunuz." (K8)

"Şöyle ki kendi kişisel özelliklerim olarak zaten bu mesleği seçmemdeki en büyük şeyde araştırmayı sevmek lazım yani araştırmacı olmak. Bir konu hakkında bir şeyi ilgi duyduğumuz bir konu hakkında araştırmayı seven bir insansan mesleki şüphecilikte de aynı şekilde üzerine gitmeniz o şeyi deşmeniz gerekir." (K13)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özelliklerini mesleki şüphecilik ölçeğine göre *bağımsızlık* biçiminde ifade eden 11 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Aslında bir denetçi zaten başındaki sıfat nedir bağımsız denetçi bizler karar alan şirket yetkililerinden, şirket çalışanlarından ve herhangi bir paydaştan bağımsızız. Bağımsız bir gözle işlerimizi yapmak zorundayız. Eğer bu bağımsızlığımız zedelenirse zaten meslek Kanunu'na da mevzuata da aykırı hareket etmiş oluruz. Dolayısı ile biz her zaman bütün taraflardan bağımsızızdır. " (K1)

"Onun için bu şey bağımsız denetimde de buna dikkat etmek lazım ve çalışanların yani şöyle söyleyeyim hiç kimse birisine bağımlı olmaması lazım. Yani işte hani bazen derler ya ben olmasam şirket yürümez ben yoksam işte veya ben olmadığım zaman işte işler aksıyor. Öyle bir şey olmaz kurumsal bir şirkette her şey

parça her çalışanın bir görevi vardır ve bunlar dişlilerin çarkları gibi birbirine uyumlu çalışması lazım." (K2)

"Bağımsızlıkla siz bağımsız olmalısınız ki mesleki şüphecilik uygulayabilesiniz. Yani bu ne demek şimdi bizim şöyle olmaması lazım. Bunların işte bize güzel hediyeler veriyorlar bazen. Zaten ben diyorum bu şirketle başka danışman çalışması da yapıyorum. Veya iç denetim hizmeti de veriyorum. Zaten bunlar iyidir gibi bir şey olmaması lazım. Bağımsızlığı bozar işte. Siz bağımsız olmazsanız o şirketten o zaman evet mesleki zaten mesleki şüphecilik ama o zaten kural. Zaten başta geliyor zaten adımız bağımsız denetçi. Mesleki şüphecilik %1 bağımsız olmadığınız bir müşteriye tarafa kişiye şahısa mesleki şüphecilik ile yaklaşmanız istediğiniz kadar tecrübeniz olsun. Dolayısı ile en tepede bağımsızlık var. " (K7)

"Bu şirketle bir bağım var mı yok mu? Bilemezsiniz sizin amcanızın oğlunun bilmem neyi o şirkette çalışıyor olabilir. Ama bu direkt bir bağ değil. Çünkü partnerın bile ondan haberi olmayabilir. Benim bile bir haberim olmayabilir bir akrabamın şirkette çalıştığından. Bu bizim bağımsızlığımızı etkileyebilecek bir şey değil zaten. Tek önemli husus bunun önemli bir mevkide çalışmıyor olması lazım veya o şirketten biz eleman almıyor olmamamız lazım veya bizim o şirkete bir denetçimizin gitmemiş olmaması lazım. Tabi ki bağımsızlık mesleki şüpheciliğin olmazsa olmazı diyebilirim. Çünkü bir insan bir kişiye veya bir kuruma karşı bağımsız olamazsa mesleki şüpheciliğini de devam ettiremez açık ve net bir şekilde. Bununla ilgili zaten en büyük vaka herhalde Enron skandalı. Burada bağımsız denetim şirketinin o firmaya denetim dışında hizmetler de veriyor olmuş olması, Enron çalışanlarının o şirketin içinde sürekli barınmaları hatta bir odalarının olması şirketin oradan çok fazla para kazanıyor olması birçok şeyi şirketin mesleki şüphecilikle yaklaşmamasına belki hata yapmasına belki ört pas etmesine neden oldu." (K8)

"Müşteriyle herhangi bir ilişkisi olan kişileri o ekibe o denetim ekibine almıyoruz. Zaten İlişki konusu özellikle KGK herhangi kimsenin ilişkisinin olmaması lazım. İlişkinin değişik seviyesi olabiliyor ya herhangi bir şekilde müşteriyle bir ilişkisi olan kişiyi denetim ekibinde tutmuyoruz zaten." (K10)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özelliklerini mesleki şüphecilik ölçeğine göre *bireylerarası anlayış-insan sarrafı* biçiminde ifade eden 11 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Yaşımızdan dolayı, şüpheciliğimizden dolayı bir insanın konuşurken veya senin gözüne bakıyorsa böyle kafasını gözünü saklamıyor şey yapmıyorsa saklamıyorsa bir şeyler, bir insanla ben yarım saat konuştuğum zaman o insanın iyi mi kötü mü yalancı mı doğru mu söylüyor sonra araştıracaksın o ayrı bir şey ama bir fikrin oluşuyor. Bu çok önemli. Fikrin oluşuyor. Sen o adam hakkında veya o kişi hakkında bir karar veriyorsun. Anlatabiliyor muyum? Tabii ki bu da hani derler ya insan sarrafı veya işte bilmem ne. O nerden kaynaklanıyor? Deneyimden kaynaklanıyor. " (K2)

"Bu çalışmada diyor ki işletme sahibi ben her türlü bilgi, belge, kayıt, defter ne varsa denetçiye sundum sunuyorum. Her türlü kişiyi kendisinin sorgulanmasına veya soru sormasına müsaade ettim. Her türlü kanıtı kendisine sağladım. Ondan gizlediğim herhangi bir şey yoktur diye altına imza alıyoruz. Bunun en büyük kanıtı bu. Onun dışında da gelen raporları topladığımız kanıtları bizim önümüze sunulan BOBİ FRS veya TFRS'ye uygun hazırlanmış bilanço ve finansal tabloların ile uyumunu kontrol ediyoruz. Kontrol ettikten sonra denetim ekibi kendi içinde ortak çalışıyor. Kendi içimizde bir toplu takım çalışmasıdır bağımsız denetim veya yeminli mali müşavirlik denetimi hiç önemli değil. Aldığımız kişilerden de bilgilerin sağlıklı gelmesi lazım. En önemli ölçüsü istenileni zamanında verilebiliyor olması. Tereddütlü cevaplar bizi hep işkillendirir daha da içeriğini ineriz denetimin." (K4)

"Mesleki şüpheciliğin arttırılması gereken bir alan mesela size bilgi gelirken mutlaka bir yerden geçiyorsa, geç geliyorsa değişiyorsa o zaman sizin tümden zaten mesleki şüphecilik gereği hatta belki görüş vermekten kaçınmanız lazım. Çünkü artık size gelen bilginin hileli olduğunu düşünüyorsanız öyle bir anlayış gelişti ise bilgi almada vermede bir işleme de özgü olabilir genele de olabilir. O artık sizi aldatmaya çalışıyor anlamına gelir ya da kontrol ediyor denetimin istediği bilgileri demektir. Zaten şüpheciliği direk arttıran bir şey. Anlamak tabi mesela bir bilgiyi muhasebe elemanı sistemden çekip size vermeden başka bir şey süreç uyguluyorsa şüpheci olmanız lazım. Çünkü demektir işliyordur ya da başka bir şey yapıyordur." (K6)

"Yani elimizde bir mali tablo var. Muhasebe kayıtları var. Bazen yapılan tahminler var. Bazen her sene olmayan yapılan işlemler var. Sektör bilgisi var. Diğer müşterilerden kazandığınız aynı sektördeki bilgiler olabilir. veya tecrübe olabilir veya genel şey olabilir bilgi tecrübeniz, uzmanlarımız var elinizde avukatlarınız var işte data analitik uzmanlarımız var, aktüelleriniz var, finansal risk ile ilgili uzmanlarımız var. Bütün bu uzmanlarınızla birlikte de gidip konuşabilirsiniz. Yani onları özellikle sektör tecrübesi vesairesi açısından değerlendirmek lazım. Ama sonuçta biz onların konuştuklarını dinleyip kanıtla destekleniyor mu mali tablolarda bir tutarsızlık var mı kısmı ile ilgileniyoruz. Daha çok orada değerlendiriyoruz. Ama o insanları tanıma kısmı lazım. Ama asıl baktığımız şey söylediklerinin mantıklı ve uyumu ve tabii diğer topladığımız denetim kanıtları." (K7)

"Siz şimdi yani bu meslekte olduğumuzdan dolayı biraz da insan sarrafı oluyorsunuz aslında. Yani kişiyle görüştüğünüzde hal hareket tavırlarından biraz size bilgi veriyor. Ama baştan dediğim gibi sonuçta yani kimseye de sen bunu çaldın çırptın, hile yaptı gibi öyle bir şeye de sokamayız. Sonuçta kanıtlarımızın olması lazım. Bir karşı tarafında güvenini yani onun da rahatlaması açısından bizim işimizi iyi yapması lazım. Bu da şüphecilikle alakalı. Yani aa ne kadar iyi çocuk tamam bu her şeyi doğru yapar diyerekten ben örneklem kitlemi düşürürsem ben o zaman mesleğime ihanet etmiş olurum. Yani her insanoğlunun üzerinde genlerinde olan bir şeydir." (K12)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özelliklerini mesleki şüphecilik ölçeğine göre *özgüven* biçiminde ifade eden 10 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Özgüven muhakkak ama özgüvende kuru kuruya yetmez. Siz istediğiniz kadar kendinize güvenin şirketi denetleyeceğiniz hesabı iş sürecini vakayı yeterince anlamazsanız araştırmazsanız istediğiniz kadar kendinize güvenin hiçbir şey ortaya çıkmaz." (K1)

"Özgüven çok önemli. Kendine güvenmek çok önemli. Bunu kendine güvenmek şöyle bir şey. Eğer iyi bir bilgi sahibiysen, meraklıysan, sen kendini iyi yetiştirmişsen kendine güveneceksin. Ben kendime güvenirim. Çünkü birikimim var. Tecrübem var. Bilgim var. Kendime güveneceğim. Bu çok önemli bir şey. Ama her işi de ukalalık yapıp ben biliyorum demeyeceksin. Donanımının olması lazım. Yoksa kuru kuru güveniyorum olmaz. Anlatabiliyor muyum? Onun için bu önemli." (K2)

"Özgüvenle alakalı, özgüvenli olması gerekiyor. Yani yaptığı işten emin olması gerekiyor. Yani şöyle biri olamazsınız. İşte standardı bilemiyorsunuz gidip insana zaten kendini anlatamazsınız ya da bu doğrudur diye diretemezsiniz. Direteceksiniz özgüveninizi yüksek olması gerekiyor. Kendine hem özgüvenli olacak hem de bir şekilde sorgulayacak ve bunu bir mantık çerçevesine oturtacak yani nedenlerini anlayarak. Bunun yapılabilir olması gerekiyor." (K8)

"Bağımsız denetçinin özgüveninin olması mesleki şüphecilik çok olumlu etkiler. Bu özgüven de şu değil tepeden bakmak da değil tabii ki. Ukalalık manasında değil. Ama özgüveninin olması. Çünkü neticede insanla ilişkilisiniz insanlarla sorgulamalar yapıyorsunuz. Bunun neticesinde de kendinize

özgüveniniz olursa karşı taraftan taleplerinizi daha net anlatabilirsiniz ve daha net alırsınız. Fakat öz güven olmaz biraz daha maalesef insan ilişkilerinde bu vardır. Şey olursa bu sefer karşı taraf sizi umursamayadabilir. Ağırdan alır işleri işinizi aksatabilir. Biraz tabii özgüven şart, olması gereken bir şey. " (K9)

"Ya bir kere denetçinin özgüveninin olması lazım. Sonuçta siz denetim yapıyorsanız denetlediğiniz firmayı denetlediğiniz kişilerden daha fazla bilgiye sahip olmanız lazım. Bilmeseniz bile onu hissettirmemeniz lazım. Çünkü İnsanoğlu her şeyi bilmek zorunda değil bilemez zaten öyle bir dünya yok. Ama denetçi nedir bilmese bile nasıl bakacağını bilir nasıl araştıracağım olabilir ve bilmediğini de hissettirmemesi lazım. Bu en önemli şeylerden bir tanesi. Bu da özgüvenle olur. Özgüven olması gerekiyor yani. Ama çok fazla özgüven de sizi hataya sevk eder. Şimdi bu o dengeyi iyi kurmak lazım. Yani ben yani ben mali tabloları ben işte çok iyi anlarım gördüğümde bakarım öyle bir özgüvenle gidip de kaçırabilirsiniz o kadar. Yani o mesleki şüpheciliğinizden biraz götürür onu da yani o bir denge onu tutturmak lazım." (K12)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özelliklerini mesleki şüphecilik ölçeğine göre *sorgulayıcı akıl-dikkatli* biçiminde ifade eden 9 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Kavram olarak şüphe, bir hesaba bir işleme bir olguya şüpheyle bakabilmek için önce dikkatli olmanız gerekir. Dikkat, detaylar bence mesleki şüpheciliğin özünde olması gereken etkenler. Her söylenene gözü kapalı inanmamak, sorgulamak, araştırmak şüphecilik yeteneğini kavrayabilmeniz için bunun yeteneğini oturtturabilmeniz için olmazsa olmazı aslında. Araştırma, sorgulamak bunlar her zaman önemli noktalar." (K1)

"Bir kere neden sorgulandığı ve neden öyle yapıldığı aslında neden sorusu diyebiliriz. Benim için mesela önemli olan bir şeyi neden yapıldığını anlayabilmem. Bana da mantıklı geliyor olabilmesi bu noktaya kadar hep şüpheyle yaklaşıyorum. Bunun tabi insanın kendi özel hayatına yerleşiyor bu mesleki şüphecilik. Her şeye şüpheyle bakabiliyorsunuz, her insana şüpheyle yaklaşabiliyorsunuz bazen." (K8)

"Yani mesleki şüpheciliğin özellikleri daha sorgulayıcı olmak kritik bir şey orada. Yani verilen bilgiyi, söylenen açıklamayı doğru varsaymak değil de yanlış varsaymak da değil. Ama hani şirkete dair olaya dair işleme dair mevcut bilgiler, çevreden gözlemlediğiniz şeyler, o şirkete dair bilginiz, önceki gördüğünüz şeylerin hepsini harmanlayarak verilen bilginin doğruluğunu sorgular vaziyette olmak. Her zaman o sorgulayıcı yaklaşım olduğu sürece zaten dediğim gibi yapılan işin kalitesi de çok artıyor. O sorgulayıcı yaklaşım olmazsa olmaz." (K10)

"Sorgulamak, en önemli şey bu. " (K13)

Diğer özelliklere göre;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; diğer özellikleri makul– mütevazı (f=2) ve sosyal sorumluluk bilinci (f=2) olarak ifade edilmiştir.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özelliklerini diğer özelliklere göre *makul–mütevazı* biçiminde ifade eden 2 katılımcının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Yani şimdi şüphecilik derken bir yerde makul güvence gibi makul şüpheciliğinizin de olması lazım. Yani bu da paranoya gibi olmaması lazım. Çünkü biz burada makul güvence veriyoruz %100 bu doğrudur demiyoruz yani. Böyle bir şey iddiamız da yok. Makul güvence çünkü işlemi bir seneye yapılmış bir mali yıl boyunca yapılmış mali işlerin denetim raporunu yazıyoruz."(K9)

"Ya da gidip işte muhasebede fişleri giren çocukla arkadaşla oturup o onunla sohbet edip biraz işte daha bir samimi ortamda çok böyle üstten bakmayarak bu da önemli çünkü çok onlar da öyle yapanlarda var. Hani ben denetçiyim işte bu nedir şu nedir değil. Burada bir hata olabilir buna bir bakalım istersen gibi yaklaşarak onunda şeyini kırmadan şevkini kırmadan yaklaşarak." (K12)

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özelliklerini diğer özelliklere göre *sosyal sorumluluk bilinci* biçiminde ifade eden 2 katılımcının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Ama hassas bir görev yapıyoruz önemli olan bizim raporumuzdan istifade edecek finansal tablo kullanıcısının yanılmasını istemem. Bu bir sorumluluk anlayışı diyelim sosyal sorumluluk anlayışı. Yani hayatın realitesini uygun olmalı. Mevzuata uygun olsa bile vicdanımıza ters gelen bir işi denetçi olarak kabul etmemeyi arzu eden bir şeyimiz var yani. Çünkü olabiliyor bazen mevzuatta hiçbir aykırılık bulamıyorsunuz çünkü hukuki önlemler alarak da yasalardan kaçınmayla da bazı işler her zaman yapılabilir. Bir yanıyla da hem hukuki sorumluluğu hem de vicdan sorumluluğunu beraber yürütmeye gayret ediyoruz öyle diyeyim." (K4)

"Bir kere ben şöyle düşünüyorum. Yani bir mali tabloda denetçinin yapmış olduğu bir denetim riskinden dolayı görememe ya da hata varsa sonuçta o bir tarafı etkiliyor. Yani bu mali tablo kullanıcılarını etkiliyor. Bu halktan bir kişi de olabilir işte şirket ortağı da olabilir patron da olabilir kredi veren bir kuruluş da olabilir. Yani bu silsile devam ediyor. Bunun etkileri çok daha yüksek. Sizin orada görmediğiniz bir şey ya da hatalı bir şeye göz yumduğunuz diyeyim göz yummak pek doğru değil de görmediğiniz diyeyim. Çünkü göz yummak olmaması gereken bir şey. Görmediğiniz bir şey karşı tarafta bunun etkileri bir yerleri çok fazla etkileyebilir ve orada çok canlar yakabilir. Tamam mı? Sonuçta ben bu işten ekmek yiyorsam benim para kazandığım yer burası ise ben işimi layıkıyla yapmak isterim. Biz mesela hep bu yolda çıktık yola. Hani bizim asıl şeyimiz buydu." (K12)

Öte yandan çalışma kapsamında literatür incelendiğinde denetimin ilkeleri bağımsızlık ve objektiflik, mesleki önem ve titizlik, mesleki etik, yeterlilik ve muhakeme yeterliliği, yetkin ve etkili raporlama, ticarette ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü ve karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet olarak belirtildiği ifade edilebilir (Usul, 2015: 43). Ayrıca Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardı'na göre etik kurallar dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış biçiminde açıklanmıştır. Mesleki şüpheciliğin kullanılmasını destekleyen özellikleri ise dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki yeterlik ve özen olarak belirtilmiştir (TDS, 2019: 8-19).

Araştırmada denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre özellikler; denetimin ilkeleri ve bağımsız denetçileri için etik kurallar ve mesleki şüpheciliğin kullanılmasını destekleyen özelliklerden hareketle belirlenmiştir. Hurtt (2010) tarafından oluşturulan mesleki şüphecilik ölçeğinden hareketle tespit edilen mesleki şüpheciliğin özellikleri ise sorgulayıcı akıl, bireylerarası anlayış, bilgiyi arama,

kararı erteleme, bağımsızlık ve özgüven biçiminde sıralanabilir. Bu çalışmada mesleki şüphecilik ölçeğine göre özellikler Hurtt'ün (2010) çalışması dikkate alınarak sınıflandırılmıştır. Ayrıca söz konusu bu çalışmada bazı katılımcılar tarafından literatürdeki ölçekten tespit edilen özelliklerle örtüşebilecek nitelikte farklı kavramların da ifade edildiği tespit edilmiştir. Bu bağlamda kararı ertelemekle beraber gözü kapalı inanmamak, ikna olmayan, ısrarcı kavramlarının da kullanıldığı ifade edilebilir. Benzer biçimde sorgulayıcı akıl ile beraber dikkatli olmak ve bireylerarası anlayış ile insan sarrafı kavramlarının da kullanıldığı belirlenmiştir. Ancak özgüven bir özellik olarak belirtilmesinin yanı sıra özgüvenin tek başına yeterli olmadığını, kuru kuruya yetmediğini belirten görüşlerin de olduğu ifade edilebilir.

4.11.7. 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 dört alt temada sınıflandırılmıştır. Ayrıca katılımcıların görüşlerinin hangi ifadelerde birleştiğini ve görüşlerinden hangi ifadelere daha çok vurgu yapıldığını tespit edebilmek amacıyla da frekans analizi yapılmıştır. Bu bağlamda ulaşılan bulgular tema, alt tema ve kod biçiminde sınıflandırılarak frekans dağılımlarıyla birlikte aşağıda Tablo 13'te gösterilmiştir.

Tablo 13. Bağımsız Denetim Sürecinde Mesleki Şüpheciliğin Uygulanması

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

Tablo 13'te görüldüğü üzere, bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması; müşteri seçimi ve işin alınması, denetim planlaması, denetim programının yürütülmesi ve kanıt toplama teknikleri olmak üzere dört alt temada toplanmıştır. Tabloda belirtilen alt temalar ve söz konusu alt temaları oluşturan kodlara ilişkin detaylı açıklamalar aşağıda sunulmuştur.

Müşteri seçimi ve işin alınması;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; müşteri seçimi ve işin alınması sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması çoğunlukla müşteri kabulünde seçici davranma (f=10) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra müşteri kabul rehberi (f=4) biçiminde belirtildiği de görülmüştür.

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını müşteri seçimi ve işin alınması olarak *müşteri kabulünde seçici davranma* biçiminde ifade eden 10 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Şimdi şöyle biz şirket olarak her önümüze gelen iş teklifini, müşteri teklifini kabul etmiyoruz. Öncelikle global anlamda da bir araştırma yapıyoruz. Bizim risk and independence diye bir bölümümüz var. Burada başında da bir partnerın olduğu bir müşteriden, potansiyel bir müşteriden teklif talebi geldiği

zaman önce risk and independence'a mail atıyoruz. Onların bir ne derler şirketin sicilini araştırmasını bekliyoruz. Bu araştırmayı yaptıktan sonra bize olumlu bir sonuç verdiği noktada biz müşteri kabul formlarımızı doldurmaya başlıyoruz. Müşteri kabul formları içerisinde şirketin başından sonuna kadar geçtiği süre zarfı içerisinde neler yaşadığını bulmaya çalışıyoruz. Herhangi bir itilaflı durum var mı? Vergi ile ilgili bir şey bir inceleme geçirmişler mi? Devletle olan ilişkisi ne durumda? Basında yer alıyor mu almıyor mu? Ortakları arasında bir çatışma söz konusu mu? Şirketin finansal durumu nedir nasıldır gibi bir sürü soru ile bir müşteriyi tanımaya çalışıyoruz. "(K1)

"Müşteri kabulünde ticari itibarıma son derece dikkat ederim müşterininkine son derece dikkat ederim. Finans piyasası dışında olmasına dikkat ederim. Ben sevmiyorum finans piyasasını sıhhatli bulmuyorum açıkçası. Spekülatif buluyorum onu söyleyeyim. Reel sektörü tercih ederim her zaman nakit hareketliliğin hiç olmamasını tercih ederim firmada. Bir de ne yaptığını bilen stok kontrolü yapan bir işletme olmasını tercih ederim. Sonra da kendi ekibimi denetime başlamadan evvel hem eğitmek hem organize etmek olmazsa olmazımdır. " (K4)

"Biz bütün bir denetim boyunca mesleki şüpheciliğin sürdürülmesi hususunda denetimin başında denetim ekibine ciddi uyarılarda ve telkinlerde bulunuyoruz. Yani zaten şunda da çok netiz. Bir kere müşterilerimizi müşteri kabulünden teklif sürecine kadar değerlendiriyoruz. Yani siz bizim müşterimiz olmanız için internet sitemize girip şirketin müşterisi olmak istiyorum. Bağımsız denetim için teklif almak istiyorum denildiği anda şöyle bir durum başlıyor. Bir süreç başlıyor. Önce diyoruz ki sizden bazı bilgilere ihtiyacımız var. Çoğu şirket mizandır, benzer bilgileri vermek istemiyorlar. Çünkü şirketlerine özel bir hususlama. Bizde o olmadığı sürece genel şeyleri istiyoruz. İlk başta diyoruz ki cironuzu verin, aktif büyüklüğünüzü verin, ortalama personel sayınızı verin, ortaklarınızı istiyoruz kesinlikle ortaklarınız kim onları istiyoruz. Bir ana ortaklığa bağlı mısınız veya sizin konsolidasyona dahil olacak iştirakleriniz var mı özkaynak metoduyla veya tam konsolidasyon metodu bu bilgileri aldıktan sonra oturuyoruz bu hem ortaklar hakkında hem de bize bildirdiği bütün şirketler hakkında internet ortamında işte İTO'da benzer yerlerde bir araştırma yapıyor tüm ekibimiz. Diyor ki işte örnek vermek gerekirse şunun böyle bir habere çıkmış diyoruz. Ondan sonra tamam bir aşamada size teklif sunuyoruz diyoruz. Bir teklif sunuyoruz ama bunu derken de şuna bakıyoruz. Bu şirket herhangi bir şekilde şirketimiz içerisinde bir çalışanla veya bir partnerla veya partnerın tanıdıklarıyla bir bağı var mı diye bizim otomatik sistemimize bir şey gidiyor partnerlara bildirim." (K8)

"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 şüphecilik 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. Şüphecilikte de olsa ne olacak olmasa ne olacak ondan sonra." (K12)

"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 dokümante ediyoruz ki onlardan da elde ettiğimiz bilgiler veya şirketi bir araştırma şey süreci kapsamında orada şüpheci yaklaşım zaten olası kötü sonuçlar doğurmak tabii ki ilk kabul sürecinde oluyor." (K13)

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını müşteri seçimi ve işin alınması olarak *müşteri kabul rehberi* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Müşteri kabul ve devamlılık anketi oluyor bizim için. Bunu doldurduktan sonra her şey yolundaysa eğer müşteriye teklif veriyoruz. Bakın daha denetime geçmedik. " (K1)

"Müşteri anketi yapıyoruz. Anket müşterinin çevresini tanımak için müşteri anketi sözleşme anketi yapıyorsunuz. Onlarla ilgili bir bilgi alıyorsunuz. Tabii ki kanıt sayısına göre de şüphecilikten dolayı ona göre bir mahalleye çıkarıyorsunuz." (K9)

Denetim planlaması;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; denetim planlaması sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması çoğunlukla önemlilik düzeyinin belirlenmesi (f=10) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla denetim risklerini saptama (f=7), denetlenecek şirkete ilişkin bilgilerin toplanması (f=2), denetlenen şirketle etkin iletişimde bulunmak (f=2) ve riskli işlerde deneyimlilerin görevlendirilmesi (f=1) biçiminde belirtildiği görülmüştür.

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını denetim planlaması olarak *önemlilik düzeyinin belirlenmesi* biçiminde ifade eden 10 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Makul güvence vermeye çalışıyoruz. Mutlak güvence vermiyoruz mutlak güvence verebilmeniz için her hesaba her muavin kaydına her işleme bakmak zorundasınız. Böyle bir vakit ve bütçe olmadığı için denetim bağımsız uluslararası denetim standartlarında da makul güvence diye bir kavram var. Makul güvenceyi sağlayabilmeniz için denetim şirketleri de kendi metodolojileri bir takım süreçler oturtmuş durumdalar. Nedir bu? Önemlilik diye bir kavramımız var mesela bizim materiality. Önemlilik herhangi bir şirket için belirlediğimiz maksimum hata kapasitesi bu risk seviyesine bu kapasite içerisinde denetçinin hata yapma riski de var. Müşterinin hata yapma riski de var. Dolayısıyla biz her şeye tek tek bakmadığımız da muhakkak istemeden bizim ya da şirketin gözünden bir şey kaçmış olabilir. Ama bunun sınırı önemlilik dediğimiz seviye. Dolayısıyla mesleki şüphecilik de birazcık da şeyle sınırlı önemlilik seviyesi ile sınırlı. " (K1)

"Almış olduğumuz maddi kanıtlar deliller belirli bir önemlilik seviyesinin üstünde tuttuğumuz zaman denetim rakamlarını bizim hesaplarımızı test edecek seviyeye ulaştığımız zaman peki bu test ederken de genellikle hesabın en az %70 ini 75'ini kavramayı arzu ediyoruz. O seviyeye kadar şüphecilik içerisinde kanıt toplamaya gayret ediyoruz. Toplarsak yeterli ve uygun diyoruz ondan sonra raporumuz da görüş belirtmeye doğru yol alıyoruz. " (K4)

"Yani önemlilik kavramını biliyorsunuz bağımsız denetimde yani eğer bir yanlışlık veya hata finansal tablodaki o finansal tabloya bakıp o işletme hakkındaki karar vericilerin kararını etkileyen önemli yanlışlık veya hata önemli kabul edilir. Etkilemeyecek düzeydeyse önemsiz kabul edilir. Onun önemlilik sınırı da mesleki şüphecilikle mesleki yargıyla denetçinin tayin ettiği bir sınırdır. Dolayısıyla önemlilik sınırının üzerindeki bütün konumlara mesleki daha doğrusu odaklanmak zorundadır. Odaklandığı bütün konularda da mesleki şüphecilik refleksiyle de hareket etmek zorundadır bağımsız denetçi." (K5)

"Biz şirketlere bağımsız denetim yapıyoruz bizim materiality emiz var. Bir finansal tabloda önemli yanlışlık risklerimiz var. Bizim bu hususla ilgili görüşlerimiz var denetçi olarak tecrübelerimizden. Biz ne yapıyoruz daha çok önce önemli yanlışlık risklerini belirliyoruz. Ama dediğim gibi biz bunların kümüne etkisini materiality de bakıyoruz. Yani şimdi beni her ne kadar işte diyelim ki şirketin aktif büyüklüğü 100 milyon TL beni 3.000, 5.000, 10.000 için manipüle biz

zaten o hesapları o kadar çok şey yapmıyoruz. Yani bizim için bir önemlilik seviyesi var. Her zaman o önemlilik seviyesinin altında önemliliklerle yani hatalarla denetimi tamamlamaya çalışıyoruz." (K8)

"Yani her firmada her hesap çok önemli olabilir. O işte bizim materiality o materiality sınırıyla risk durumuyla alakalı olan bir şey." (K12)

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını denetim planlaması olarak *denetim risklerini saptama* biçiminde ifade eden 7 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Yani alıp almamaya karar vermekle ilgili aldıktan sonra da zaten denetim planınızı yaparken hangi alanlara yoğunlaşacağınızı biliyorsunuz. Nerelere bakacağınızı nasıl bakacağınızı biliyorsunuz. Mesleki şüpheciliği orada şey yapmanız lazım. Örneğin baktınız bilançoda önemli bir kalem var olağanüstü ya da gelir tablosunda şey diye düşünüyorsunuz. Burası riskli ya da sektörüne göre riskli bir alan var. Dolayısıyla planlamada şey yapıyorsunuz gündeme alıyorsunuz. Oysa planlama aşamasında alıyorsunuz orda da bunu kontrol ediyorsunuz. Ama en son bittiğinde de tekrar gözden geçirip bir de orada mesleki şüphecilik hepsine baktığında çıkan sonuçlar bana neyi gösteriyor. Bir de tekrar bakmanız lazım başında ve sonunda daha şey etkili. " (K6)

"Denetime başlamadan önce biz denetim ekiplerimiz sorumlu ortak baş denetçilerle toplanıp denetimin başlangıcından önce nelerin önemli olduğunu, hangi konularda mesleki şüpheciliğimizi yüksek tutmamız gerektiğini, hangi konularda hile olabileceğini bunlar oturuluyor tartışılıyor. Sonunda da herkes görevini anlıyor. Diyoruz ki şu şu konularda işte hasılatın gelir yazılmasında veya kişiler satışlarından prim alıyor ne yapmamız lazım, aylık bakın satış hedeflerinde olağan sapmalar var mı, aralık ayında ciddi satışlarda artış var mı, hedef tutturuldu tutturulmadı, prim insanları ne kadar etkiliyor, bir sonraki yılda bu satışlar acaba gerçek satış olmayıp iade edilen var mı gibi ciddi mesleki şüpheciliği yukarıda tutacak pozisyonlar alıyoruz planlamalar yapıyoruz. " (K8)

"Tabii biz bütün denetim prosedürlerini bu ilk kapsam ve stratejide ki belirlediğimiz riskleri nasıl kabul ettiğimize nasıl birbirleriyle eşleştirdiğimize yani onların önleyici desek daha doğru olur önlenmesine ilişkin yapıyoruz zaten bütün denetim prosedürlerini. Yani risklerimiz şunlar şunlar biz şu şu denetim prosedürlerini bu riskleri şey yapabiliyoruz şununla yapamıyoruz mesela böyle bir risk her zaman var dediğimiz yapısal riskler var. " (K13)

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını denetim planlaması olarak *denetlenecek şirkete ilişkin bilgilerin toplanması* biçiminde ifade eden 2 katılımcının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Denetim aşamasında şöyle biz ilk önce müşteriyi tanıma yapıyoruz. Müşteri tanınırken müşterinin faaliyeti, neler yaptığı, hangi iş kolu ile uğraştığı, hangi mevzuatlara tabi olduğu, hangi finansal raporlama standartlarına göre raporlama yapacağını önce araştırıyoruz. Sonra tanırken bizim tanıma sorularımızın içinde her şirketin kendi soruları var. Şöyle şeyler var. İşte örneğin üst yönetim yani genel müdür ciroya göre prim alır mı, pazarlamacılar ciroya göre prim alır mı, hedefler var mı, bu hedefleri tutturmak için ne yapılıyor gibi şirketi tamamen tanımaya yönelik olarak sorgulamalarımız üst yönetimle gerçekleşir. Bu sorgulamalarımızın sonunda mesleki şüpheciliğimizin aslında beğeneceği noktaları buluruz. Yani şöyle düşünelim. CEO şirketin karında eğer IFRS veya VUK karında üzerinden prim alıyorsa bizim için o karın manipüle edilme riski çok yüksektir. Çünkü dolaylı olarak kişinin maaşı ile orantılı bir durum var. Dolayısıyla burada biz mesleki şüpheciliğimizi ciddi manası ile arttırırız. Yani bununla ilgili ne yapıyoruz, denetime başlamadan önce ben sana bütün süreci anlatıyorum. Sonra sözleşme aşamasına geçiyoruz ve sözleşmemizi imzalıyoruz. Sonra müşterimizi az

önce bahsettim tanıma süreçleri gerçekleşiyor sorgulamalar gerçekleşiyor sonra denetim planlamamız oluşturuluyor. Dediğim gibi bu denetim planı oluşturulurken de tamamen mesleki şüpheciliğe göre hani hile olabilecek yönler, ihtimaller, insanların çıkarları neler, şirket kredi mi kullanıyor, kredi kullanıyorsa özkaynak oranı hani bazı bankalar şeyi zorunlu tutuyor özkaynağınız işte aktifinizin şu kadarını karşılamalı % 25 olmalı 30 olmalı gibi şartlar var mı bakıyoruz." (K8)

"Bizim aslında şirketin iç kontrol mekanizmalarını öğrendiğimiz, şirketi tanıdığımız, şirketi endüstrisini tanıdığımız şirketin içindeki kontrol mekanizmalarını, IT sistemlerini tanıdığımız ve şirketin finansallarına dair bir genel analizlerin yapıldığı, genel trend analizlerinin yapıldığı aşamalar biz planlama aşaması diyoruz. Hani şey değil maddi doğrulama testlerinin olduğu kısım demek değil hani tüm şeyler baştaki bölüm en şüpheci olduğumuz kısım orası." (K10)

Denetim programının yürütülmesi;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; denetim programının yürütülmesi sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması çoğunlukla yeterli ve uygun kanıt toplama (f=5) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla denetim tekniğinin çeşitlendirilmesi ve şüphelenilen noktada farklı denetim kanıtı toplama tekniklerine yönelme (f=4), üçüncü taraflardan elde edilen kanıtlara güvenmek (f=4), uzmana danışma (f=4), denetim ekibinde birinin yaptığı işi diğer ekip elemanının yeniden gözden geçirmesi (f=1), denetim esnasında çalışma kâğıtlarını doldurma (f=1), riskli hesaplara odaklanma (f=1) biçiminde belirtildiği de görülmüştür.

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını denetim programının yürütülmesi olarak *yeterli ve uygun kanıt toplama* biçiminde ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Mesleki şüphecilik yeterli kanıtı toplama süreci kanıtın yeterli olduğunu önümüze sunulan belgelerle fiili gerçeklerin birbirine mantık bakımından uyduğu noktada yeterli ve uygun denetim kanıtını toplamış oluyoruz. Peki, şüpheciliğin şüphecilik artı mesleki muhakeme ikisi beraber yani şüpheci bir yaklaşımla kanıtları toplamak ve kanıtları mesleki muhakememizi kullanarak yeterli olup olmadığına karar vermek üzere bir süreç yaşıyoruz denetim süreci böyle bir süreç." (K4)

"Yeterli kanıt ne sağlam ne? Bir şey vardır istifa dilekçesi sizin imzanız tarafından atılmıştır. Tek bir kanıttır. Ben istifa dilekçesinden daha sağlam sizin gerçekten sizin imzanızı taşıyan istifa dilekçesi tek ve sağlam bir kanıttır. Ama sizin istifa dilekçeniz olmadan bir kenara koyalım. Bir tane bana dediler ki X kişi istifa etti. Bu benim için tek başına yeterli değil. Nasıl neden etti sorular başlıyor. Niye istifa etti. Başka bir yerde iş bulmuş. Tamam. Peki, o zaman bana bir belge geliyor. SGK belgesi adam işten ayrılmış. Gerçekten ayrılmış o tarihte. Tamam, hala istifa ettiğini göremiyorum. Ha işten çıkış bildirimi vermişler bana. Diyelim ki SGK bildirgesini verdi. Orada adamın işten çıktığını görüyorum o ay. Ama hala işten neden istifa ettiğini anlayamadım. O da 2. kanıt ama hala geçerli bir kanıt değil. Aslında 2 kanıt oldu. Bir sonraki tek kanıtı ama sağlam bir kanıttı. Diğer ikisi şu an hala bana neden istifa ettiğinizi veya gerçekten istifa ettiğinizi anlatmıyor. 3. kanıt

diyelim ki işten çıkış bildirgesi işten çıkış bildirgesinde sizin imzanız yok diyelim." (K8)

"Mesleki şüphecilik neyi etkiler mesleki şüphecilik bir şeyi etkiler kanıt belirlemeni etkiler, kanıt sayını etkiler." (K9)

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını denetim programının yürütülmesi olarak *denetim tekniğinin çeşitlendirilmesi ve şüphelenilen noktada farklı denetim kanıtı toplama tekniklerine yönelme* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Başka kanıtlarla denetimimizi sürdürüyoruz. Standartlarda zaten onu bize şey yapıyor. Eğer bir konuda yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamamışsanız. Standartlar içerisinde altı tane denetim kanıtı toplama yöntemi vardır onlardan biri. Yani doğrulama kanıtlarıyla doğrulama kanıtları cari hesap teyidi kanıtıyla bunu yapamadığınız takdirde bu durumda analitik inceleme kanıtlarına dönebilirsiniz. Doğrulama kanıtları ile doğrulayamadığınız bir cari hesap konusunda dava dosyalarına bakmak sureti ile analitik yöntemle analiz etmek sureti ile fiili olayı gerçekliğini pek ala yani standartlar bir hesabın mutlaka denetlenmesini istiyor. Hangi hesabın ne şekilde denetleneceğine dair tavsiyelerde bulunuyor. Sadece tavsiyedir. Tavsiyeden her denetçinin anladığı farklıdır. Sadece denetim yapılmasını istiyor denetleyemiyorsanız kanıt toplama yöntemlerinin bir tanesiyle iki tanesiyle diğer kanıt toplama yöntemlerine geçin diyor. Geçtiniz, siz efendim yeterli görmeyeceksiniz şekilde görevinizi yapmanıza rağmen kanıt yeterli olmadı ya raporunuza şart koyacaksınız ya da görüş bildirmekten kaçınma şekline rapora döneceksiniz." (K4)

"Denetim tekniklerinde bir sürü teknik var. Bazı teknikler şirketin işte şirketten alınan raporlar üzerinden ilerliyor. Mesela satış raporu alıp onun üzerinden test yapma. Eğer ki şirketin IT sistemine ilişkin bir huzursuzluk bir sıkıntı varsa o zaman alınan o satış raporlarına güvenip yapılan testlerin seviyesi daha farklı oluyor. Ya da bazen onun üzerinden değil de daha farklı bir yoldan hesabın test edilmesi değerlendirilmesi yapılabiliyor." (K10)

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını denetim programının yürütülmesi olarak *üçüncü taraflardan elde edilen kanıtlara güvenmek* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Aktif pasif rakamlar kanıtı toplarken varlıklar ve yükümlülükler bize sunulan finansal tablolardaki gibi olup olmadığına dair kanıtlar almak durumundayız. Banka hesapları şeyimize bakarak da size konuşayım. 120 hesaptaki cari hesap bakiyeleri aynı şekilde nakil vasıtaların ruhsatları, tapudan alınan bilgilerle gayrimenkullerin test edilmesi gibi yükümlülükler açısından da yeni aynı şekilde bankalarla gereken yazışmaların yapılması gibi hukuk servisi ile görüşmeler yapılarak onlardan yazılarla kanıtlanması gibi yani maddi delilleri ulaşıp bunların bize sunulan finansal tablolarla uyumunu kontrol ediyoruz. Mesleki şüpheciliğimizi uygulama şeklimiz bu. " (K4)

"Third party confirmation bizim için en güvenilir kanıt. En çok en güvendiğimiz kanıt third party confirmation." (K13)

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını denetim programının yürütülmesi olarak *uzmana danışma* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Çevre mevzuatını ben biliyor muyum bilmiyorsam gereken şeye sorayım edeyim uzman bulayım yani bir avukat hukukçu bu işten anlayan gelsin benimle birlikte müşteri ile konuşalım." (K7)
>
> "Kendi eksperlerimizi kullanıyoruz çoğu zaman başka bir konuda o aslında. Denetim ekibinin her şeyi bilmesi mümkün değil. Her konuda ekspertiz olması da mümkün değil. O konularda bazı konularda yetki mesela gayrimenkul değerlemelerinde bu konunun uzmanı insanlara danışıyoruz. Daha şirket değerlemelerinde bu konunun uzmanı kişilere tanışıyoruz. Dolayısıyla da bu danışmak dediğimiz tümüyle işi onlara taşere etmek gibi değil. Onların teknik bilgisinden onların teknik bilgisinden yararlanarak bizim denetlediğimiz müşteriye ilişkin bilgilerimizi harmanlayarak metodoloji ve kullanılan varsayımları konusunda onlardan destek alıp kalan kısmı kendimiz hallediyor olmamız gibi. " (K10)

Kanıt toplama teknikleri;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; kanıt toplama sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması çoğunlukla doğrulama/ teyit/ mutabakat (f=10) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla sorgulamak/ soruşturmak f(=7), gözlem (f=5), belge inceleme (f=5), analitik inceleme (f=4), yeniden hesaplama (f=3), fiziki inceleme (f=2), tekniklerin hesaba göre değişmesi (f=2) biçiminde belirtildiği görülmüştür.

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını kanıt toplama teknikleri olarak *doğrulama/ teyit/ mutabakat* biçiminde ifade eden 10 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Bir kere biz kanıt toplarken muhakkak şirketten işi yapan kişiden süreçten bağımsız bir kanaldan gelen kanıtla doğrulamak zorundayız. Ne demek bu bir banka ekstresi banka mutabakatı, avukat mektubu, karşı taraflardan alınan mutabakat, şirket dışında başka birinin hazırladığı bir çalışma, fatura, irsaliye gibi gibi kanıtlar bizim için güven seviyesi yüksek kanıtlardır." (K1)
>
> "Şüphelenirsem bankadan teyit alıyorum. Gidiyorum banka müdürü ilen 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 şüpheciliğin yanında böyle bir araştırma yapmak, bir dedektiflik gibi bir şey yapmak da gerekiyor yani." (K2)
>
> "Yani bir tabir vardır hani söylediğinizle yaptığınızın uyuşuyor ve örtüştüğünü bize bir şekilde sizin değil de 3. taraftarca da doğrulanması lazım. Bu noktada ne yapıyoruz. Kişi diyor ki benim bu kişiden alacağım 100 TL. Bu

yönetimin iddiası. Biz bunu böyle değerlendiriyoruz. Yönetim bunda 100 TL alacağını iddia etti. Ben şimdi kişiye yalan söylüyorsun demiyorum. Ama ne yapıyorum ben mesleki şüpheciliğin ve denetimin bir kavramı olarak gidiyoruz biz şirket olarak borç doğrulama metodu seçiyoruz. Yani bir rakam yazmadan mutabakat gönderiyoruz şirketlere. Şirketler ondan bir cevap dönüyorlar. Diyelim ki 100 dedi ama şirket 80 dedi, Hayır buna borcum 80 dedi. Demek ki ortada bir mutabakatsızlık var. Dolayısı ile diyoruz ki bunun nedenlerini araştırıyoruz. İşte fatura yolda olabilir yoldaki mal işlenmemiş olabilir. Bunların üzerine gidip veya mutabakat sağlayamıyorsak da alternatif doğrulamalarla bir şekilde yönetimin dediğini doğrulamaya çalışıyoruz. Mutabakatlarla ilgili de mesleki şüphemiz var. Biz mutabakatlarımızın tamamının bize dönmesinden yanayız. Bazen müşteriye de mutabakat hani bizimle her ne kadar bizim telefonumuz olsa da alışkanlıktan dolayı müşteriye de dönmüş oluyorlar. Biz onları kabul etmiyoruz. Tekrar bize dönmelerini istiyoruz. Çünkü mesela bu da bizim mesleki şüpheciliğimizin getirdiği bir neden." (K8)

"Kuşkuculuğumuzda bize bir kere bağımsız denetimde şunu gösteriyor. İç bilgilerden ziyade benim için dış bilgiler daha önemli. Yani ben firmanın içinden aldığım bilgiler yönetimin bana vermiş olduğu mali tablolar işte muhasebe kayıtları veyahutta kendi içindeki evraklar tabii ki bunlar önemli. Fakat bunları biz kendi içinde bağımsız denetim yaparken önemlilik sıralarına koyuyoruz uygulamada. Kuşkucu yaklaşım o bile belki firmanın içinden olduğu için o bilgiler bile benim açımdan çok sağlıklı değil. Bunları daha sorgulayabileceğim argümanları bulmak zorundayım. Mesela kıdem tazminatları olabilir mahkemelik bir çalışan biriyle bunları avukatlardan öğrenebilirim, dış avukatlardan. İçeride bir avukatı vardır belki dış avukatları da varsa yazılarını alıyoruz biz onlardan. Çünkü bilançodan sonraki olaylarda bunları değerlendiriyoruz. "(K9)

"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." (K10)

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını kanıt toplama teknikleri olarak *sorgulamak/ soruşturmak* biçiminde ifade eden 7 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Ya doğru mu söylüyor lafı böyle bir yalancılıkla şey yapmıyoruz ama tutarlı mı diyor yani bir dediği bir dediğini tutuyor mu? Mali tabloda yer alanla bana gösterilenle söylenen veya denetim işte mutabakat mektubu faturalar genel sektörün gidişatı mesela bir şirket çok iyi gidiyor ama sektör çok kötü. Ama bu nasıl olur. Yani bir şeyleri alıp elimizde karşılaştırmamız lazım. Bu söylenen söz olur. Deneti kanıtı olur. Genel sektördeki trendler olur. Genel Türkiye ekonomisindeki trendler olur. Yani siz bununla nasıl bu kadar ayrıştınız neden ayrıştınız veya işte ne bileyim atıyorum X sektöründeki şirketler batıyor senin onlardan alacağın var mı? Yani şöyle olabilir mesela gittik biliyoruz mesela X sektöründeki müşteriler geçen sene sıkıntı yaşadılar. Sektör ismi anmaya gerek yok. Biz o bilinçle gidip o sektörden müşterisi olan şirketlerden alacaklarını çok şey yaptık. Önem verdik. Bir sürü de zaten batık çıktı. Belki siz o bilgi ile gitmezseniz o şeyi o alacak karşılığını ve kala yağmaya belirsiz veya şirkette yer ayırmazsa o karşılığa. Ayırıyorlar zaten ama ayrılmadıkları noktalarda sizin o sektör bilginizle işte bu sektördeki şirketler batıyor sen nasıl alacağını alacağını düşünüyorsun? Gibi bir sorgulama yapıyorsunuz." (K7)

"Mesela şöyle çok oluyor açıkçası. Benim de insanlara naçizane tavsiyem biz denetimde ben özellikle üst yönetimle şey mülakatlar yaptıktan sonra

yemekhaneye falan gittiğimde yalnız gidiyorum daha doğrusu hangi görevi daha çok yaptığımı bilmiyorlarsa orada insanların arasını oturuyorum. Ondan sonra görüşmeler oluyor sen ne yapıyorsun nasıl gidiyor işler nasıl yoğun musunuz mesaiye kalıyor musunuz aa falan fişmanda olmuş falan mesela bir tane şirketimizde hırsızlık olmuş aa işte atıyorum 3 bilmem ne çalınmış abi o 3 değil ki 5 çalındı falan ya da zaten bizim depomuzda o fazlaydı. Yani üst yönetimin dediği şeylere karşı alttaki insanların verdiği şeyler nasıl diyeyim size cevaplar bana daha gerçekçi daha samimi daha inandırıcı geliyor. Ben burada çapraz sorgulama yapmış oluyorum. Yani yukarıdaki diyenle aşağıdaki tabii aşağıdaki %100 doğru söylüyor demiyorum Yukarıdaki de %100 doğru söylüyor demiyorum. Bir şekilde buralarda farklılıklar varsa bu farklılığın nedeni neden aşağının öyle anlattığını Yukarının Böyle söylemeye çalıştığını ve neyi gizlemeye çalıştığını ve neyi açığa vurmaya çalıştığına çalışıyorum. Ve bu da mesleki şüpheciliğin getirdiği bir şey. Ama kesinlikle şey yapıyoruz. Yani çapraz kontrol, çapraz sorgulama mesleki şüpheciliğin önünde o üst tarafın güvenilirliği anlamında üst yönetimin güvenilirliği anlamında birçok şeyi size anlatıyor." (K8)

"Bu sonuçta insan ilişkileri çünkü sonuçta yani biz de beşeriyiz insan olarak gittiğimizde aynı dönemde belki de birkaç sene üst üste gittiğimiz firmada çalışanlarla olsun şeyle olsun tabi ki sohbet ediyorsunuz. Bu zaten işinizin gereği sohbet etmeniz gerekiyor. Çünkü bu da denetim tekniklerinden birisidir sohbet, gözlem. Yani oradaki çaycıyla sohbet ederken bile bazı şeyleri yakalayabiliyorsunuzdur. O yüzden bizim biraz beşeri ilişkilerimiz o anlamda iyi oluyor denetim esnasında. Sorgulamalar çok önemli o yüzden yani çapraz sorgulamada yapıyoruz bu da çok önemli. " (K12)

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını kanıt toplama teknikleri olarak *gözlem* biçiminde ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Altı kanıt toplama yönteminden altısını da bir olayda kullanabilirsiniz. Ama bir tanesini kullanmanız gerekiyor. Örneğin stokları denetlerken gözlem yöntemini kullanmak durumundasınız." (K4)

"Şirketten bağımsız denetlediğiniz yerden bağımsız bir yerden elde edilen kanıtlar çok gözle görülebilir kanıtlar, gidip stokları saydın mı gördün mü bizim için en yani ona iştirak etmek." (K10)

"Mesela bir stok vardır stok sayımı yaparız varlığını kontrol ederiz. Bu yaptığımız stok sayımının tamlığını kontrol ederiz mali tablodaki stok tutarı ile eşleşiyor mu bu gibi şeyler uygulamada." (K13)

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını kanıt toplama teknikleri olarak *belge inceleme* biçiminde ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Ben denetçiliğimin başlarında ikinci ya da üçüncü senemde bir halka açık şirkette tuhaf bir şey yakaladım. Basit bir test yapıyordum. Bu test esnasında yapabilmek için banka ekstreleri almak durumundaydım. Banka ekstrelerini aldığımda birkaç tane dikkatimi çeken para çıkışları olmuştu banka ekstrelerinde. Bilirsiniz belki bankadaki nakit girişleri mavi çıkışlar kırmızı görünür eksi şeklinde. Büyük büyük kırmızılar vardı ve bir özel isme çıkmıştı bu paralar. Tekrar söylüyorum halka açık bir şirketti bu. Dikkatimi çekti ve sorgulamaya başladım. Orda şüphe duydum rakamlardan. İlk başta muhasebede uzman bir arkadaşa sordum. Bu isim nedir, kimdir, bu paralar neden çıktı? Birazcık böyle bir geveleme oldu. Çok fazla bir şey çıkmadı. Bilgi çıkmadı. Ben bilmem deyip muhasebe müdürüne aktardı. Muhasebe müdürüyle görüştüm. Muhasebe müdürü bu şahsın genel müdürün asistanı olduğunu söyledi. Ben de şunu sordum bu bahsettiğim rakamlar yaklaşık 300 400 bin lira civarında bir rakamdı. Büyük de bir rakam

muhasebe müdürüne bunun kim olduğunu sordum ve neden çıkıldığını sordum tekrar. O bana bu kişinin genel müdürün asistanı olduğunu ve bu paralarında genel müdürün primleri olduğunu söyledi. Tamam, cevabımı aldım. Peki, 2. sorum şu oldu. Neden bu rakamları genel müdürün asistanını hesabında gönderiyorsunuz. O da bana şey söyledi. Genel müdürün daha önceki çalıştığı iş yerlerinde birinde bir takım sıkıntılar çıktığı için şirkete devlet el koymuş ve üst düzey yönetim kurulunun mal varlığına maaşlarına ihtiyati haciz getirmiş devlet. Dolayısıyla genel müdür prim, maaş, ikramiye ne elde ederse etsin hacizde. Devlet o paranın büyük bir kısmını alıyor. Bu primlerde genel müdürün hesabında görünmesin diye asistanının hesabına gönderiliyormuş. Asistanı çekip genel müdüre veriyormuş. Bu aslında bir hiledir özünde. Benim başımdan geçen en güzel mesleki şüphecilik deneyimi bu oldu. Eğer ben o rakamları aslında o rakamlar o şirket büyüklüğü için çok önemli değildi belki ama benim dikkatimi çekti. Birazcık daha şüphecilik düzeyimi artırdım, sorguladım, araştırdım, doğru bilgiyi elde ettim ve sonuca ulaştım. Bu olay sonucunda üç beş ay sonra genel müdürü işten çıkardılar, genel müdür ayrıldı. " (K1)

"Ya şimdi ben şey yaptığım zaman şüphelendiğim zaman bir şeyi araştırıyorum, evrağına iniyorum, bakıyorum. Yani banka dekontuna iniyorum. Faturasına iniyorum. Firmaya gidip ben şüphelendiğim bir şeyi didik didik ediyorum. Ederim yani. Ben mesela işte şeyde öyledir bilirkişilikte de aynı bir şey oluyor adamlar bana bilgi veriyor. Diyelim ki bir şey ama ben diyorum ki ya işte ödedim diyor. Dekontta bakıyorum." (K2)

"Biz zaten kanıtlar biz zaten denetimimizi işte yönetimin iddialarına cevap verebilecek nitelikte bir datanın bir verinin tamlığına işte onun doğru değerlenip değerlenmediği işte ölçümlenmesine varlığına bunları test ediyoruz zaten. En büyük yaklaşımımızdaki şeyimiz disiplinize ettiğimiz alan bu. Yani aldığımız belge ve bilginin önce bir tamlığını kontrol ederiz." (K13)

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasını kanıt toplama teknikleri olarak *analitik inceleme* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Aynı zamanda da analitik yöntemi kullanmak zorundasınız fire oranlarının mukayeseni ve en sonunda gözlem yöntemiyle stok sayım tutanaklarıyla bunlar olmak durumunda." (K4)

"Bir de analitik yaparız biz. Yani satışlar şu kadar arttıysa alacaklarda o kadar artar mı falan diye böyle mesela bir analitik yapabilirsin çok basit şeyler. Veya işte şu kadar artıyor şey enflasyon oranları veya çalışanlara şu kadar zam yapılmış kaç kişi girdi kaç kişi çıktı. Buna göre analitik olarak sizin toplam bordro giderinizin bu kadar olması lazım falan diye birtakım analitikler oluyor." (K7)

Katılımcılarla yapılan görüşmelerden ulaşılan sonuçlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasının bağımsız denetim süreci ve bu süreç içerisinde özellikle kullanılan kanıt toplama teknikleri açısından ifade edildiği belirtilebilir. Bu bağlamda mesleki şüpheciliğin bağımsız denetim sürecinde müşteri seçimi ve işin alınması ile ilgili görüşler açısından değerlendirildiğinde denetim şirketinin müşteriyi seçerken birtakım özelliklere dikkat ettiği ifade edilebilir. Bu durumun nedenleri hem denetim şirketinin kendisine risk oluşturmayacak, itibarını sarsmayacak müşterinin alınma isteği hem de kaliteli bir denetim yapabilmek olarak açıklanabilir. Öte yandan mesleki

şüpheciliği uygulanabilmesinde bağımsız denetimin etkili ve verimli olabilmesi için denetim planlamasının doğru bir biçimde hazırlanmasının önemli ve diğer süreçleri etkileyebilecek düzeyde de ilişkili olduğu belirtilebilir. Kanıt toplama teknikleri bakımından değerlendirildiğinde ise katılımcıların görüşlerinden doğrulama ve sorgulamak tekniklerine yoğunlaşıldığı ifade edilebilir. Denetlenen şirketten alınan bilgilerde özellikle dış taraflardan teyit edilme ve şirket içerisinde farklı departmanlarda çalışanlarla görüşme ihtiyacının duyulması mesleki şüphecilik tutumunu sergilenmesinin göstergesi olarak da belirtilebilir.

4.11.8. Mesleki Şüpheciliğin Kanıtlanabilmesine İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında mesleki şüphecilik kanıtlanabilirliğini belirleyebilmek için katılımcılara "Mesleki şüphecilik sizce nasıl kanıtlanabilir?" sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilmesi* teması altında toplanmış olup iki alt temada sınıflandırılmıştır. Ayrıca katılımcıların görüşlerinin hangi ifadelerde birleştiğini ve görüşlerinden hangi ifadelere daha çok vurgu yapıldığını tespit edebilmek amacıyla da frekans analizi yapılmıştır. Bu bağlamda ulaşılan bulgular tema, alt tema ve kod biçiminde sınıflandırılarak frekans dağılımlarıyla birlikte aşağıda Tablo 14'de gösterilmiştir.

Tablo 14. Mesleki Şüpheciliğin Kanıtlanabilmesi

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

Tablo 14'de görüldüğü üzere, mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilmesi; kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler, kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler olmak üzere

iki alt temada toplanmıştır. Tabloda belirtilen alt temalar ve söz konusu alt temaları oluşturan kodlara ilişkin detaylı açıklamalar aşağıda sunulmuştur.

Kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler çoğunlukla çalışma kâğıtları (f=9) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla denetimin planlanması (f=6), regülatör kurumların incelemesi (f=3), denetim kanıtı toplama (f=2), kalite kontrol biriminin incelemesi/ üçüncü taraf kontrollerinin kullanımı (f=2), makul bir denetim ücretinin, makul zamanın ve bağımsızlığın olması (f=1), yapılan testlerin seviyesi (f=1), uzman görüşü alma (f=1) ile sorumlu ortakların ve deneyimli personelin rolü (f=1) biçiminde belirtildiği de görülmüştür.

Mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilirliğine ilişkin görüşünü *çalışma kâğıtları* biçiminde ifade eden 9 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Çalışma kâğıtları ama çalışma kâğıtlarında şöyle bir şey var. Şüpheciliği kanıtlamak değil de şüphelendiğiniz bir şey varsa onu kanıtlayabilirsiniz onu incelediğiniz. Ama şüphelendimi kanıtlayamazsınız. Belki şüphelendiğiniz bir şey yok. Planlamanızı da kanıtlayabilirsiniz belki ama planlamada mesleki şüphecilikle yaklaşılacak alanları yazdıysanız benim planımda var bak bu işte gibiyi kanıtlayabilirsiniz. Çalışma kâğıtları dışında bir şey yok zaten. Eğer sadece örneklem saydıysanız bir de gelse KGK size dese ki ya burada bu kadar fark var. Örneklem saymışsın. Şüpheciliği kanıtlayamazsın. Ama yaptıysan ve şeyse çalışma kâğıdında varsa kanıtlayabilirsin öyle bir şey. Ama aynı gidiyorsa burada mesleki şüpheciliği kullan dese yani şüpheciliği kullanacak bir alan yok." (K6)
>
> "Dokümantasyonla onu zaten. Muhakkak onu orada dokümante etmeniz lazım. Tabi çalışma kâğıtlarında neyi nasıl değerlendirdiğinizi, hangi işte atıyorum mutabakat mektubu aldığımızda gidip telefonla aradığınızda oraya şu kişi ile görüştüm diye yazmanız. Dokümantasyon çalışma kâğıtlarında iz bırakılması. Oraya bakan kişinin mesleki şüpheciliğin 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." (K7)
>
> "Mesleki şüpheciliğin kanıtlanmasının birçok yolu var. Bence en net olarak kanıtlanacağı şey işletme üzerinde önemli etkiye sahip olan durumların biraz önce az önce dediğim gibi çapraz sorgulamaların belge doğrulamalarının düzenli bir şekilde nasıl diyeyim size bağımsız denetim kanıtı olarak saklanması. Çalışma kanıtlarımızın denetim çalışma kâğıtlarımızın saklanması zamanında hazırlanması biliyorsunuz 60 gün süremiz var. Hazırlanma derken düzenleme anlamında 60 gün süremiz var. Bu süre içinde düzenlenmesi ve başka bir denetçinin o çalışma kâğıdına baktığında durumu anlayabilecek kadar bir kanıt toparlamaktan başka yani daha iyi anlatacak hiçbir şey yok yani yönetimde yapmış olduğunuz mülakatları iyi yazılı hale getirmeniz gerekir. Ha ben yönetimle konuştum böyle değil de daha çok mailleşebilirsiniz veyahut tutanağa bağlayabilirsiniz. İlla karşı tarafın imzasının da olmasına gerek yok. Tutanağa bağlayarak şununla görüştüm bununla görüştüm şu gün görüştüm şu saatte görüştüm bana bunları dedi çünkü kafanızdan

uyduramazsınız şirketin içindeki olayları ve vakaları sonuçta birinin size anlatıyor olmuş olması lazım. Bunları kâğıt yani zaptırap altına almak derler buna. Bunları bir tutanak haline getirip dediğim gibi bu tutanakları da diğer dış doğrulamalarla veya uzman görüşleri ile tespit ederek çalışma kâğıtlarının oluşturulması ve bu çalışma kâğıtlarının saklanmasından başka ispatlayabileceğiniz bir şey yok." (K8)

"Mesleki şüphecilik aslında bu daha çok aslında tahminler varsayımları denetlerken kullanıyoruz biz bunları ya da tahminler varsayımlar ya da bir suistimal olması durumunda kullanıyoruz. Bu durumlarda ki yapmış olduğumuz görüşmelerin notları, yapmış olduğumuz ilave çalışmaların notları, şirketin kullandığı tahminler budur diyor ama bu tahminleri biz baktık böyle böyle kullanılmasının doğru olduğunu ya da yaptığımız analiz sonrasında doğru varsayımlar kullandığını ve seçtiği metodunda doğru olduğunu araştırıp yaptığımızı dokümante etmemiz gerekiyor. Yani yazıya dökmediğimiz ve bunu ispat etmediğimiz bir şeyi yapmış sayılmıyoruz. Dolayısıyla yaptığımız her denetim çalışmasını bu bir mesleki şüpheciliğe yönelikte olsa onu yapmak gerekiyor. Yani biz tabii ki neye bakıyoruz. Biz bu şirketin, bu çalışmaları yaparken kullandığı tahminleri doğru tahminleri mi almış doğru zamanda mı kullanmış doğru yerlerden mi almış bütün bunları bakıp araştırıp sonucunu yazıyoruz. Dolayısıyla aslında biz mesleki şüpheciliğin gerektirdiği şeyleri yerine getirip yaptığımızı dokümante edersek aslını ispat etmiş oluyoruz. Dolayısıyla çalışma kâğıtlarında bunu ispatlamak gerekiyor. Çünkü çalışma kâğıtlarında olmayan hiçbir şeyi yapmış sayılmıyoruz. " (K11)

"Yani belgelediğimiz şeyler dediğim gibi kendi içsel raporlamamız var. Burada hani mesleki şüphecilikle yaklaşıp yaklaşmadığımıza ilişkin dokümantasyon yapıyoruz. Biz şu riskleri gördük. Bunları gördük." (K13)

Mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilirliğine ilişkin görüşünü *denetimin planlanması* biçiminde ifade eden 6 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Başka türlü yani ilk başta bakış açınız ile bir teorik olarak bu işletmede şunlar şunlar bakılmalıdır. Bunlara bakılmazsa denetim yapılmış kabul edemem. Denetlemek için mutlaka bunları yapmalıyım diye denetçi bakın yine geldik mesleki muhakemeye mesleki bakış açısıyla bu yargıyı koymak zorunda. " (K4)

"Şüpheci baktığınızı gösteren planlama olabilir. Planlamada önceki yıl tablosunu karşılaştırıp bak burada bir şey var buna bakalım diyorsanız şüphecilik mesela bu noktada. " (K6)

"Daha erken planlamaya başlamak, planlama sürecine zaman ayırmak, sadece maddi doğrulama testlerine değil daha çok zamanı şirketi tanımaya, şirketi anlamaya ve riskleri belirlemeye zaman harcama." (K10)

Mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilirliğine ilişkin görüşünü *regülatör kurumların incelemesi* biçiminde ifade eden 3 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Ayrıca bir tane daha parantez daha açayım bununla ilgili. Bir tek denetim şirketlerinin içindeki birimler değil bizim sonuçta denetim şirketlerinin tepesinde de otorite Kamu Gözetim Kurumu var. Bu bir devlet kurumu özerk bir kurum Kamu Gözetim Kurumu'da denetim şirketlerini gezip içlerinden yaptığınız denetim çalışmalarından herhangi bir dosya seçip şirket oturup onlar da sizin dosyanızı inceliyorlar ve bunun sonucunda da sizin yeterince mesleki özen, titizlik, şüphecilik, bağımsızlık gibi kavramları yeterince yerine getirip getirmediğinizi sorguluyorlar. Bunun sonucunda da eğer yetersizlikler görürlerse gerek bireysel gerekse kurumsal cezalar kesiyorlar yetkinizi bile elinizden alabiliyorlar. " (K1)

"Ama bizim sorumluluğumuz var. Kamu Gözetim Kurumu'na karşı sorumluyuz ve Kamu Gözetim Kurumuna hesap veriyoruz." (K9)

Mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilirliğine ilişkin görüşünü *denetim kanıtı toplama* biçiminde ifade eden 2 katılımcının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Mesleki şüphecilik bizce nasıl kanıtlanabilir? Şimdi yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamıyorsanız denetim riski var demek ki. Mesleki şüpheciliğinizi kullanarak denetim kanıtı toplamaya çalışmışsınızdır ve toplayamamışsınızdır. Kanıtı ancak böyle yapabiliriz tersten geriye dönersek... Şüphecilik içerisinde kanıtları toplamak zorunda topladığım kanıtlar şüphelerimi dağıtmaya yetmiyorsa sorunuzun yanıtı olur yani" (K4)
>
> "Yani denetim kanıtlarının da farklılaşması" (K10)

Mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilirliğine ilişkin görüşünü *kalite kontrol biriminin incelemesi/ üçüncü taraf kontrollerinin kullanımı* biçiminde ifade eden 2 katılımcının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Mesleki şüphecilik nasıl kanıtlanabilir. Şöyle olabilir. Şimdi denetim şirketleri kendi içlerinde birtakım birimler oluşturuyorlar kalite kontrol diye bu kalite kontrol birimlerinin başında muhakkak bu işten sorumlu çok deneyimli denetçi partnerler vardır sorumlu ortaklar. Denetim dosyasından bağımsız olarak yapılan çalışmayı onlarda incelerler ve o inceleme yapılmadan denetim dosyası kapanmaz. İşte o noktada sorumlu ortağın yani denetim dosyasından bağımsız kalite kontrol sorumlu ortağın yaptığı inceleme aslında sizin mesleki şüpheciliğinizin düzeyini de soruşturan sorgulayan bir taraf gibi görünüyor aslında."(K1)
>
> "Artı içerde de bir işlevin üçüncü taraf tarafından işte bu engagement quality control review diyoruz ona onun kontrolünden geçmesi aslında mesleki şüpheciliğin elle tutulur şeyleri." (K10)

Kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; mesleki şüpheciliğin kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler şüphenin araştırılması sonucu bulgu elde edilmesi (f=1), KGK'nın dosyanızı incelemesi (f=1) ve soyut bir durum (f=1) olarak ifade edilmiştir.

Mesleki şüpheciliğin kanıtlanamayacağına ilişkin görüşünü *şüphenin araştırılması sonucu bulgu elde edilmesi* biçiminde ifade eden katılımcının görüşüne doğrudan alıntıyla aşağıda yer verilmiştir.

> "Bak, mesleki şüphecilik 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." (K2)

Mesleki şüpheciliğin kanıtlanamayacağına ilişkin görüşünü *KGK'nın dosyanızı incelemesi* biçiminde ifade eden katılımcının görüşüne doğrudan alıntıyla aşağıda yer verilmiştir.

> "Kanıtlanamaz. Yani çok şeydir yani sizin uyguladığınız prosedürlerle geçerli olan bir şeydir. Yani onun sizin dışınızda kimsenin kanıtlanması mümkün

değil ki o. Kamu Gözetim Kurumunun eğer sizin gönderdiğiniz rapor üzerinden bir değerlendirmesi olmuyor zaten. Öyle bir yaklaşımı yok yani. Ancak sizin dosyanızı incelediğinde onun detayına vakıf olabilir. Yoksa başka türlü bir şey yok." (K3)

Mesleki şüpheciliğin kanıtlanamayacağına ilişkin görüşünü *soyut bir durum* biçiminde ifade eden katılımcının görüşüne doğrudan alıntıyla aşağıda yer verilmiştir.

"Yani bilemiyorum. Mesleki şüpheciliğin kanıtlanması yani çok soyut bir şey. Yani hani bunda şüpheciydim bunda şüpheci 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." (K10)

Mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilmesine ilişkin sonuçlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde; bağımsız denetimin işleyişinin, bağımsız denetim sürecinde yapılanların ve bağımsız denetim sürecindekilerin rolünün kanıtlanabilir açısından önemli olduğu ifade edilebilir.

4.11.9. Bağımsız Denetim ve Mesleki Şüphecilik Açısından Karşılaşılan Sorunlar ve Çözümlerine İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunları ve bu sorunların çözümleri belirleyebilme adına katılımcılara "Mesleki şüphecilik 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 şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları* teması altında toplanmış olup dört alt temada sınıflandırılmıştır. Ayrıca katılımcıların görüşlerinin hangi ifadelerde birleştiğini ve görüşlerinden hangi ifadelere daha çok vurgu yapıldığını tespit edebilmek amacıyla da frekans analizi yapılmıştır. Bu bağlamda ulaşılan bulgular tema, alt tema ve kod biçiminde sınıflandırılarak frekans dağılımlarıyla birlikte aşağıda Tablo 15'te gösterilmiştir.

Tablo 15. Bağımsız Denetim ve Mesleki Şüphecilik Açısından Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Yolları

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü f	Toplam Görüş f
Denetlenen Şirket Kaynaklı Sorunlar	Finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ile finansal tabloların doğru hazırlanamaması	8	24
	Denetim kültürünün olmayışı	5	
	Denetlenen şirketin tavrı/ belge, bilgi, beyan sunmada direnç gösterilmesi	4	
	Denetlenen şirketin kendisinin işveren olması	3	
	Muhasebe departmanlarına önem verilmemesi	2	
	IT alt yapılarının/ kontrol mekanizmalarının yeterince gelişmemiş olması	1	
	Sosyal sorumluluk anlayışının gelişmemesi	1	
Bağımsız Denetçi/ Bağımsız Denetim Şirketi Kaynaklı Sorunlar	Beşeri ilişkiler- Ahbap çavuş ilişkisi	6	30
	İşletme içindeki körlük	5	
	Aynı düzeyde denetim yapılmaması	5	
	Denetimle beraber farklı işlerinde aynı denetim firması tarafından yapılması- Bağımsızlığı zedeleyen durumlar	4	
	Denetçinin kendi hazırlattığı finansal tabloları denetliyor durumuna düşmesi	2	
	Kaliteli eleman ihtiyacı	2	
	Becayiş sisteminin oluşması	2	
	Yeni müşterilere ilişkin tanıma ve şüpheci olma ikilemi	1	
	İlk kez uygulanan standartlara uyum	1	
	Psikolojik eğilimler	1	
	Denetçinin sürekli gelişime direnç göstermesi	1	
Yasal Çerçeveden Kaynaklı Sorunlar	Ücret tarifesinin ve asgari denetim saatlerinin belirlenmemiş olması	7	9
	Rotasyonun Türkiye'de farklı yorumlanması	2	
Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Çözüm Yolları	Finansal tabloların doğru hazırlanamamasına karşı eğit-düzelt-getir yaklaşımı	6	12
	Denetçi körlüğüne karşı rotasyon	3	
	Psikolojik eğilimlere karşı eğitim	1	
	Müşterinin tavrına karşı ona kaliteli bulgu sunmak	1	
	Doğru insanların denetim sürecine dâhil edilmesi	1	

Tablo 15'te 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 toplanmıştır. Tabloda belirtilen alt temalar ve söz konusu alt temaları oluşturan kodlara ilişkin detaylı açıklamalar aşağıda sunulmuştur.

Denetlenen şirket kaynaklı sorunlar;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; denetlenen şirket kaynaklı sorunlar çoğunlukla finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ile finansal tabloların doğru hazırlanamaması (f=8) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla denetim kültürünün olmayışı (f=5), denetlenen şirketin tavrı/ belge, bilgi, beyan sunmada direnç gösterilmesi (f=4), denetlenen şirketin kendisinin işveren olması (f=3), muhasebe departmanlarına önem verilmemesi (f=2), IT alt yapılarının/ kontrol mekanizmalarının yeterince gelişmemiş olması (f=1) ve sosyal sorumluluk anlayışının gelişmemesi (f=1) biçiminde belirtildiği de görülmüştür.

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan denetlenen şirket kaynaklı sorunları *finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ile finansal tabloların doğru hazırlanamaması* biçiminde ifade eden 8 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Çok zorlanıyoruz çünkü Türkiye'de denetim finansal tablo muhasebe bilgisi olan çok fazla insan yok. Bu anlamda çok düşük sayıda orta boy işletmelerde küçük ve orta boylarda bu daha da vahim durumda. Böyle olunca da tabii ki Tekdüzene göre Vergi Usul Kanunu'na göre çıkan finansal tablo denetim standartlarına ya da geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken finansal tablolardan çok uzak bir noktada oluyor. Bunun üzerine birtakım düzeltmeler, sınıflama kayıtları gelmesi gerekiyor." (K1)
>
> "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. " (K4)
>
> "Şöyle aslında BOBİ'ler ya da birçok şirket kendi mali tablosunu çıkaramıyor biliyorsunuz. VUK'u çıkarıyor. VUK'u tutuyor. VUK'a göre çıkarıyor. Ama onun üstüne atılan kayıt çok değil yani binlerce işlemi var. Yılsonunda IFRS'e geçmek için atacağı kayıt 10 tane. Niye çünkü toplu halde atıyor. Mesela kıdem tazminatını toplu halde atıyor. İşte ne bileyim reeskontlarını vesaireyi onları toplu halde atıyor. Ya da değerleme yapıyorsa sabit limitle bir kere daha atıyor. Yani yılsonunda atılan IFRS kayıtları finansal kayıtları o kadar çok değil. Dolayısıyla orada çok hata olmuyor. Denetçi olarak o kayıtlara zaten bakıyorsunuz IFRS dönüşümü olduğu için. O çok şey yaratmıyor." (K6)
>
> "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." (K8)

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan denetlenen şirket kaynaklı sorunları *denetim kültürünün olmayışı* biçiminde ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Şöyle demek lazım müşteri denetçi ilişkisi. Biz de müşteri denetçi ilişkisi hala ülkemiz denetim şeyini çok bilmediği için denetimin ne olduğunu çok bilmediği" (K6)

"Bu kanıtları toparlarken firmadan bağımsız denetim kültürü varsa problem yok. Ama bizim karşılaştırdıklarımız hep bağımsız denetim kültürü olmayan firmalar. İlk defa yaptıranlar da mesela. Onun için bunları alırken zorlandık. Zorluk çektik. Yani bir mutabakat yazısını 15- 20 günde söylememize rağmen 15-20 gün sonra ondan sonra 1,5 ayda mutabakat yazıları gelmeye başladı bankalardan. " (K9)

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan denetlenen şirket kaynaklı sorunları *denetlenen şirketin tavrı/ belge, bilgi, beyan sunmada direnç gösterilmesi* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Yani biz mesleki şüphecilik içeren ya da kullanmak zorunda olduğumuz durumlarda karşılaştığımız durumlar yeterli açıklama ya da yeterli done, yeterli altını destekleyen bilgi alamamak biz bunu böyle yaptık demesi şirketin bu aslında işi çıkmaza götüren bir şey. Niye öyle yaptığını altında gerekçeleriyle anlatılamaması açıkçası bu zor yani karşılaştığımız en büyük zorluk aslında yönetimin neden o kararı verirken o doneleri kullandığı neden öyle varsayımlar yaparak karar verdiğini yeterince anlatamaması altında bir iş mantığı olmaması bizi en çok zorlayan durum." (K11)

"Genelde müşteri işletme zaten bizim şu o müşteri işletme yönetimi her zaman zaten mali tablosunun düzgün, doğru verdiği bilgilerin doğru olduğunu iddia ediyor. En büyük sorunumuz bu zaten temelde yaşadığımız sıkıntı. Her anlamda her zaman hani kimse şey yapmıyor. Şunlar yanlış olur diye tutup tabii ki bize göstermiyor. En büyük bizim için mücadele verdiğimiz yer o. Onun dışındaki şeylerde çok bizi zorlayan bir şey olmuyor yani. " (K13)

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan denetlenen şirket kaynaklı sorunları *denetlenen şirketin kendisinin işveren olması* biçiminde ifade eden 3 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Bir de şu değil bağımsız denetim paramı verdim şunu yaz, öyle bir şey de yok. Ama öyle bir şeyle karşılaşıyorsunuz." (K9)

"Ya tabii ki zaten bizim mesleğin en büyük problemlerinden bir tanesi şey. Fiyatı biz ücreti müşteriden almamız. Yani bizim müşterimiz oluyor aslında o. Benim başıma ne zaman geldi bu. Ben bunu bir örnek olayla anlatmak istiyorum. Çünkü bunu genelde çoğu herkese anlatmışımdır. Benim abim şeyde Merzifon tarafında çalışıyor işte yeğenlerim falan da var. Bizde ziyaret amaçlı oraya gittik bir tatilde. Ben dedim arabayı bir yıkatayım bir oto sanayiye girdim Merzifon'da. Oto

sanayide genç bir çocuk arabaları yıkıyor. Onlar tabi İstanbul 34 plakayı görünce abi neredesin falan sohbet ettik şey yaptık. Daha sonra abi mesleğin ne dedi? Ben dedim bağımsız denetçiyim dedim. Nasıl yani dedi. Hani dedim bu halka açık firmalar var ya şimdi onun ağzıyla anlatıyorum anlaması işte biz onlara gidiyoruz hesaplarını denetliyoruz raporlar yazıyoruz işte. Peki dedi ha anladım dedi. Peki dedi bir şey soracağım abi dedi benim anlamadığım bir şey var dedi. Siz dedi parayı kim sizden alıyorsunuz dedi Denetlediğiniz firmadan mı alıyorsunuz dedi. Evet dedim. Allah Allah nasıl oluyor dedi. Nasıl dedim. Abi yani adam parayı veriyorsa sen dedi yani nasıl olacak onu anlamadım dedi. Bunu bana oto yıkamacı söyledi. Her şeyi etkileyen bir şey. Yani bunun üzerinde ne yapıyorlar çok çalışıyorlar tabi KGK'dan bizim de tanıdığımız kişiler var. Görüştüğümüz kişiler var. Genelde şey bunun üzerinde konuşuyorlar. Bunun üzerine bir formül arıyorlar ama daha uygulayamadılar. Yani onların da bildiği herkesin bildiği bir problemlerden bir tanesi aslında. Yani çünkü sizin para aldığınız bir yerde bağımsızlık her zaman zedelenebilir. İşte burada da bir mesleki şüphecilikte ben size söyleyeyim buraya da bir şüpheyle yaklaşmak lazım. " (K12)

Bağımsız denetçi/Bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunlar;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunlar çoğunlukla beşeri ilişkiler- ahbap çavuş ilişkisi (f=6) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla işletme içindeki körlük (f=5), aynı düzeyde denetim yapılmaması (f=5), denetimle beraber farklı işlerinde aynı denetim firması tarafından yapılması- bağımsızlığı zedeleyen durumlar (f=4), denetçinin kendi hazırlattığı finansal tabloları denetliyor durumuna düşmesi (f=2), kaliteli eleman ihtiyacı (f=2), becayiş sisteminin oluşması (f=2), yeni müşterilere ilişkin tanıma ve şüpheci olma ikilemi (f=1), ilk kez uygulanan standartlara uyum (f=1), psikolojik eğilimler (f=1) ve denetçinin sürekli gelişime direnç göstermesi (f=1) biçiminde belirtildiği de görülmüştür.

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunları *beşeri ilişkiler- ahbap çavuş ilişkisi* biçiminde ifade eden 6 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Ama aynı zamanda bağımsız denetim bağımsızlığınızı da zedelememeniz lazım. İyi kötü yıllar geçtikçe müşteri ile bir samimiyete giriyorsunuz. Bu samimiyetin dozajı, seviyesi çok önemli. Burada bağımsızlığınızın zedelenmemesi lazım. Yani süre geçtikçe bu tip artıları arttırabilirsiniz. Ama bir yandan da bağımsızlığımızın zedelenmemesi için çaba göstermeniz gerekir. Yeterince samimi olmamak gerekir fazla samimiyet iyi değildir müşteri ile. Her zaman aranızda bir mesafe olması lazım. Dolayısıyla müşteri deneyiminiz şüpheciliğinize engel bir durum teşkil etmemesi gerekir." (K1)

"Ya işte bu ister istemez insanlar daha çok beraber zaman geçirdiği müşterilerde yani bir de hani bir şekilde daha tanışık olduğunuz müşterilere daha gereğinden fazla daha güvenmeye başlıyorsunuz. Aslında o mesleki şüpheciliği etkileyen bir şey." (K10)

"Mesleki şüphecilik de dediğim gibi beşeri ilişkiler şimdi siz samimi olmuşsunuzdur 5 yıldan beri denetime gidiyorsunuzdur. Artık çok içli dışlı

olmuşsunuzdur bence bu çok yanlış bir olay. Bazı şeyleri görmezden gelebilirsiniz. Şunu demek istiyorum siz denetçisiniz mali işler müdürü ile beşeri ilişkileriniz çok iyi çok samimi olmuşsunuzdur. Dışarıda beraber yemek yiyip içiyorsunuzdur. Ailecek görüşüyorsunuzdur. Yani samimiyet çok fazla oluştu. Yani işin dışında da çıkmıştır. İşteki samimiyet ayrı olabilir. Ama işin dışında çıkanda da biraz yani olabilir olmaz diye bir şey yok. Ama daha farklı davranmak lazım şüpheciliği kaybetmemek lazım. Ama dediğim gibi böyle durumlarda şüpheciliği kaybetme riski var, olur. Yani denetçi görmez, güvenir, şey yapar. Yani yapabilir ama olmaması lazım tabii ki." (K12)

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunları *işletme içindeki körlük* biçiminde ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Buna şeydir müşteri kabulü ve müşterinin uzun süre sizde kalması ilk başlarda vereceğiniz emeği azaltmakla birlikte ileriye dönük olarak da kanıksama bir nevi işletme içindeki körlük sosyal ilişkilerin mesleğinizi yeteri kadar yapamama üzerine etkisi olarak da tanımlanabilen bir şekilde bağımsızlığı ortadan kaldırıcı etki de yapabilir." (K4)

"Yani hani şeyler benim hani birebir yaşadığım örnekler müşteriler bizim için gizli bilgi müşteriye dair her şey gizli bilgi dolayısıyla hani şu örnekte demem doğru olmaz ama her zaman için müşterinin verdiği şey doğru varsaymak özellikle şöyle bir şey oluyor çok uzun zamandır denetim müşteriniz olan yerlerde bazen birazcık daha körleşmeye başlıyor insan." (K10)

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunları *aynı düzeyde denetim yapılmaması* biçiminde ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Mesleki şüphecilik onun dışında bir şey. Onu ancak manager ve üst seviye daha şey yapabilir görebilir. Ama alt denetim ekibi onu görmüyor. Yani onun scopena girmiyor. O gidiyor rutin denetimlerini yapıp geliyor. Çok öyle orada yerleştiremiyoruz. Bence sorun o. Denetçinin baştan ona bakması lazım. Onu ancak sonra kazanıyor geç kazanıyor." (K6)

"Onun dışında yani tecrübe eksikliğinden yaşanabilir problem. Denetçinin tecrübesinin eksikliğinden yaşanan alıp bir şeyi verirse siz de tamam alırsanız oradan olur. Onunla ilgili çok over bir şey olabilir fazla fazla şüphecilik olabilir yani abartılabilir. Orada onun şeyini iyi yapmak lazım aşırıya kaçamamak lazım. Bu sefer asıl harcamanız gereken yerde efor harcamıyorsunuz demektir. Çünkü bir zaman planı var." (K7)

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunları *denetimle beraber farklı işlerinde aynı denetim firması tarafından yapılması- bağımsızlığı zedeleyen durumlar* biçiminde ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Şirketlere verilen dediğim gibi hani başka hizmetler alıyor olması ve benzer şeyler bağımsızlığı ve benzeri etkileyebiliyor. "(K8)

" Paket olarak verilen fiyatlardan dolayı işte üstatlar ne diyor tam tasdiğini, bağımsız denetimi, mali müşavirliğini birkaç firma bunu ayrı ayrı yaparak hepsine belli bir fiyat veriliyor. Bu fiyatı böyle verdiğin zaman bu firma denetim işi gelişmez. " (K9)

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunları *denetçinin kendi hazırlattığı finansal tabloları denetliyor durumuna düşmesi* biçiminde ifade eden 2 katılımcının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Finansal tablolar ile ilgili biz herhangi bir hazırlık yapmıyoruz. Mümkün olduğunca hazırlatıyoruz, bize sunulmasını istiyoruz dipnotlar ile birlikte. Ama maalesef Türkiye şartlarında oturup kendisi hazırlayan denetçiler de var. Bunları duyuyoruz görüyoruz ama biz bu noktada değiliz böyle bir şirket değiliz. Siz hazırladığınız finansalı kendiniz denetliyorsunuz kendiniz görüş veriyorsunuz imzalıyorsunuz nerede kaldı şüphecilik." (K1)

"Bağımsız denetçi sanki finansal tabloları yapıyor konumuna bazen düşüyor. Yeteri bilince sahip olmayan işletmeler bağımsız denetim şirketleri kendi yaptıkları finansal tabloları kendileri denetliyorlarmış gibi bir duruma düşebilirler. Bu da bir risktir. Ama şu her zaman mümkün denetçinin önüne sunulan finansal tabloların standartlara uygun olup olmadığını denetlerken standartlara uymayan bir şey varsa bunun düzeltilmesini denetçi firmadan talep edebilir. Bilanço tarihinden sonra ki olaylara yansıtmamıştır. Bunu firmadan talep ederiz. Firma diyecek ki nasıl yansıtayım. Şöyle şöyle yansıt diye tavsiye mahiyetinde denetçinin ki ve bunu yansıtırsa şayet raporunun içerisine çalışma dosyasına not almak kaydıyla hiç bir problem olmaz. Böyle bir hakkı var denetçinin. " (K4)

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunları *kaliteli eleman ihtiyacı* biçiminde ifade eden 2 katılımcının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Bu mesleğe bakış açısı çok önemli. Son yıllarda maalesef denetim mesleğine olan şey talep azaldı. Yeni mezun çocuklar arkadaşlar çok fazla şey yapmıyor artık bağımsız denetim mesleğini tercih etmiyor. Aslında bizler denetim şirketleri olarak en çok yeni mezun alan şirketleriz sektör şirketleriyiz. Ama böyle bir talep düştüğü noktada bize maalesef daha az kalifiye daha düşük profilli yeni mezun arkadaşlar geliyorlar. Böyle olunca da tabi haliyle mesleğin kalitesi de iş çıktısı da kalitesi de etkileniyor." (K1)

"O sürece uyacak bizde şirketlerdeki bu departmanlarında en önemli tabii ki muhasebedeki muhasebe mali işlerde finansal tablolarla ilgili olan bölümlerde bu standartları hakkıyla uygulayabilecek elemanların yetişmesi lazım önce. İstihdam edilmesi gerekiyor. Şu an var mı derseniz çok firmada yok." (K3)

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunları *becayiş sisteminin oluşması* biçiminde ifade eden 2 katılımcının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"O şeyin içerisinde var kalite kontrol standartlarının içerisinde var. 10 yıldan az olmamak üzere diyor. 10 yıldan az olmamak üzereyi biz 7 diye yapmışız. 7 yıl olabilir fakat o denetçinin değişmesini kalite kontrol KKS 1 standartları denetçinin değişmesi üzerinedir. Denetim şirketi üzerine biz tekraren

Türk Ticaret Kanunu revize etmiş durumdayız. Ben bunu anlatımlarımda da söylüyorum yeri gelmişken size de söyleyeyim. Çünkü kimse elindeki işi şirket olarak kabul etmediği değiştirmediği için özellikle de bu isim vermeyeyim yakışmaz. Benim şirketlerimi al sen denetle seninkilerini ben denetleyeyim rotasyondaki yasak geçince tekraren geri alırız gibi becayiş sistemine doğru gidiyor. " (K4)

"Veyahutta bunu çok kurumsallaşmış veyahutta çok büyük firmalar kendi içinde birbirlerine müşteri paslama şeklinde yapıyorlar." (K9)

Yasal çerçeveden kaynaklı sorunlar;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; yasal çerçeveden kaynaklı sorunlar çoğunlukla ücret tarifesinin ve asgari denetim saatlerinin belirlenmemiş olması (f=7) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında rotasyonun Türkiye'de farklı yorumlanması (f=2) biçiminde belirtildiği de görülmüştür.

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan yasal çerçeveden kaynaklı sorunları *ücret tarifesinin ve asgari denetim saatlerinin belirlenmemiş olması* biçiminde ifade eden 7 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Mesela bir müşteri teklifi geliyor diyelim dediğim bütün süreçleri geçiriyorsunuz. X TL bir teklifle çalışıyorsunuz. Bunu sunuyorsunuz şirkete benim teklifim bu kadardır diye. Şirket tabii ki bir tek sizden teklif almıyor. Başka denetim firmalarından da teklif alıyor. Ama onlar ücretlerini böyle yerlerde sunarlarsa siz bu sefer rekabet edememiş oluyorsunuz. Ne demek istediğimi anlatabiliyor muyum? Rekabet edemiyorsanız ne yapıyorsunuz mecburen ücretinizi geri çekmeye başlıyorsunuz. Şöyle aslında bu son yıllarda bu mesleğin son 10 yılında gitgide daha çok hissedilen şey aslında sert rekabet yani denetim şirketleri arasındaki rekabet bizim mesleki şüpheciliğimizin düzeyini de etkiler vaziyete geldi. Aslında bahsettiğim olaydan dolayı ekonomik şartlardan dolayı şirketler denetlenen şirketler daha düşük ücretlerle bağımsız denetçileri tutmak istiyorlar. Bağımsız denetçiler de maalesef birtakım şeylerden ödün vererek fiyat rekabetine giriyorlar. Kendi içlerinde fiyat rekabeti olduğu zaman ne oluyor siz dediğim gibi 3 hafta 3 kişi ile denetlemeniz gereken bir şirketi 2 hafta 2 kişiyle denetler vaziyete geliyorsunuz. Bu da ne oluyor sizin şüphe seviyenizi aşağıya çekiyor. Çünkü iki haftada o işi bitirmek zorundasınız anlatabiliyor muyum? Dolayısıyla sektördeki rekabet çok önemli." (K1)

"Şimdi burada tabi ele aldığınız bir işin müşterinin ne kadarlık denetim ihtiyacı olduğunu ve denetimi nasıl planlamamız konusunda hangi ekibi kullanacaksınız, o işletmeyi denetlemek için kaç saate ihtiyacınız var bunları bilebilmeniz ve planlamanız lazım asgari denetim şartı nedir, kurallar nelerdir. Ama bu konuda ne yazık ki bir şey yok standart bir şey yok. Örneğin KOBİ boyutunda işletmenin asgari denetim şartı şu olmalıdır, orta boy işletmenin bu olmalıdır, büyük işletmenin bu olmalıdır, halka açık işletmenin denetim saati şu olmalıdır gibi. Burada sadece işte bizim 3568 sayılı yasa uyarınca çıkarılmış olan ücret yönetmeliğinde 96 saatlik bir tabir vardır onun üzerinde serbesttir. Bu çok büyük bir işletmenin 96 saat ve denetlenmesi mümkün değildir. Bu konuda otoritelerin bir düzenleme yapması gerekiyor. Mesleki şüphecilik kavramı göz önünde alınarak denetim saatinin belirlenmesi lazım. Ona katılıyorum. Fakat bir kamu otoritesinin de bunu düzenlemesinde yarar var. Burada en büyük ölçeğimiz nedir? Bir KOBİ'dir, KOBİ üstü şirketlerdir ve halka açık şirketler üçlü bir

tanımlama yapabiliriz. Bu tanımlamalara göre asgari denetim şartı konulursa mesleki şüphecilik ile ilgili olarak bu kamunun tereddütleri de ortadan kalkar. " (K4)

"Bir zorunluluk var ama Kamu Gözetim'inin koyduğu bir tarife yok. Serbest piyasa diyor ama bir ücret tarifesi önce gelmeli. Maliye Bakanlığı belirlerken de bunu da belirliyor. Sözleşmeleri ve denetimler meslek odalarına bildirilmiyor bağımsız denetimler sadece Kamu Gözetim Kurumu'na bildiriliyor. Kamu Gözetim Kurumu da bu konuda insanları sınırlamıyor. Ya diyor ki serbest piyasa ama emin olun 8000 lira denetim teklifi veren var. Ama mümkün değil. Biz o yüzden birçok işi kaybettiğimiz oluyor. O yüzden diyorum ki hani böyle bir tarife var. Ama uygulanmıyor. Uygulanmaması bence ciddi anlamda sıkıntı. Kamu Gözetim Kurumu hiçbir şey yapmasa herkese şu tarife uygulamayı zorunlu kılsa zaten denetim otomatikman belli bir kaliteye geliyor. Hani şimdi ne dedik zaman önemli mi zaman önemli siz 10.000 lira aldığınız işe 3 ay uğraşır mısınız? Şimdi bunun nerede mesleki şüpheciliği nerede bağımsızlığı nerede denetim kalitesi. Şimdi kaliteli yapmak istediğinizde 3 hafta gideceğiniz bir şeye 3 tane yetkin kişiyle belirlediği ücret 80.000 lira odanın. Ama serbest piyasada emin olun bu işi 15.000 liraya yapıyorlar. Ya bir teklif toplayabilirsiniz şirketlerin topladıkları tekliflere bakılabilir. Ben Kamu Gözetim Kurumu yerinde olsam evet bir şey çıkartmıyorsunuz ama bari şuna uyumu sağlamak için uğraşmak ya da insanları evet biz yapmıyoruz ama bakın her meslek odasının yayınladığı tarifesinin sonunda böyle bir şey var siz buna uymuyorsunuz. Dolayısıyla buna uymamanın bir yaptırımı var mı bilmiyorum açıkçası bakmak lazım. Türkiye'de bir mesleki ücret tarifesi yok olmalı mı yok değil aslında var ama uygulanmıyor. Bence buradaki kalitesizlik yani denetimde kalitesizlik mesleki şüpheciliğin konularından öte ücretlerin düşük olması denetimde kalitesizlik eşittir mesleki şüpheciliğin kötü olması ve denetim raporlarının sağlıklı olmaması. " (K8)

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan yasal çerçeveden kaynaklı sorunları *rotasyonun Türkiye'de farklı yorumlanması* biçiminde ifade eden 2 katılımcının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Ama uluslararası standartlarda denetim şirketinin değişmesi değil bizzat denetçi üzerine bu standart uygulanırken biz hem denetim şirketi hem de denetçiyi değiştirir hale yorumladık. Türk Ticaret Kanunu'nun ilk şekli daha doğrudur onu da böyle not olarak size iletmiş olayım. İlk şekilde denetçinin değişmeseydi. Yani bir denetim şirketi 10 yıl 20 yıl 30 yıl neyse aynı şirkette görev yapabiliyor ama 5 yılda bir 6 yılda bir 7 yılda bir standartlar 10 yıla kadardır bu. İlgili denetim ekibini değiştirme mecburiyeti getiriyor. Doğrusu da budur. Biz biraz burayı aşırı yorumlamış durumdayız. " (K4)

"5 daha sonra ekip rotasyonu 7 den sonra denetim şirketi rotasyonu gerçi dünya üzerinde olmayan bir şeymiş bu hani halka açık olmayanlar da özellikle rotasyon konsepti hani Amerika'da bile olmayan bir şey aslında. Bizimki biraz ileri bir uygulama. Hem ekip üzerine 2 yıl sonra şirket rotasyonu birazcık tabii ki zorlayan bir şey." (K10)

Karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm yolları;

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm yolları çoğunlukla finansal tabloların doğru hazırlanmamasına karşı eğit-düzelt-getir yaklaşımı (f=6) olarak ifade edilmiştir. Bunun yanında sırasıyla denetçi

körlüğüne karşı rotasyon (f=3), psikolojik eğilimlere karşı eğitim (f=1), müşterinin tavrına karşı ona kaliteli bulgu sunmak (f=1) ve doğru insanların denetim sürecine dâhil edilmesi (f=1) biçiminde belirtildiği de görülmüştür.

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm yollarını *finansal tabloların doğru hazırlanamamasına karşı eğit-düzelt-getir yaklaşımı* biçiminde ifade eden 6 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "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." (K1)
>
> "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." (K2)
>
> "TFRS uygulayan işletmeler SPK, BDDK, EPDK'ya kayıtlı olanlar zaten uzun yıllardan beri bağımsız denetimin içindeler. Ama BOBİ FRS standartları yeni ve bunu doğal olarak bilme biraz süreç gerektiriyor. Büyük ihtimalle de BOBİ FRS'ye göre bağımsız denetime tabi tutulan işletmeler finansal tablolarını bu standartlarını uygun olmadan sunuyorlar denetçi üzerine. Denetçi bu durumda notlarını alıyor, işletmeye bildiriyor. Şu yanlış bu yanlış bu yanlış o da işletmede bunları düzeltirse sorun yok." (K4)

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm yollarını *denetçi körlüğüne karşı rotasyon* biçiminde ifade eden 3 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Zaten hani aslında bizim regülatörün böyle çeşitli rotasyon şeyleri de temelde herhalde varsayım bu zamanla insanların gereğinden fazla müşteriyle aynı konulara maruz kalmaktan ya da müşteriyle geçen süre boyunca çok yakınlaşmaktan dolayı o şüphecilik noktasında körleşmeye başlamasını engellemek için herhalde yapılıyor diye tahmin ediyorum. Tabi bize regülatör neden olduğunu açıklamadı ama yani temel mantığı bu aslında." (K10)
>
> "Şöyle ki zaten 3. senede bir değiştirme hakkı var müşterinin. Değiştirmediği takdirde de zaten biz 5. senede görüş imzalayan partnerlerimizi değiştiriyoruz. Partner rotasyonu oluyor. Son 2 seneyi veya arada da değiştiriyoruz bazen son iki üç seneyi farklı partner yapıyor zaten. Kendi içerisinde rotasyon müşteriye görüş vereceğimiz partnerı da değiştiriyoruz ki o denetçi körlüğünü engellemek için. " (K13)

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde; bazı şirketlerin finansal raporlama, standartlar ve muhasebe bilgisi konusunda yetersiz kalmasının finansal tabloları doğru hazırlayamamalarına sebep olduğu ileri sürülebilir. Ayrıca denetlenen şirketlerin bazılarında karşılaşılan bağımsız denetimin yapılmasının bir zorunluluktan ya da belli amaçlar için yapılmasından ibaret olduğu algısı

denetlenen şirketlerin bağımsız denetiminin kendilerine sağlayacağı faydayı bilmemesinin ve bu şirketlerde denetim kültürünün oluşmadığının bir göstergesi olarak belirtilebilir. Bu durumun sonucu olarak denetlenen şirketlerin denetleyene karşı olumsuz bir tavır ya da bilgi/ belgeyi sunmama gibi durumlara yöneldiği de ifade edilebilir.

Öte yandan bağımsız denetimde bir ücret tarifesinin uygulanmamasının sadece fiyatta rekabet ortamının oluşmasına ve denetim ücretlerinin aşağı çekilmesine neden olduğu belirtilebilir. Dolayısıyla da bu durumun mesleki şüpheciliğin istenilen düzeyde olmamasına ve denetim kalitesinin düşmesine sebebiyet verebileceği ileri sürülebilir. Tüm bu sorunların yanında çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin bu sorunlara yönelik bazı çözüm yolları da ifade ettikleri görülmüştür. Bu bağlamda finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusunda yetersiz olunması finansal tabloların doğru hazırlanmasına engel olduğu belirtilebilir. Burada özellikle finansal tabloların doğru hazırlanamamasına karşı eğit-düzelt-getir yaklaşımının sunulduğu ifade edilebilir. Ayrıca söz konusu sorun denetlenen şirkette denetim kültürünün olmayışıyla da ilişkilendirilebilir. Diğer yandan denetçi körlüğüne karşı rotasyonun bir çözüm yolu olarak belirtilmiş olması denetim şirketi- denetlenen şirket arasında oluşabilecek beşeri ilişkiler-ahbap çavuş ilişkisini engelleyebilmeye yönelik bir durum olarak açıklanabilir.

4.11.10. Bağımsız Denetimin ve Mesleki Şüphecilik Kullanımının Geleceğine İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetim mesleği ve mesleki şüpheciliğin kullanımı konusunda geleceğe dair görüşleri öğrenebilmek için katılımcılara "Bağımsız denetim mesleğinin geldiği noktayı ve mesleki şüphecilik tutumunuzu değerlendirdiğinizde hem mesleğin hem de mesleki şüpheciliğin kullanımı konusunda geleceğe ilişkin görüşleriniz nelerdir?" sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceği* teması altında toplanmış olup yirmi iki koddan oluşmaktadır. Ayrıca katılımcıların görüşlerinin hangi ifadelerde birleştiğini ve görüşlerinden hangi ifadelere daha çok vurgu yapıldığını tespit edebilmek amacıyla da frekans analizi yapılmıştır. Bu bağlamda ulaşılan bulgular

tema ve kod biçiminde sınıflandırılarak frekans dağılımlarıyla birlikte aşağıda Tablo 16'da gösterilmiştir.

Tablo 16. Bağımsız Denetimin ve Mesleki Şüphecilik Kullanımının Geleceği

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

Tablo 16'da görüldüğü üzere, katılımcıların bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceğine ilişkin çoğunlukla olumlu beklenti (f=6) içinde olduklarını ifade ettikleri görülmektedir. Bunun yanında bu temaya ilişkin görüşlerin sırasıyla bağımsız denetçinin mesleki eğitimi (f=5), KGK'nın bağımsız denetçileri denetlemesi (f=5), teknolojiyle şüpheciliğin daha önemli ve detaylı incelenebilir hale gelmesi (f=5), bağımsız denetimin denetlenen şirketlerce faydasının anlaşılırlığıyla karşılıklı olarak kaliteyi arttırması (f=4), denetim standartlarının gelişimi ve uygulanması (f=4), sürekli gelişim (f=2), bağımsız denetimin geleceğine ilişkin olumsuz beklenti (f=2), teknolojik gelişmelerin zaman tasarrufuna etkisi (f=2), ücret tarifesinin ve denetim saatlerinin belirlenmesi (f=2), yapay zekânın etkisi (f=2), teknolojik gelişmelerin mesleğin varoluşuna etkisi (f=2), denetlenen şirketin eğitimi (f=1) teknolojiye uyum (f=1), risk odaklı denetimlerin gelişmesi (f=1), tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulması

gerekliliği (f=1), belli limitler üzerindeki müşteri şirketlerde KGK yetkilisi veya mesleki anlamda yetkin kişi barındırma (f=1), büyük verinin (big datanın) incelenmesi (f=1), denetimin ekonomiye gelişme sağlaması (f=1), finansal tabloları kullanan paydaş sayısının artması (f=1), finansal tablolara verilen önemin artması (f=1) ve şüpheci yaklaşımın öncelikli hale gelmesi (f=1) biçiminde belirtildiği de görülmektedir.

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceğine ilişkin *olumlu beklenti* içinde olan 6 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Bağımsız denetim tabii bizim mesleğimiz önemli bir aşamada, aşamada zannediyorum. " (K3)
>
> "Valla görüşlerim çok olumlu gittikçe daha iyiye gittiğini görüyorum." (K7)
>
> "Şey meslek ilk başladığımız noktadan beri bugüne geldiğimizde gerçekten çok büyük bir değişim var. Şirketlerdeki operasyonlar karmaşıklaştıkça denetim metodolojileri daha farklılaşıyor." (K10)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceğini *bağımsız denetçinin mesleki eğitimi* olarak ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Topyekûn her şey aslında eğitimle başlıyor. Kesinlikle üniversitesinden denetçisinden şirketindeki çalışanlarından herkese herkesi kapsayacak şekilde bizim daha iyi eğitimler almamız lazım. Hem bireysel olarak hem de yetiştirici kurumlar olarak herkesin bir kere özeleştiri yapıp sorumluluğu alıp daha eğitimli daha donanımlı bireyler yetiştirmemiz lazım. Bu meslek bu şekilde kalkınacaktır mesleki şüphecilik, titizlik, yeterli teknik bilgi, kalite hep eğitim ile başlıyor aslında. Dolayısıyla herkesin devlet başta olmak üzere özel sektör, üniversiteler ve bireyler herkes topyekûn bu eğitim seferberliğinin bir ucundan tutması gerekiyor diye düşünüyorum. " (K1)
>
> "Ama denetçi yetiştirilmesinde şüpheciliğin ön plana çıkarılması lazım mesleki şüpheciliği mesela IFRS test edebilirsiniz, denetim standartlarını test edebilirsiniz sınavlarda mesleki şüpheciliği test edemezsiniz dimi" (K6)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceğini *KGK'nın bağımsız denetçileri denetlemesi* olarak ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

> "Şöyle Türkiye'de bağımsız denetim çok az kişinin yaptığı şirketin yaptığı bir işti. Yeni düzenlemeyle TTK ile bağımsız denetime tabi şirket sayısı da arttı. Bağımsız denetçi sayısı da arttı bu işle ilgilenen. Sonra şöyle bir şey oldu yavaş yavaş KGK denetimleriyle tekrar bu sayı azalmaya başladı. Bu şu demek KGK denetledikçe bağımsız denetçileri denetledikçe hata bulup ceza kesmeye başladı.

Dolayısıyla bağımsız denetçiler daha dikkatli olmaya başladı. Daha dikkatli olması demek daha çok mesleki şüpheciliği kullanması ve bütün denetim standartlarını uygulaması demek. Bu tabi birçoğu için maliyetli." (K6)

"Eskiden regülatör dediğimiz şey tek tük kırk yılın başı uğrayan bir organizasyonken şimdi regülatörler herkesi çok düzenli ziyaret ediyor ve bazı talepleri var." (K10)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceğini *teknolojiyle şüpheciliğin daha önemli ve detaylı incelenebilir hale gelmesi* olarak ifade eden 5 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Tek tek bakmak sizin dediğiniz şüphecilik adına tek tek bakmak mı daha iyi. Zaten sistem zamanla ona gidecektir. Elektronik olduğu için bilgisayar sisteminde zamanla da anlaşmaya da bağlı bu 3'er aylık ara dönem denetimi yapıyorsanız makul güvencenizi daha fazla verebilirsiniz. Dediğim gibi daha fazla evrağa inebilirsiniz ve burada daha makul güvenceye yaklaşmanız daha doğru olur." (K9)

"Yani dokümantasyonla kâğıtla kürekle uğraşmaktansa teknoloji katılım beni neye sevk edecek analitik incelemeye analitik düşünmeye ve mesleki şüphecilikle yaklaşmaya zaten analitik düşünebilmek için mesleki şüphecilik gerekir. Buna sevk edecek bu bir." (K13)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceğini *bağımsız denetimin denetlenen şirketlerce faydasının anlaşılırlığıyla karşılıklı olarak kaliteyi arttırması* olarak ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Denetim kültürünün gittikçe müşterilerde oturduğunu görüyorum. Yani şey olarak müşteriler artık hem denetimin faydalı bir süreç olduğunu, faydalı bir müessese olduğunu şirketin özellikle kontrollerinin muhasebesini işte mali raporlama artık ne derseniz bütçeleme vesaire çok çok faydasının olduğunun yani artık basit bir formalite değil. Artı değer üretme anlamında faydasının olduğunun gördüğünün farkındayım. Bu çok iyi." (K7)

"Müşteri işletmenin kalite isteği de beni daha ortalama daha verimli çalışabilecek bir sürede projemi planlamama ona göre maliyetlerimi planlamama sebep olacak. Bu sayede yine mesleki şüphecilik de şeyimiz kalitemiz artmış olacak yani." (K13)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceğini *denetim standartlarının gelişimi ve uygulanması* olarak ifade eden 4 katılımcıdan bazılarının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Standartları denetim standartları tercüme ediyoruz İngilizce çok iyi süper İngilizce bilen çocuklar tercüme ediyor. Biz de komisyondaydık. İşte bölüm bölüm komisyon kuruldu. 10 tane ayrı ayrı şey. Ya öyle şey tercüme birebir tercüme ediyorsun %100, birebir yani mesleki fakat öyle bir cümle çıkıyor ki saçma sapan bir şey. Onu kalkıyorsun düzeltiyoruz. Tamam, düzelttik ettik yaptık bir şeye getirdik fakat Türkiye'de bu nasıl olur, Türkiye'ye uyuyor mu uymuyor mu? Ülkenin yapısına uyuyor mu? Şimdi orayı değiştirmek lazım. Yani birebir

tercümeyi bıraktık %100 altına biz kendi şeyimizi koyduk. Ama cümleleri düzeltmek, şey yapmak yetmiyor manasında bilmem ne, bir de onu bizim şeye uygun hale getirmek lazım. Bu enteresan bir şey. Bizde böyle bir çalışma yok. Biz de alıyorlar hemen tercüme ediyorlar. " (K2)

"En azından uluslararası standartlara göre hem muhasebe hem denetim standartlarının uygulanması çok önemli. Bunu muhakkak devam etmesi lazım. Bence en önemli konu. Yani hem muhasebede hem KGK'da hem de şeyde denetimde uluslararası denetim standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olacak şekilde ilerliyor olması bence çok şey faydalı. " (K7)

Katılımcıların görüşlerinden elde edilen sonuçlar incelendiğinde; bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceğini *sürekli gelişim* olarak ifade eden 2 katılımcının görüşlerine doğrudan alıntılarla aşağıda yer verilmiştir.

"Bizler önce üniversitede daha sonrasında da teknik eğitimlerimizde ve zaten işin doğası gereği saha çalışmaları esnasında durmadan gelişen öğrenen denetçiler olmak zorundayız. Biz bu öğrenim suresini sürecini hiçbir zaman kaybetmemeliyiz. Sürekli öğrenmek, sürekli yenilenmek, gelişmek bizim mesleğimizin olmazsa olmazlarından biri." (K1)

"Burada öyle insanoğlu daima kendini geliştirmesi lazım. Yani hiçbir zaman ben işte oldum. Ben biliyorum. Yahu ben biz hala kursa gidiyoruz. Hala okuyoruz." (K2)

Katılımcıların görüşlerinden ulaşılan sonuçlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde bağımsız denetimde yararlanılan bir tutum olarak mesleki şüpheciliğin gelecekte de mesleğin önemli bir tamamlayıcı unsuru olarak görüldüğü ifade edilebilir.

4.12. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğine ilişkin yerli ve yabancı literatür incelendiğinde konunun çeşitli açılardan ele alındığı görülmektedir. Bu bağlamda bu çalışmanın sonuçları hem bağımsız denetim standartları çerçevesince hem de literatürdeki teorik ve uygulamalı çalışmalardan elde edilen bilgi veya bulgularla karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiş olup aşağıda açıklanmıştır.

Çalışmada *mesleki şüpheciliğin anlamına* yönelik; hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak, denetimin temel taşlarından biri, sorgulayıcı ve eleştirel bir biçimde yaklaşmak, güven ama kontrol ederek yaklaşmak, standartların getirmiş olduğu bir görev, gerçeğe uygun sunumu sağlayan her şey, teori ve tecrübenin birleşmesiyle oluşan denetimin bir kuralı, erdemlilik/davranış şekli, yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanana kadar sürdürülmesi gereken bir süreç, nereye ve nasıl bakılacağını sağlayan bir süzgeç ile

verilen kararın doğruluğunu hissedebilmek biçiminde ifade edilen görüşlere ulaşılmıştır.

BDS 200 standardında mesleki şüpheciliğin sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren bir tutum olarak ifade edildiği görülmektedir. Benzer şekilde PCAOB (2012) standartlarında mesleki şüphecilik sorgulayan bir akıl ve denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlendirmesini içeren bir tutum olarak tanımlanmaktadır. Çalışmada mesleki şüpheciliğin anlamına ilişkin elde edilen "*hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak*" biçimindeki sonucun bu tanımlamalarla benzerlik gösterdiği ifade edilebilir. Öte yandan Zowie (2012) tarafından yapılan çalışmada mesleki şüphecilik, denetim kalitesinin temel taşı olarak kabul edilen bir beceri olarak vurgulanmıştır. Benzer biçimde Koch, Köhler ve Yankova (2016) tarafından ise mesleki şüphecilik, denetim mesleğinin başarısının anahtarı olarak nitelendirilmiştir. Farag ve Elias (2016) tarafından yapılan bir başka çalışmada ise mesleki şüphecilik, finansal tablo denetiminin temel bir bileşeni olarak kabul edilmiştir. Bu bağlamda çalışmanın mesleki şüpheciliğin anlamına ilişkin elde edilen "*denetimin temel taşlarından biri*" biçimindeki sonucunun yukarıda belirtilen çalışmalardaki betimlemeler ile benzerlik gösterdiği ifade edilebilir. Ayrıca Ciołek (2017) tarafından yapılan bir çalışmada denetimde mesleki şüpheciliğin, mesleğin temelini oluşturan ve denetim kanıtlarının eleştirel değerlendirmesiyle sorgulayıcı aklı içeren bir tutum olarak tanımlandığı görülmektedir. Holley (2016) tarafından yapılan çalışmanın sonuçları değerlendirildiğinde ise küçük işletmelerde muhasebe yöneticileri için eleştirel düşünme ile mesleki şüphecilik arasında ilişki olduğu tespit edilmiştir. O halde çalışmanın mesleki şüpheciliğin anlamına yönelik elde edilen "*sorgulayıcı ve eleştirel bir biçimde yaklaşmak*" biçimindeki sonucuyla Ciołek (2017) ve Holley'ın (2016) çalışmalarında ortaya konulan açıklamaların benzerlik gösterdiği ileri sürülebilir.

Çalışmada *mesleki şüpheciliğin önemine* yönelik; olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme, yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama, bilgi kullanıcılarına doğru finansal tablo sunumu sağlama, her şeyi doğru kabul

etmeyerek bulgulara ulaşma, kaliteli bir denetim sağlama, makul güvence verme, dürüst resim ilkesini sağlama, denetim risklerini belirleme, sürekliliği sağlama, yaratıcı muhasebe uygulamalarını inceleme ve makinaların dışında işe soyutluk kazandırılması biçiminde ifade edilen görüşlere ulaşılmıştır.

Khaligova (2019) tarafından gerçekleştirilen çalışmanın sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe çok önem verdiği tespit edilmiştir. Dalkılıç ve Oktay (2011), Gelen Kasapoğlu (2008) ve Khaligova (2019) çalışmalarında hata ve hilenin tespit edilmesinde mesleki şüpheciliğin önemli olduğu vurgulamışlardır. Erdoğan (2015) tarafından yapılan bir çalışmada ise hile ve usulsüzlükleri tespit etmede denetçiye yardımcı olabilecek faktörler; eğitim, çevresel farkındalık, mesleki şüphecilik ve deneyimlerden öğrenme biçiminde sıralanmıştır. Popova (2013) tarafından yapılan başka bir çalışmada daha şüpheci olan katılımcıların, kanıtları değerlendirme aşamasında hileye ilişkin kanıtlara karşı daha hassas olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca Abičić'in (2014) çalışmanın sonucunda mesleki şüpheciliğin denetimdeki önemi kabul edilmesine rağmen hile riskinin değerlendirilmesinde uygun düzeyde şüphecilik gösterilmediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu bağlamda çalışmanın mesleki şüpheciliğin önemine ilişkin elde edilen "*olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme*" biçimindeki sonucunun literatürde yer alan ve yukarıda yer verilen çalışmaların sonuçlarıyla benzeştiği ifade edilebilir. Öte yandan Azgın'ın (2018) çalışmasında denetçinin mesleki şüpheciliği ile denetim kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde bir ilişki tespit edilmiş olup denetçinin uygun ölçüde mesleki şüphecilikle davranmasının denetim kalitesini arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Karahan (2018) tarafından yapılan bir diğer çalışmada da "Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliği ile bağımsız denetim kalitesi arasında pozitif anlamlı ilişki vardır" biçimindeki araştırmanın temel hipotezi kabul edilmiş olup değişkenler arasındaki ilişkilerin pozitif yönlü olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla araştırmada mesleki şüpheciliğin önemine ilişkin elde edilen "*kaliteli bir denetim sağlama*" biçimindeki bulgunun Azgın (2018) ve Karahan'ın (2018) çalışmalarında ulaşılan sonuçlarla benzerlik gösterdiği ifade edilebilir. Konu Bağımsız Denetim Standartları bağlamında ele alındığında BDS 240 standardında makul güvencenin elde edilmesinde denetçinin, yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi ihtimalini ve hataların ortaya

çıkarılmasında etkin olan denetim prosedürlerinin hilenin ortaya çıkarılmasında etkin olmayabileceğini de dikkate alarak, tüm denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmekle sorumlu tutulduğu açıkça ortaya konulmuştur. Bu çalışmada mesleki şüpheciliğin önemine ilişkin elde edilen "*makul güvence verme*" biçimindeki sonucun ilgili standarttaki açıklamalarla ilişkilendirilebileceği belirtilebilir. Yine BDS 700 standardında BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetimin gereği olarak, denetçinin denetim boyunca mesleki muhakemesini kullandığı ve mesleki şüpheciliğini sürdürdüğü belirtilmiş olup denetçinin sorumlulukları arasında; ulaşılan denetim kanıtlarına dayanarak, işletmenin sürekliliğini devam ettirmesine yönelik ciddi şüphe oluşturabilecek olay ya da şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varmak vurgulanmıştır. Benzer biçimde BDS 570 standardında denetçinin amaçlarından birinin denetim kanıtları doğrultusunda işletmenin sürekliliği konusunda şüphenin mevcut olup olmadığı yönünde sonuca varılmasın olduğu vurgulanmıştır. Bu bağlamda çalışmada mesleki şüpheciliğin önemine ilişkin elde edilen "*sürekliliği sağlama*" biçimindeki sonucun ilgili standart açıklamalarıyla ilişkilendirilebileceği ifade edilebilir. Aygün (2013) tarafından yapılan çalışmada ise hileli finansal raporlamanın yaratıcı muhasebe uygulamalarının ileri bir boyutu olarak ifade edilebileceği belirtilmiştir. Ayrıca hileli finansal raporlamanın önlenebilmesi için yaratıcı muhasebe uygulamalarının tespit edilmesi ve etkilerinin anlaşılmasının önemli olduğu açıklanmıştır. Denetimde de yaratıcı muhasebe uygulamalarına açık alanlara veya işlemlere mesleki şüphecilikle yaklaşılmasının gerekli olabileceğinden hareketle bu çalışmada mesleki şüpheciliğin önemine ilişkin elde edilen "*yaratıcı muhasebe uygulamalarını inceleme*" biçimindeki sonucun BDS 700, BDS 570 ve Aygün'ün (2013) çalışmalarında ortaya konulan açıklamalarla uyumlu olduğu ileri sürülebilir.

Çalışmada *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 sınıflanmıştır. Buna göre:

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar, hesap planı açısından değerlendirildiğinde; gelir tablosu/ maliyet hesapları, stoklar, ticari alacaklar, maddi/maddi olmayan duran varlıklar, ilişkili taraf işlemlerine ilişkin hesaplar, ticari borçlar, hazır değerler, öz kaynaklar, diğer alacaklar ve borçlar, menkul kıymetler ve mali borçlar biçiminde belirtilen görüşlere ulaşılmıştır.

BDS 450 standardında denetçinin işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalardaki yanlışlıkların etkilerini değerlendirirken, BDS 200'e uygun olarak mesleki şüphecilik içerisinde hareket etmesi gerektiği açıklanmıştır. Bu bağlamda çalışmada bağımsız denetimde hesap planı açısından mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlardan elde edilen sonuçların tamamının BDS 450'deki açıklamalarla benzerlik gösterdiği ifade edilebilir.

BDS 550 standardında risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetlerin işletmenin ilişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin tanınması kısmında mesleki şüpheciliğin denetim boyunca sürdürülmesinin önemi vurgulanmıştır. Benzer şekilde AUASB (2012) ve IAASB (2012) tarafından mesleki şüpheciliğin, ilişkili taraf işlemleri gibi denetimin karmaşık, önemli veya muhakeme gerektiren alanlarını denetlerken özellikle önemli hale gelebileceği belirtilmiştir. Bu bağlamda bağımsız denetimde hesap planı açısından mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlardan elde edilen "*ilişkili taraf işlemlerine ilişkin hesaplar*" biçimindeki sonucun anılan açıklamalarla benzerlik gösterdiği ifade edilebilir. Öte yandan Türel ve Türel (2019) tarafından yapılan bağımsız denetimle kilit denetim konularının incelendiği çalışmanın sonuçlarına göre finansal tabloların hazırlanmasında ve bağımsız denetim sürecinde en çok önem arz eden alanlar finansal araçlar, hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve varlıklarda değer düşüklüğü biçiminde sıralanmıştır. Benzer şekilde Uzay ve Köylü (2018) tarafından yapılan araştırmanın bulgularına göre hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar en fazla raporlanan kilit denetim konuları olarak değerlendirilmiştir. Aynı çalışmada vergiler ve ertelenmiş vergi varlıkları, işletme birleşmeleri, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve satılmaya hazır finansal varlıklar, çalışanlara sağlanan faydalar ve kıdem tazminatı, şerefiye, finansal borçlar ve diğer olarak kilit denetim konuları olarak sıralanmıştır. Karacan ve Uygun (2018)

çalışmasında ise bağımsız denetçi raporları içinde en fazla yer alan kilit denetim konuları; maddi ve maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin tespiti ile bu varlıklardaki değer düşüklüklerinin belirlenmesi, hasılat, ticari alacakların geri kazanılabilirliği, ertelenmiş vergiler, stoklar ve çalışanlara sağlanan faydalar olarak sıralanmıştır. Bunların dışında sırasıyla açılış bakiyelerinin denetimi, şerefiye, garanti gider karşılıkları, riskten korunma, şirket birleşmeleri, üretim miktarı yöntemine göre amortisman ayrılması, ticari borçlar ile finansal borçlar kalemleri kilit denetim konuları olarak belirlenmiştir. Yukarıda belirtilen çalışmalarda ve BDS 701'de ifade edildiği üzere kilit denetim konularının mesleki muhakemeye göre cari dönemin finansal tablolarının denetiminde en çok önem arz eden konular olması bağlamında bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlarla ilişkilendirilebileceği ifade edilebilir. Bu bağlamda bağımsız denetimde hesap planı açısından mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlardan elde edilen "*gelir tablosu/maliyet hesapları, stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile ticari alacaklar ve borçlar*" biçimindeki sonuçların literatürde yer alan çalışmalardan elde edilen kilit denetim konularıyla benzerlik gösterdiği ifade edilebilir.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar denetim süreci açısından değerlendirildiğinde; tüm süreç, müşteri kabulü ve denetim planlaması biçiminde belirtilen görüşlere ulaşılmıştır.

BDS 200 standardına göre denetçi finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, denetimi mesleki şüphecilik içinde planlamalı ve yürütmelidir. Benzer biçimde BDS 250 standardının denetçinin sorumluluğunu ortaya koyan ilgili paragrafında BDS 200 tarafından zorunlu kılındığı üzere denetim boyunca mesleki şüpheciliğin sürdürülmesinin önemli olduğu vurgulanmıştır. Yine aynı şekilde BDS 240 yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleri hususunda geçmiş tecrübelere bakmaksızın, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceği ihtimalinden hareketle, mesleki şüpheciliğin denetim boyunca sürdürülmesi gerektiği açıklanmıştır. Khaligova (2019) tarafından yapılan çalışmada ise denetimin her aşamasında mesleki şüpheciliğin uygulandığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu bağlamda bağımsız denetimde denetim süreci açısından mesleki

şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlardan elde edilen "*tüm süreç olmakla birlikte müşteri kabulü ve denetimin planlanması*" biçimindeki sonuçların BDS 200, BDS 250 ve BDS 240'daki açıklamalar ile Khaligova'nın (2019) çalışmasının sonuçlarıyla benzerlik gösterdiği ifade edilebilir.

Çalışmada *mesleki şüpheciliği etkileyen unsurlar*; çevresel faktörlerden, denetlenen şirketten, bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar açısından sınıflanmıştır. Buna göre:

Mesleki şüpheciliği etkileyen çevresel faktörlerden kaynaklı unsurlar değerlendirildiğinde; teknolojik faktörler, kültürel faktörler, yasal faktörler ve ekonomik faktörler biçiminde belirtilen görüşlere ulaşılmıştır.

IAASB (2015) çalışmasında çevresel faktörler bağlamında bir denetçinin faaliyet gösterdiği iş çevresi, yasalar, yönetmelikler vb.lerinin mesleki şüpheciliğin uygulanmasını etkileyebileceği belirtilmiştir. Tuan (2014) tarafından yapılan çalışmada ise bilgisayar destekli bağımsız muhasebe denetimi üzerindeki etkileri konusunda denetçinin mesleki şüphecilik düzeyinin "çok önemli" faktörler arasında değerlendirildiği görülmüştür. Benzer şekilde Amoush, Saleh, Khayata ve Al-Shalabi (2018) tarafından hazırlanan bir diğer çalışmada muhasebe bilgi sistemi başarısının mesleki şüphecilik üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu açıklanmıştır. Bu bağlamda mesleki şüpheciliği etkileyen çevresel faktörlerden kaynaklı unsurlar açısından elde edilen "*teknolojik faktörler ve yasal faktörler*" biçimindeki sonuçların yukarıda belirtilen çalışmaların açıklamaları ve sonuçlarıyla benzerlik gösterdiği ifade edilebilir.

Öte yandan Aschauer vd. (2017) tarafından yapılan çalışmada ekonomik bağımlılık ve denetim firmasının özelliklerinin denetçinin mesleki şüpheciliğini etkileyebilecek hususlara örnek olarak sunulduğu görülmektedir. Bu bağlamda mesleki şüpheciliği etkileyen çevresel faktörlerden kaynaklı unsurlar açısından elde edilen "*ekonomik faktörler*" biçimindeki sonucun Aschauer vd. nin (2017) çalışmalarının bulgularıyla benzerlik gösterdiği ifade edilebilir.

Mesleki şüpheciliği etkileyen denetlenen şirketten kaynaklı unsurlar değerlendirildiğinde; zaman kısıtı, iç kontrol sisteminin olup olmaması ve etkinliği, denetlenen şirketin denetime karşı tutumu/tavrı/ bakış açısı, kurumsallaşma düzeyi,

risk seviyesi yüksekliği, yönetimin dürüstlüğü konusunda tereddütler ve denetlenen şirketin ilk yıl denetimi biçiminde belirtilen görüşlere ulaşılmıştır.

Azgın (2018) tarafından yapılan çalışmada denetim sürecinin kalitesine ilişkin görüşler arasında bağımsız denetim süresinin uzatılmasının zaman baskısını kaldıracağı ve denetim kalitesini artıracağı sonucuna ulaşılmıştır. Westermann vd.nin (2014) çalışmalarında zaman-bütçe baskısı ile aşırı dokümantasyonun, denetçinin mesleki şüpheciliğini zayıflatabileceği belirtilmiştir. Benzer şekilde IAESB'de (2018) bir görevi tamamlamak için gerekli zamana sahip olamamanın, şüphecilik uygulama yeteneğini engelleyebileceğini vurgulamıştır. Bu bağlamda mesleki şüpheciliği etkileyen denetlenen şirketten kaynaklı unsurlar açısından elde edilen "*zaman kısıtı*" biçimindeki bulgunun Azgın (2018) ve IAESB'ın (2018) çalışmalarının sonuçları veya açıklamalarıyla benzerlik gösterdiği ifade edilebilir. Ayrıca BDS 240 standardında yönetim, genellikle hile yapmaya en elverişli konumda görülmüş ve bu nedenle denetçinin, yönetimin sorgulamalar sırasında verdiği cevapları mesleki şüphecilik içinde değerlendirmesi gerektiği, bir yandan da bu cevapları başka bilgilerle doğrulamayı gerekli görebileceği vurgulanmıştır. Bundan hareketle çalışmada mesleki şüpheciliği etkileyen denetlenen şirketten kaynaklı unsurlar açısından elde edilen "*yönetimin dürüstlüğü konusundaki tereddütler*" biçimindeki bulgunun BDS 240'daki açıklamalarla özdeşleşebileceği belirtilebilir.

Mesleki şüpheciliği etkileyen bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar değerlendirildiğinde; denetçinin tecrübesi/ denetçinin sektör tecrübesi, denetçinin mesleki bilgisi/ sektör bilgisi, denetçinin denetlenen şirketteki ilk yıl denetimi, aynı müşterinin birden fazla yıl denetlenmesiyle şirketin tanınması, bağımsız denetçinin kişisel özellikleri, sosyal sorumluluk bilincinin olması, denetim sektöründeki regülatör baskısı ile denetim şirketinin kalite anlayışı ve muhafazakarlık düzeyi biçiminde belirtilen görüşlere ulaşılmıştır.

Abičić'in (2014) çalışmasında denetim uygulamalarında uzun yıllara dayanan deneyimin, mesleki şüpheciliğin daha yüksek olmasını ve yüksek hile riski seviyelerinin değerlendirilmesini etkilediği belirtilmiştir. IAASB (2015) çalışmasında kişisel özelliklerinin, denetçinin yeterlilikleri (bilgi, beceri gibi), eğitim ve deneyimin mesleki şüphecilik uygulamasını etkileyebileceği

belirtilmiştir. Hurtt vd. (2013) çalışmalarında bilgi, deneyim veya uzmanlık eksikliğinin şüpheci kararları etkileyebileceği biçiminde çeşitli açıklamalara yer vermişlerdir. Khaligova'nın (2019) çalışmasında ise mesleki şüpheciliğin deneyimle kazanıldığı belirtilmiştir. Yine Aschauer vd. (2017) tarafından yapılan çalışmada denetçinin mesleki şüpheciliğini etkilemesi bakımından denetçinin uzmanlığı değişkeni örnek olarak sunulmuştur. Hussin, Iskandar, Saleh ve Jaffar (2017) tarafından hazırlanan bir diğer çalışmada ise önemli yanlışlıklardan kaynaklanan risklerin değerlendirmesinde mesleki şüpheciliğin olumlu etkisinin daha deneyimli denetçilerde daha güçlü olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu bağlamda çalışmanın mesleki şüpheciliği etkileyen bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar açısından elde edilen "*denetçinin tecrübesi/ sektör tecrübesi, denetçinin mesleki bilgisi/ sektör bilgisi ve bağımsız denetçinin kişisel özellikleri*" biçimindeki bulgularının yukarıda belirtilen çalışmaların sonuçları ve açılamalarıyla benzerlik gösterdiği ileri sürülebilir.

Çalışmada *bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özellikleri*; denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre özellikler, mesleki şüphecilik ölçeğine göre özellikler ve diğer özellikler açısından sınıflanmıştır. Buna göre:

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özellikleri, denetimin ilkeleri ve etik kurallar açısından değerlendirildiğinde; mesleki özen ve titizlik, dürüstlük, tarafsızlık/objektiflik, mesleki muhakeme ve mesleki etik biçiminde belirtilen görüşlere ulaşılmıştır.

Ciołek (2017), IAASB (2015) ve IAASB (2012) tarafından yapılan çalışmalarda mesleki şüphecilik ve mesleki muhakeme kavramlarının birbiriyle yakından ilişkili olduğu belirtilmiştir. Benzer biçimde AUASB (2012) ve Ciołek (2017) tarafından mesleki şüphecilik, mesleki muhakemenin uygulanılmasında kaçınılmaz bir unsur olarak görülmüş ve mesleki şüpheciliğin denetçinin muhakemesini etkileyebileceği ifade edilmiştir. Tayyar vd. (2020) tarafından yapılan araştırmada mesleki şüphecilik açısından muhasebe meslek mensubunun sorgulayıcı ve özgüvenli olması ne kadar yüksekse mesleki etik eğiliminin de o kadar yüksek olacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bağımsız denetçiler için etik kurallar standardında ise denetçinin uyması gereken temel ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama (gizlilik) ve mesleğe uygun davranış

biçiminde belirtilmiştir (TDS, 2019: 8). Bu bağlamda çalışmada denetimin ilkeleri ve etik kurallar açısından mesleki şüpheciliğin özelliklerine yönelik elde edilen "*mesleki özen ve titizlik, dürüstlük, tarafsızlık/objektiflik, mesleki muhakeme ve mesleki etik*" biçimindeki sonuçların yukarıda belirtilen çalışmaların sonuçları ve açıklamaları paralelinde mesleki şüpheciliği destekleyici nitelikte veya sahip olunması gereken özellikler bağlamında değerlendirilebileceği ifade edilebilir.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özellikleri, mesleki şüphecilik ölçeği açısından değerlendirildiğinde; kararı erteleme-ikna olmayan, bilgiyi arama-merak, bağımsızlık, bireylerarası anlayış-insan sarrafı, özgüven ve sorgulayıcı akıl-dikkatli biçiminde belirtilen görüşlere ulaşılmıştır.

BDS 200'de bağımsızlık, Etik Kurallar tarafından zorunlu kılınmış olup bağımsızlığın, denetçinin dürüst davranabilmesini, tarafsız olmasını ve mesleki şüpheciliğini sürdürmesini sağladığı belirtilmiştir. Hurtt (2010) araştırmasında mesleki şüphecilik özeliklerini şüphecilik ölçeğinden hareketle sorgulayıcı akıl, bilgiyi arama, kararı erteleme, bireylerarası anlayış, bağımsızlık ve özgüven olarak tespit etmiştir. Benzer şekilde Ciołek (2017) tarafından yapılmış olan bir çalışmada da şüphecinin sahip olması gereken özellikler sorgulayıcı akıl, kararı erteleme, bilgiyi arama, bireylerarası anlayış, özgüven ve bağımsızlık olarak bulunmuştur. Azgın (2018) tarafından yapılan araştırmada ise şüpheciliğin sorgulayıcı akıl-merak, bağımsızlık, yargıyı erteleme, özgüven ve bireylerarası anlayış olmak üzere 5 faktör altında toplandığı görülmüştür. Yine Karahan (2018) tarafından yapılan çalışmada mesleki şüpheciliğin sorgulayıcı zihin, merak, bireylerarası uzlaşma, özgüven ve karar verme yeteneği faktörlerinden oluştuğu ortaya konmuştur. Hussin ve Iskandar'ın (2013) araştırmasında ise bilgiyi arama, bağımsızlık, bireylerarası anlama, özgüven ve sorgulayıcı akıl olmak üzere 5 faktörün mesleki şüpheciliğin belirlenmesinde önemli boyutlar olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca Fullerton ve Durtschi (2004) tarafından yapılan bir çalışmada şüphecilik düzeyi daha yüksek olan iç denetçilerin, genellikle hile belirtileriyle ilgili bilgi aramalarını artırma hususunda önemli ölçüde daha istekli oldukları tespit edilmiştir. Bu bağlamda mesleki şüphecilik ölçeği açısından mesleki şüpheciliğin özelliklerine yönelik elde edilen "*kararı erteleme-ikna olmayan, bilgiyi arama-merak, bağımsızlık, bireylerarası anlayış-insan sarrafı, özgüven ve sorgulayıcı akıl- dikkatli*"

biçimindeki bulguların yukarıda belirtilen çalışmaların sonuçlarıyla benzerlik gösterdiği ifade edilebilir.

Çalışmada *bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması*; müşteri seçimi ve işin alınması, denetim planlaması, denetim programının yürütülmesi ve kanıt toplama teknikleri açısından sınıflanmıştır. Buna göre:

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması, denetim planlaması açısından değerlendirildiğinde; önemlilik düzeyinin belirlenmesi, denetim risklerini saptama, denetlenecek şirkete ilişkin bilgilerin toplanması, denetlenen şirketle etkin iletişimde bulunmak ve riskli işlerde deneyimlilerin görevlendirilmesi biçiminde belirtilen görüşlere ulaşılmıştır.

BDS 240'da denetçinin, işletme yönetiminin ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlük ve güvenilirliklerine ilişkin geçmiş deneyimlerini göz ardı etmesi beklenemeyeceği ve içinde bulunulan şartlar değişmiş olabileceğinden hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini değerlendirirken denetçinin, mesleki şüpheciliğini devam ettirmesinin önem arz ettiği belirtilmiştir. Benzer şekilde BDS 330 standardında finansal tablo düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işler arasında, denetim ekibine mesleki şüpheciliği korumanın gerekliliğinin vurgulanması sıralanmıştır. Ayrıca Çetinkaya (2017) tarafından denetim kanıtının kalitesinin denetçi görüşü oluşturulmasına etkisinin belirlenmesine yönelik hazırlanan çalışmada önemlilik seviyesinin büyük oranda denetim faaliyetlerinin başında yani denetim prosedürlerinin planlanması tamamlamadan önce belirlendiği belirtilmiş. Bu bağlamda bu çalışmada denetim planlaması sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması açısından elde edilen "*önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve denetim risklerini saptama*" biçimindeki bulguların BDS 240 ve BDS 330 standartlarındaki açıklamalar ile Çetinkaya'nın (2017) çalışmasının sonuçlarıyla tutarlı olduğu ileri sürülebilir.

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması, denetim programının yürütülmesi açısından değerlendirildiğinde; yeterli ve uygun kanıt toplama, denetim tekniğinin çeşitlendirilmesi ve şüphelenilen noktada farklı denetim kanıtı toplama tekniklerine yönelme, üçüncü taraflardan elde edilen kanıtlara güvenmek, uzmana danışma, denetim ekibinde birinin yaptığı işi diğer

ekip elemanının yeniden gözden geçirmesi, denetim esnasında çalışma kâğıtlarını doldurma ve riskli hesaplara odaklanma biçiminde belirtilen görüşlere ulaşılmıştır.

BDS 505 standardında BDS 500 uyarınca denetçinin denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliği konusundaki şüpheleri ortadan kaldırmak için prosedürlerin değiştirilmesinin veya yeni prosedürler eklenmesinin gerekliliğine yönelik bir karar vermesi gerektiğine yönelik açıklamalar yer almaktadır. İlgili standartta elektronik posta ile teyit yanıtı verilmesinde denetçinin, yanıtı gerçekten ilgili tarafın gönderip göndermediğine karar vermek için ilgili tarafı telefonla arayabileceği, yanıtın kendisine dolaylı yoldan iletilmesi durumunda ise teyit eden taraftan doğrudan yazılı olarak yanıt vermesini isteyebileceği biçiminde örnekler sunulmuştur. Öte yandan McMillan ve White (1993) tarafından hazırlanan çalışmada denetçilerin denetim kanıtlarına farklı tepki gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Yine Hurtt vd. (2008) tarafından yapılan araştırmada yüksek mesleki şüpheciliğe sahip denetçilerin sistematik olarak daha az şüpheciliğe sahip olan denetçilerden farklı davrandıkları, daha fazla şüpheci olan denetçinin daha çok çelişki tespit ettiği ve daha fazla alternatif açıklamalar ürettiği görülmüştür. Bu bağlamda çalışmada denetim programının yürütülmesi sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması açısından elde edilen "*denetim tekniğinin çeşitlendirilmesi ve şüphelenilen noktada farklı denetim kanıtı toplama tekniklerine yönelme*" biçimindeki bulguların anılan standarttaki açıklamaları ile Hurtt vd. nin (2008) çalışmalarının sonuçlarıyla benzerlik gösterdiği ifade edilebilir.

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması, kanıt toplama teknikleri açısından değerlendirildiğinde; doğrulama/ teyit/ mutabakat, sorgulamak/ soruşturmak, gözlem, belge inceleme, analitik inceleme, yeniden hesaplama, fiziki inceleme ve tekniklerin hesaba göre değişmesi biçiminde belirtilen görüşlere ulaşılmıştır.

Çetinkaya (2017) tarafından yapılan çalışmada finansal tablo kalemlerinin özelliklerine göre denetim prosedürlerinin farklılaşmakla birlikte dış teyit ve gözlem prosedürlerinin daha çok tercih edildiği belirtilmiştir. Ayrıca işletme dışından doğrulama ile gözlemin en güvenilir kanıt toplama tekniği olarak tespit edildiği vurgulanmıştır. Bu bağlamda çalışmada elde edilen "*doğrulama/ teyit/*

mutabakat ve gözlem" biçimindeki bulguların Çetinkaya'nın (2017) çalışmasının sonuçlarıyla örtüştüğü ifade edilebilir.

Çalışmada *mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilmesi*; kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler ve kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler açısından sınıflanmıştır. Buna göre:

Mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler değerlendirildiğinde; çalışma kağıtları, denetimin planlanması, regülatör kurumların incelemesi, denetim kanıtı toplama, kalite kontrol biriminin incelemesi/ üçüncü taraf kontrollerinin kullanımı, makul bir denetim ücretinin, makul zamanın ve bağımsızlığın olması, yapılan testlerin seviyesi, uzman görüşü alma ile sorumlu ortakların ve deneyimli personelin rolü biçiminde ifade edilen görüşlere ulaşılmıştır.

BDS 230 standardında denetçinin mesleki şüpheciliğinin belgelendirilmesinin zor olduğu ancak yine de çalışma kâğıtlarının, denetçinin BDS'lere uygun olarak mesleki şüpheciliğini kullandığına dair kanıt olarak değerlendirilebileceği vurgulanmıştır. BDS 540 standardında ise hangi çalışma kâğıtlarının mesleki şüpheciliğin uygulanmasının kanıtı olabileceğine yönelik örnekler sunulmaktadır. Bu bağlamda mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler açısından elde edilen "*çalışma kâğıtları*" biçimindeki bulgunun BDS 230 ve BDS 540'daki açıklamalarla ilişkilendirilebileceği belirtilebilir. Öte yandan AUASB (2012) tarafından denetim ekibinin kalite değerlendirmelerinin, denetçinin mesleki şüpheciliği konusunda kanıt sağlayabileceği ifade edilmiştir. Çalışmada mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler açısından elde edilen "*kalite kontrol biriminin incelemesi/ üçüncü taraf kontrollerinin kullanımı*" biçimindeki sonucun AUASB'ın (2012) açıklamalarıyla örtüştüğü ifade edilebilir. Yine AUASB (2012) tarafından hazırlanan çalışmada mesleki şüpheciliğin etkin bir biçimde uygulandığının belgelerle açıkça ortaya konulmasının mümkün olduğu belirtilerek "uzman kullanımının" bu tür belgelere bir örnek olarak sayıldığı görülmektedir. Dolayısıyla mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler açısından elde edilen "*uzman görüşü alma*" biçimindeki sonucun AUASB'ın (2012) yukarıda belirtilen açıklamalarıyla örtüştüğü belirtilebilir.

Mesleki şüpheciliğin kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler değerlendirildiğinde ise; şüphenin araştırılması sonucu bulgu elde edilmesi,

KGK'nın dosyanızı incelemesi ve soyut bir durum biçiminde ifade edilen görüşlere ulaşılmıştır.

AUASB'ın (2012) açıklamaları ve Leung'ın (2017) çalışması incelendiğinde denetçinin "düşüncesi" zihinsel bir olgu olmasından hareketle, denetim boyunca mesleki şüpheciliğin nasıl uygulandığını tam olarak anlamanın ve onu belgelendirebilmenin zor olduğunun ifade edildiği görülmektedir. Bu bağlamda mesleki şüpheciliğin kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler açısından elde edilen "*soyut bir durum*" biçimindeki bulgunun AUASB'ın ilgili açıklamalarıyla örtüştüğü ifade edilebilir.

Çalışmada *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 açısından sınıflanmıştır. Buna göre:

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan denetlenen şirket kaynaklı sorunlar değerlendirildiğinde; finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ve finansal tabloların doğru hazırlanamaması, denetim kültürünün olmayışı, denetlenen şirketin tavrı/ belge, bilgi, beyan sunmada direnç gösterilmesi, denetlenen şirketin kendisinin işveren olması, muhasebe departmanlarına önem verilmemesi, IT alt yapılarının/ kontrol mekanizmalarının yeterince gelişmemiş olması ve sosyal sorumluluk anlayışının gelişmemesi biçiminde ifade edilen görüşlere ulaşılmıştır.

Azgın (2018) tarafından yapılan çalışmada finansal raporlama çerçevesine uygun rapor hazırlayabilen personel eksikliğine vurgu yapılarak denetlenecek şirketlerin finansal tablolarının yetkin personellerce finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasının gerekliliği belirtilmiştir. Ayrıca müşteri işletmenin denetimi ihtiyaç mı yoksa yasal bir zorunluluk mu gördüğüne yönelik ulaşılan bulgudan hareketle müşteri şirketin bağımsız denetimi bir ihtiyaç olarak görmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu bağlamda çalışmada bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan denetlenen şirket kaynaklı sorunlara yönelik elde edilen "*finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ve finansal tabloların doğru hazırlanamaması ile denetim kültürünün*

olmayışı" biçimindeki bulguların Azgın'ın (2018) çalışmasının sonuçlarıyla uyumlu olduğu belirtilebilir. Öte yandan Azgın'ın (2018) çalışmasında düzenli veri sunmanın denetçinin gerekli analizleri yapabilme durumunu etkileyebileceği vurgulanmıştır. Bu bağlamda çalışmada bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan denetlenen şirket kaynaklı sorunlara yönelik elde edilen "*denetlenen şirketin tavrı/ belge, bilgi, beyan sunmada direnç gösterilmesi*" biçimindeki bulgunun anılan çalışmanın sonuçlarıyla örtüştüğü ifade edilebilir.

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunlar değerlendirildiğinde; beşeri ilişkiler- ahbap çavuş ilişkisi, işletme içindeki körlük, aynı düzeyde denetim yapılmaması, denetimle beraber farklı işlerinde aynı denetim firması tarafından yapılması- bağımsızlığı zedeleyen durumlar, denetçinin kendi hazırlattığı finansal tabloları denetliyor durumuna düşmesi, kaliteli eleman ihtiyacı, becayiş sisteminin oluşması, yeni müşterilere ilişkin tanıma ve şüpheci olma ikilemi, ilk kez uygulanan standartlara uyum, psikolojik eğilimler ve denetçinin sürekli gelişime direnç göstermesi biçiminde ifade edilen görüşlere ulaşılmıştır.

Abičić (2014) çalışmasında denetlenen müşteride uzun süreli denetim yapmanın denetçinin mesleki şüpheciliğini azalttığı sonucuna ulaşılmıştır. PCAOB (2012) bu durumu denetçiler zaman içinde müşteri şirket yönetime karşı uygun olmayan bir güven veya itimat geliştirebilir biçiminde ifade etmiştir. Bu bağlamda çalışmada bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunlara ilişkin elde edilen "*beşeri ilişkiler- ahbap çavuş ilişkisi*" biçimindeki bulgusunun Abičić'in çalışmasının sonuçları ve PCAOB'nın açıklamalarıyla uyumlu olduğu belirtilebilir.

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan yasal çerçeveden kaynaklı sorunlar değerlendirildiğinde; ücret tarifesinin ve asgari denetim saatlerinin belirlenmemiş olması ve rotasyonun Türkiye'de farklı yorumlanması biçiminde ifade edilen görüşlere ulaşılmıştır.

Azgın (2018) tarafından yapılan çalışmada denetim ücretinin KGK'da oluşturulan havuzdan alınmasına yönelik elde edilen bulgudan hareketle denetçilerin denetim ücreti huşunda müşteri şirkete bağlı olmamasının denetim faaliyetlerinin daha etkin bir biçimde gerçekleştirilmesini sağlayacağı belirtilmiştir.

Benzer şekilde Kim vd. (2018) tarafından yapılan çalışmada denetim ücretlerinin dolaylı olarak ödenmesinin mesleki şüphecilikle ilişkili olduğuna dair kanıtlar bulunmuştur. Yine Erdoğan (2015) tarafından yapılan çalışmada bağımsız denetim mesleğinin sınırlılıkları arasında kaynak problemi vurgulanmıştır. Bu bağlamda çalışmada bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan yasal çerçeveden kaynaklı sorunlara yönelik elde edilen "*ücret tarifesinin ve asgari denetim saatlerinin belirlenmemiş olması*" biçimindeki bulgunun yukarıda belirtilen çalışmaların sonuçları ve açıklamalarıyla ilişkilendirilebileceği ileri sürülebilir.

Çalışmada *bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceğine yönelik*; olumlu beklenti içinde olma, bağımsız denetçinin mesleki eğitimi, KGK'nın bağımsız denetçileri denetlemesi, teknolojiyle şüpheciliğin daha önemli ve detaylı incelenebilir hale gelmesi, bağımsız denetimin denetlenen şirketlerce faydasının anlaşılırlığıyla karşılıklı olarak kaliteyi arttırması, denetim standartlarının gelişimi ve uygulanması, sürekli gelişim, olumsuz beklenti içinde olma, teknolojik gelişmelerin zaman tasarrufuna etkisi, ücret tarifesinin ve denetim saatlerinin belirlenmesi, yapay zekânın etkisi, teknolojik gelişmelerin mesleğin varoluşuna etkisi, denetlenen şirketin eğitimi, teknolojiye uyum, risk odaklı denetimlerin gelişmesi, tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulması gerekliliği, belli limitler üzerindeki müşteri şirketlerde KGK yetkilisi veya mesleki anlamda yetkin kişi barındırma, büyük verinin (big datanın) incelenmesi, denetimin ekonomiye gelişme sağlaması, finansal tabloları kullanan paydaş sayısının artması, finansal tablolara verilen önemin artması ve şüpheci yaklaşımın öncelikli hale gelmesi biçiminde ifade edilen görüşlere ulaşılmıştır.

Dalkılıç ve Oktay (2011) tarafından gerçekleştirilen çalışmada mesleki şüphecilik açısından eğitimlerin denetçiler üzerinde farkındalık yaratacağı belirtilmiş olup gerek mesleki sınavlarda gerekse de lisans ve lisansüstü derslerinde mesleki şüphecilik konusu üzerinde durulmasının faydalı olacağı açıklanmıştır. Bu bağlamda bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceği açısından elde edilen "*bağımsız denetçinin mesleki eğitimi*" biçimindeki bulgunun anılan çalışmanın açıklamalarıyla tutarlı olduğu ifade edilebilir.

SONUÇ

Günümüzde yaşanan değişmeler işletme hayatını ve bu işletmelerde çalışan bireyleri etkilemiş olup farklı ihtiyaçların oluşmasına neden olmuştur. Bu bağlamda bağımsız denetimin ve bağımsız denetçilik mesleğinin öneminin arttığı ifade edilebilir. Faaliyetlerin uluslararasılaşması ve karmaşıklık düzeyinin artması, bilgi kullanıcılarının zamanlı ve doğru bilgi sunulması hususundaki baskıları, yaşanan skandallar sonucu sermaye piyasalarına yönelik azalan güvenin yeniden tesis edilmesi, yasal düzenlemeler gibi faktörler bağımsız denetimin önemini artıran gelişmelere örnek olarak verilebilir.

Bağımsız denetim hem bilgi kullanıcılarına doğru sunumu sağlayacağından hem de bağımsız denetime tabi şirketlerin eksikliklerini, hata veya hile olasılıklarını ortaya çıkarıp sürekliliklerini görmelerini olanaklı kılacağından elzem bir faaliyet olarak değerlendirilebilir. 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. Bu çalışma kapsamında 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 şeklinde tanımlanmıştır.

Bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğiyle ilgili yerli ve yabancı literatür incelendiğinde konunun çeşitli amaçlarla ele alındığı görülmektedir. Bu çalışmada bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin bakış açılarını keşfetmek amaçlanmıştır. Söz konusu amaç doğrultusunda araştırmada aşağıdaki sorulara cevap aranarak bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğine ilişkin görüşleri incelenmiştir:

- 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 karşılaşılan sorunlar ve sorunların çözümleri için neler yapılmaktadır?
- Bağımsız denetim mesleğinin geldiği nokta göz önüne alındığında ve mesleki şüphecilik tutumu değerlendirildiğinde hem mesleğin hem de mesleki şüpheciliğin kullanımı konusunda geleceğe ilişkin görüşler nelerdir?

Bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikle ilgili deneyimlerinin ve görüşlerinin derinlemesine bir analizle ortaya konulması ve konuya daha geniş bir bakış açısıyla yaklaşılabilmesi için çalışmada nitel araştırma yöntemi tercih edilmiştir. Çalışmada veri toplama aracı olarak görüşme tercih edilmiş olup yarı yapılandırılmış görüşme formu aracılığıyla veriler elde edilmiştir. Çalışmanın örneklemi ulusal ve uluslararası çapta faaliyet gösteren 13 farklı bağımsız denetim şirketinin her birinden bir bağımsız denetçi olmak üzere toplam 13 bağımsız denetçiden oluşmaktadır. Örneklemde 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. Bu kapsamda İstanbul ilinde ulusal ve uluslararası düzeyde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerindeki bağımsız denetçilerle görüşmeler yapılmıştır.

Görüşmelerden elde edilen verilerin analiz edilmesinde betimsel ve içerik analizinden yararlanılmıştır. Araştırmanın veri analiz süreci; ham verilerin analiz için hazırlanması ve düzenlenmesi, verilerin okunması ve incelenmesi, verilerin kodlanması, verilerin kodlama (tema) anahtarlarına kodlanması, kodlamaların karşılaştırılması ve doğrulanması, temaların ve alt temaların oluşturulması, bulguların tanımlanması ve bulguların yorumlanması aşamalarından oluşmaktadır. Veri analizi sonucunda ulaşılan bulgular; tema, alt tema ve kodları gösteren tablolar

ve doğrudan alıntılar ile sunulmuştur. Ayrıca hangi tema, alt tema veya kodda yoğunlaşıldığının tespit edilmesi amacıyla frekans (sıklık) analizi yapılmış ve ulaşılan sonuçlar tablolarda katılımcı görüşü (f) olarak gösterilmiştir.

Çalışmanın uygulama bölümünde öncelikle görüşmeye katılan bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Sonra bağımsız denetçilerin görüşlerine göre mesleki şüpheciliği değerlendirebilmek amacıyla analiz yapılmıştır. Analiz sonucunda bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin görüşlerinin 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 ortaya konulmuştur. Buna göre:

Mesleki şüpheciliğin anlamı değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüşler hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak (f=8) ve denetimin temel taşlarından biri (f=8) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte sorgulayıcı ve eleştirel bir biçimde yaklaşmak (f=6), güven ama kontrol ederek yaklaşmak (f=5), standartların getirmiş olduğu bir görev (f=4), gerçeğe uygun sunumu sağlayan her şey (f=3), teori ve tecrübenin birleşmesiyle oluşan denetimin bir kuralı (f=3), erdemlilik/davranış şekli (f=2), yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanana kadar sürdürülmesi gereken bir süreç (f=1), nereye ve nasıl bakılacağını sağlayan bir süzgeç (f=1) ve verilen kararın doğruluğunu hissedebilmek (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.

Mesleki şüpheciliğin anlamı için en sık karşılaşılan görüşler "hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak" ve "denetimin temel taşlarından biri" biçiminde elde edilmiştir. Araştırmanın bu bulguları bağımsız denetçiler için mesleki şüpheciliğin anlamı için ifade edilen görüşlerin denetimin mesleki şüphecilik etrafında şekillendiği ve bilgi kullanıcılarına ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumun sağlanabilmesinde mesleki şüpheciliğin denetimin tamamlayıcı unsuru olarak görülmesi gibi nedenlerden kaynaklandığı ifade edilebilir.

Mesleki şüpheciliğin önemi değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüşler olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme (f=7) ve yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama (f=7) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte bilgi kullanıcılarına doğru finansal tablo sunumu sağlama (f=6), her şeyi doğru kabul etmeyerek bulgulara ulaşma (f=6), kaliteli bir denetim sağlama (f=4), makul güvence verme (f=4), dürüst resim ilkesini sağlama (f=4), denetim risklerini belirleme (f=2), sürekliliği sağlama (f=1), yaratıcı muhasebe uygulamalarını inceleme (f=1) ve makinaların dışında işe soyutluk kazandırılması (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.

Mesleki şüpheciliğin önemi için en sık karşılaşılan görüşler "olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme" ve "yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama" biçiminde elde edilmiştir. Araştırmanın bu bulguları bağımsız denetçiler için mesleki şüpheciliğin önemi için ifade edilen görüşlerin mesleki şüpheciliğin denetim kanıtlarının kalitesinin ve miktarının ölçütünün sağlanabilmesi ve kaliteli bir denetim yapabilmesi gibi nedenlerden kaynaklandığı ifade edilebilir.

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 şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar, hesap planı açısından değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş gelir tablosu/ maliyet hesapları (f=10) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte stoklar (f=7), ticari alacaklar (f=6), maddi/maddi olmayan duran varlıklar (f=5), ilişkili taraf işlemlerine ilişkin hesaplar (f=4), ticari borçlar (f=3), hazır değerler (f=3), öz kaynaklar (f=2), diğer alacaklar ve borçlar (f=2), menkul kıymetler (f=1) ve mali borçlar (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.
- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar, finansal tablolar açısından değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş bilanço/ gelir tablosu (f=7) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte tüm tablolar/ mali tablolara ilişkin genelleme yapmamak lazım (f=6), bilanço/ gelir tablosu dışındaki tablolar (f=3) ve mali tabloların kullanıcılarına bağlı

olarak işletmeden işletmeye değişmesi (f=2) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.

- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar, denetim türü açısından değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş tüm denetim türleri (f=10) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte finansal tablolar denetimi (f=5) ve denetim alanına/ konuya özgü şüphecilik (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.
- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar, denetim süreci açısından değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş tüm süreç (f=9) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte müşteri kabulü (f=7) ve denetim planlaması (f=6) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.
- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar, sektör türü açısından değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş inşaat (f=8) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte tekstil (f=5), aracı kurum şirketleri/ finansal/ türev piyasalar/hedging (f=3), demir–çelik ve maden (f=2), sağlık hizmetleri/hastaneler (f=1), PPP (yap-işlet-devret) (f=1) ve lojistik (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.
- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar, halka açıklık ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlar/ düzenlemeler açısından değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüşlerin halka açık şirketler (f=4) ve SPK, TTK, BDDK vb. kurumlar/düzenlemeleri (f=4) biçiminde ifade edildiği görülmektedir.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar için en sık karşılaşılan görüşler "gelir tablosu/maliyet hesapları" ve "tüm denetim türleri" biçiminde elde edilmiştir. Araştırmanın bu bulguları bağımsız denetçiler için bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar için ifade edilen görüşlerin söz konusu hesapların risk barındırabilecek veya hata/hile olmasının etkisinin fazla olabilir nitelikte görülmesi ve denetim sürecinin ve kanıtların uygunluğu ile gerçekliğinin her zaman mesleki şüphecilik içerisinde değerlendirilmesi gereği gibi nedenlerden kaynaklandığı ifade edilebilir.

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurlar; çevresel faktörlerden, denetlenen şirketten, bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre:

- Mesleki şüpheciliği etkileyen, çevresel faktörlerden kaynaklı unsurlar değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş teknolojik faktörler (f=9) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte kültürel faktörler (f=7), yasal faktörler (f=4) ve ekonomik faktörler (f=4) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.
- Mesleki şüpheciliği etkileyen, denetlenen şirketten kaynaklı unsurlar değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş zaman kısıtı (f=12) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte iç kontrol sisteminin olup olmaması ve etkinliği (f=8), denetlenen şirketin denetime karşı tutumu/tavrı/ bakış açısı (f=5), kurumsallaşma düzeyi (f=5), risk seviyesi yüksekliği (f=3) ve yönetimin dürüstlüğü konusunda tereddütler (f=2) ve denetlenen şirketin ilk yıl denetimi (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.
- Mesleki şüpheciliği etkileyen, bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş denetçinin tecrübesi/ sektör tecrübesi (f=13) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte denetçinin mesleki bilgisi/ sektör bilgisi (f=9), denetçinin denetlenen şirketteki ilk yıl denetimi (f=4), aynı müşterinin birden fazla yıl denetlenmesiyle şirketin tanınması (f=4), bağımsız denetçinin kişisel özellikleri (f=4), sosyal sorumluluk bilincinin olması (f=3), denetim sektöründeki regülatör baskısı (f=2) ile denetim şirketinin kalite anlayışı ve muhafazakarlık düzeyi (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.

Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurlar için en sık karşılaşılan görüş "denetçinin tecrübesi/sektör tecrübesi" biçiminde elde edilmiştir. Araştırmanın bu bulgusu bağımsız denetçiler için mesleki şüpheciliği etkileyen unsurlar için ifade edilen görüşün denetçinin iş tecrübesi yoluyla kazandığı bilgiyle karşılaştığı farklı veya benzer durumlara ilişkin daha derinlemesine sorgulama yapabilmesinden kaynaklandığı ifade edilebilir.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özellikleri; denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre özellikler, mesleki şüphecilik ölçeğine göre özellikler ve diğer özellikler açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre:

- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özellikleri, denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş mesleki özen ve titizlik (f=6) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte dürüstlük (f=4), tarafsızlık/objektiflik (f=4), mesleki muhakeme (f=2) ve mesleki etik (f=2) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.
- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özellikleri, mesleki şüphecilik ölçeği açısından değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş kararı erteleme-ikna olmayan (f=13) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte bilgiyi arama-merak (f=12), bağımsızlık (f=11), bireylerarası anlayış-insan sarrafı (f=11), özgüven (f=10) ve sorgulayıcı akıl- dikkatli (f=9) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.
- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özellikleri, diğer özellikler açısından değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüşlerin makul–mütevazı (f=2) ve sosyal sorumluluk bilinci (f=2) biçiminde ifade edildiği görülmektedir.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özellikleri için en sık karşılaşılan görüş "kararı erteleme-ikna olmayan" biçiminde elde edilmiştir. Araştırmanın bu bulgusu bağımsız denetçiler için bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özellikleri için ifade edilen görüşün yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilene kadar denetim faaliyetlerinin sonlandırılmaması gereğinden kaynaklandığı ifade edilebilir.

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması; müşteri seçimi ve işin alınması, denetim planlaması, denetim programının yürütülmesi ve kanıt toplama teknikleri açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre:

- Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması, müşteri seçimi ve işin alınması açısından değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş müşteri kabulünde seçici davranma (f=10) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte müşteri kabul rehberi (f=4) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.

- Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması, denetim planlaması açısından değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş önemlilik düzeyinin belirlenmesi (f=10) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte denetim risklerini saptama (f=7), denetlenecek şirkete ilişkin bilgilerin toplanması (f=2), denetlenen şirketle etkin iletişimde bulunmak (f=2) ve riskli işlerde deneyimlilerin görevlendirilmesi (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.
- Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması, denetim programının yürütülmesi açısından değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş yeterli ve uygun kanıt toplama (f=5) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte denetim tekniğinin çeşitlendirilmesi ve şüphelenilen noktada farklı denetim kanıtı toplama tekniklerine yönelme (f=4), üçüncü taraflardan elde edilen kanıtlara güvenmek (f=4), uzmana danışma (f=4), denetim ekibinde birinin yaptığı işi diğer ekip elemanının yeniden gözden geçirmesi (f=1), denetim esnasında çalışma kâğıtlarını doldurma (f=1) ve riskli hesaplara odaklanma (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.
- Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması, kanıt toplama teknikleri açısından değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş doğrulama/ teyit/ mutabakat (f=10) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte sorgulamak/ soruşturmak f(=7), gözlem (f=5), belge inceleme (f=5), analitik inceleme (f=4), yeniden hesaplama (f=3), fiziki inceleme (f=2) ve tekniklerin hesaba göre değişmesi (f=2) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması için en sık karşılaşılan görüşler "müşteri kabulünde seçici davranma", "önemlilik düzeyinin belirlenmesi" ve "doğrulama/ teyit/ mutabakat" biçiminde elde edilmiştir. Araştırmanın bu bulguları bağımsız denetçiler için bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması için ifade edilen görüşlerin denetim şirketince risk oluşturmayacak bu bağlamda itibarını ve bağımsızlığını zedelemeyecek müşterilerin tercih edilmesi, finansal tablo kullanıcılarının görüşünü etkileyebilecek düzeydeki önemli durumları belirleyebilme ve makul güvenceyi

sağlayabilme adına yapılan faaliyetlere mesleki şüphecilikle yaklaşılması ve üçüncü taraflarca doğrudan denetçiye sunulan bilgilerin daha güvenilir görülmesi gibi nedenlerden kaynaklandığı ifade edilebilir.

Mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilmesi; kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler ve kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre:

- Mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş çalışma kâğıtları (f=9) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte denetimin planlanması (f=6), regülatör kurumların incelemesi (f=3), denetim kanıtı toplama (f=2), kalite kontrol biriminin incelemesi/ üçüncü taraf kontrollerinin kullanımı (f=2), makul bir denetim ücretinin, makul zamanın ve bağımsızlığın olması (f=1), yapılan testlerin seviyesi (f=1), uzman görüşü alma (f=1) ile sorumlu ortakların ve deneyimli personelin rolü (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.
- Mesleki şüpheciliğin kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşlerin şüphenin araştırılması sonucu bulgu elde edilmesi (f=1), KGK'nın dosyanızı incelemesi (f=1) ve soyut bir durum (f=1) biçiminde ifade edildiği görülmektedir.

Mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilmesi için en sık karşılaşılan görüş "çalışma kâğıtları" biçiminde elde edilmiştir. Araştırmanın bu bulgusu bağımsız denetçiler için mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilmesi için ifade edilen görüşün mesleki şüpheciliğin gerektirdiği yönelimleri yerine getirip yapılanların çalışma kâğıtlarına aktarılmasından kaynaklandığı ifade edilebilir.

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 açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre:

- Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan denetlenen şirket kaynaklı sorunlar değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ve finansal tabloların doğru hazırlanamaması (f=8) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte denetim kültürünün olmayışı (f=5),

denetlenen şirketin tavrı/ belge, bilgi, beyan sunmada direnç gösterilmesi (f=4), denetlenen şirketin kendisinin işveren olması (f=3), muhasebe departmanlarına önem verilmemesi (f=2), IT alt yapılarının/ kontrol mekanizmalarının yeterince gelişmemiş olması (f=1) ve sosyal sorumluluk anlayışının gelişmemesi (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.

- Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunlar değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş beşeri ilişkiler- ahbap çavuş ilişkisi (f=6) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte işletme içindeki körlük (f=5), aynı düzeyde denetim yapılmaması (f=5), denetimle beraber farklı işlerinde aynı denetim firması tarafından yapılması- bağımsızlığı zedeleyen durumlar (f=4), denetçinin kendi hazırlattığı finansal tabloları denetliyor durumuna düşmesi (f=2), kaliteli eleman ihtiyacı (f=2), becayiş sisteminin oluşması (f=2), yeni müşterilere ilişkin tanıma ve şüpheci olma ikilemi (f=1) , ilk kez uygulanan standartlara uyum (f=1), psikolojik eğilimler (f=1) ve denetçinin sürekli gelişime direnç göstermesi (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.
- Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan yasal çerçeveden kaynaklı sorunlar değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş ücret tarifesinin ve asgari denetim saatlerinin belirlenmemiş olması (f=7) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte rotasyonun Türkiye'de farklı yorumlanması (f=2) biçiminde ifade edilen bir görüşe de ulaşılmıştır.
- Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm yolları değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş finansal tabloların doğru hazırlanmamasına karşı eğit-düzelt-getir yaklaşımı (f=6) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte denetçi körlüğüne karşı rotasyon (f=3), psikolojik eğilimlere karşı eğitim (f=1), müşterinin tavrına karşı ona kaliteli bulgu sunmak (f=1) ve doğru insanların denetim sürecine dâhil edilmesi (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlerde de ulaşılmıştır.

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları için en sık karşılaşılan görüş "finansal raporlama, standartlar,

muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ile finansal tabloların doğru hazırlanamaması" biçiminde elde edilmiştir. Araştırmanın bu bulgusu bağımsız denetçiler için bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları için ifade edilen görüşün denetlenen şirketlerde, özellikle muhasebe departmanlarında, çalışan nitelikli insan gücünün yetersiz olmasından kaynaklandığı ifade edilebilir.

Bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceği değerlendirildiğinde en sık karşılaşılan görüş geleceğe ilişkin olumlu beklenti (f=6) biçiminde ifade edilmiştir. Bununla birlikte bağımsız denetçinin mesleki eğitimi (f=5), KGK'nın bağımsız denetçileri denetlemesi (f=5), teknolojiyle şüpheciliğin daha önemli ve detaylı incelenebilir hale gelmesi (f=5), bağımsız denetimin denetlenen şirketlerce faydasının anlaşılırlığıyla karşılıklı olarak kaliteyi arttırması (f=4), denetim standartlarının gelişimi ve uygulanması (f=4), sürekli gelişim (f=2), geleceğe ilişkin olumsuz beklenti (f=2), teknolojik gelişmelerin zaman tasarrufuna etkisi (f=2), ücret tarifesinin ve denetim saatlerinin belirlenmesi (f=2), yapay zekânın etkisi (f=2), teknolojik gelişmelerin mesleğin varoluşuna etkisi (f=2), denetlenen şirketin eğitimi (f=1), teknolojiye uyum (f=1), risk odaklı denetimlerin gelişmesi (f=1), tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulması gerekliliği (f=1), belli limitler üzerindeki müşteri şirketlerde KGK yetkilisi veya mesleki anlamda yetkin kişi barındırma (f=1), büyük verinin (big datanın) incelenmesi (f=1), denetimin ekonomiye gelişme sağlaması (f=1), finansal tabloları kullanan paydaş sayısının artması (f=1), finansal tablolara verilen önemin artması (f=1) ve şüpheci yaklaşımın öncelikli hale gelmesi (f=1) biçiminde ifade edilen görüşlere de ulaşılmıştır.

Bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceği için en sık karşılaşılan görüş "bağımsız denetimin geleceğine ilişkin olumlu beklenti" biçiminde elde edilmiştir. Araştırmanın bu bulgusu bağımsız denetçiler için bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceği için ifade edilen görüşün bağımsız denetimin ve mesleğinin günümüze kadar çeşitli değişim ve gelişim süreçleri yaşamasından kaynaklandığı ifade edilebilir.

Çalışmada elde edilen bulgulardan hareketle, bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla ilgili öneriler, "araştırma sonucu ile ilgili öneriler" ve "gelecekteki çalışmalar ile ilgili öneriler" olarak belirtilebilir.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla ilgili araştırma sonucu ile ilgili öneriler aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

- Bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin önemini ortaya koyacak nitelikte yasal düzenlemeler yapılabilir.
- Bağımsız denetim faaliyetlerini yürütenlere yönelik mesleki şüpheciliğin önemini vurgulayacak nitelikte sürekli eğitimler önerilebilir.
- KGK tarafından bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin spesifik bir ücret tarifesi hazırlanabilir.
- Bağımsız denetimden geçirilen şirkette yapılan diğer hizmetlerin kapsamı ve uygulanması yeniden ele alınabilir.
- Lisans ve lisansüstü düzeylerde verilmekte olan denetim derslerinde mesleki şüphecilik konusuna daha fazla yer verilebilir.
- Mesleki sınavlarda mesleki şüpheciliğin ölçülebileceği düzenlemeler yapılabilir.

Öte yandan bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla ilgili gelecekteki çalışmalar ile ilgili öneriler aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

- Bağımsız denetim şirketlerindeki çalışan bağımsız denetçiler ile bireysel düzeyde faaliyet sürdüren bağımsız denetçiler üzerine nitel araştırmalar yapılarak bunların mesleki şüphecilikle ilgili deneyimlerinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi yararlı olabilir.
- Benzer bir araştırmanın büyük ve küçük şehirlerde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler üzerinde yapılarak deneyim farklılıklarının karşılaştırmalı olarak ortaya konması yararlı olabilir.
- Mesleki şüpheciliğin bağımsız denetimdeki önemine ilişkin farkındalık düzeyinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapılabilir. Bu tür çalışmaların denetçi yardımcıları özelinde yapılması faydalı olacaktır.

Sonuç olarak, Türkiye'de yapılmış bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumunu kapsamlı olarak inceleyen çalışmaların sayıca az olduğu belirtilebilir. 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.

KAYNAKLAR

Abdioğlu, H. (2019). *İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı kapsamında iç denetim* (1. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Abičić, S. P. (2014). Professional skepticism of auditors and risk of fraudulent financial reporting. *Journal of Accounting and Management, IV* (1), 1-16.

Ağırman, F. ve Türkmetin, A. (2012). Bilginin imkânı problemi: Gazali örneği. *Kaygı Uludağ Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Felsefe Dergisi,* (18), 197-208.

Akçay, A. ve Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.

Alkan, G. İ. (2018). Etik teoriler ışığında bağımsız denetim ve BİST'de bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20* (Özel Sayı), 129- 149.

Alkaya, Y. (2019). *İç kontrol sistemi ile bağımsız denetim arasındaki ilişkinin incelenmesi ve daha iyi bir bağımsız denetim uygulaması için iç kontrol sisteminin nasıl olması gerektiği üzerine bir araştırma* (Yüksek Lisans Tezi). https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi adresinden edinilmiştir.

Altıntaş, T. (2011). *Halka açık şirketlerin bağımsız denetiminin kalitesi* (1. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

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 adresinden 05.09.2018 tarihinde edinilmiştir.

Amoush, A. H., Saleh, I. Khayata, K. & Al-Shalabi, S. F. (2018). The impact of accounting information systems success on professional skepticism empirical study at auditing offices in Jordan. *International Research Journal of Applied Finance, IX* (2), 46-66.

Arens, A.A., Elder, R.J., Beasly, M. S. & Hogan, C.E. (2021). *Denetim ve güvence hizmetleri bütüncül bir yaklaşım* (Çev. Ed. S. Kardeş Selimoğlu ve Y. Köse) Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Arslan, A. (2021). *Felsefeye giriş* (30. Baskı). Ankara: Serbest Akademi.

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. *American Accounting Association- Behavioral Research in Accounting*, *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. Retrieved from https://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Aug12_AUASB_Bulletin_Professional_Scepticism_in_an_Audit_of_a_Financial_Report.pdf on 24.10.2018

Aygün, D. (2013). Yaratıcı muhasebe stratejileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, *8*(2), 49-69.

Azgın N. (2018). *Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi* (Doktora tezi). https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi adresinden edinilmiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2012). *T.C. Resmi Gazete*, 28509, 26 Aralık 2012.

Bağımsız Denetim Standartları (BDS). http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5167/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Standartlar%C4%B1 adresinden 12.10.2018 tarihinde edinilmiştir.

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

Bağımsız Denetim Standardı 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol. (2018). *T.C. Resmi Gazete*, 30443(M), 6 Haziran 2018.

Bağımsız Denetim Standardı 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi. (2019). *T.C. Resmi Gazete*, 30995 (4.M), 31 Aralık 2019.

Bağımsız Denetim Standardı 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları. (2020). *T.C. Resmi Gazet*e, 31350 (2.M), 30 Aralık 2020.

Bağımsız Denetim Standardı 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması. (2020). *T.C. Resmi Gazete*, 31350 (2.M), 30 Aralık 2020.

Bağımsız Denetim Standardı 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması. (2017). *T.C. Resmi Gazete*, 30269, 13 Aralık 2017.

Bağımsız Denetim Standardı 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi. (2017). *T.C. Resmi Gazete*, 30269, 13 Aralık 2017.

Bağımsız Denetim Standardı 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler. (2017). *T.C. Resmi Gazete*, 30264, 8 Aralık 2017.

Bağımsız Denetim Standardı 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi. (2018). *T.C. Resmi Gazete*, 30443 (M), 6 Haziran 2018.

Bağımsız Denetim Standardı 500 Bağımsız Denetim Kanıtları. (2019). *T.C. Resmi Gazete*, 30995 (4.Mükerrer), 31 Aralık 2019.

Bağımsız Denetim Standardı 505 Dış Teyitler. (2013). *T.C. Resmi Gazete*, 28867, 30 Aralık 2013.

Bağımsız Denetim Standardı 540 Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi (2019). *T.C. Resmi Gazete*, 30995 (4.Mükerrer), 31 Aralık 2019.

Bağımsız Denetim Standardı 550 İlişkili Taraflar. (2014). *T.C. Resmi Gazete*, 28897, 29 Ocak 2014.

Bağımsız Denetim Standardı 570 İşletmenin Sürekliliği. (2020). *T.C. Resmi Gazete*, 31350 (2.M), 30 Aralık 2020.

Bağımsız Denetim Standardı 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama. (2020). *T.C. Resmi Gazete*, 31350 (2.M), 30 Aralık 2020.

Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. (2017). *T.C. Resmi Gazete*, 30002, 9 Mart 2017.

Bağımsız Denetim Standardı 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları. (2020). *T.C. Resmi Gazete*, 31350 (2.M), 30 Aralık 2020.

Başpınar, A. (2005).Türkiye'de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, (148), 35-62.

Beasley, M. S., Carcello, J.V. & Hermanson, D. R. (2001). Top 10 Audit Deficiencies. *Journal of Accountancy*, April, 63-66.

Bolay, S.H. (2004). *Felsefe doktrinleri ve terimleri sö*zlüğü (9. Baskı). Ankara: Akçağ Yayınları.

Boyle, D.M. & Carpenter, B. W. (2015). Demonstrating professional skepticism, insights from recent research for auditors of financial statements. *The CPA Journal*, March, 31-35.

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

Can, A. V. ve Uyar, S. (2010). *İşletmelerde faaliyet denetimi* (1. Baskı). Ankara: Nobel Yayın.

Carpenter, T.D.& Reimers, J.L. (2013). Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud ındicators on auditors' fraud judgments and actions. *American Accounting Association -Behavioral Research in Accounting, 25*(2), 45–69, DOI: 10.2308/bria-50468.

Cavkaytar, S. (2009). *Dengeli okuma yazma yaklaşımının Türkçe öğretiminde uygulanması: İlköğretim 5. sınıfta bir eylem araştırması* (Doktora tezi). https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi adresinden edinilmiştir.

Ceyhan Çoştu, F. (2012). Şüphe. http://otteg.blogspot.com/2012/12/suphe.html adresinden 22.12.2019 tarihinde edinilmiştir.

Ceylan, Y. (2012). Doğrular ve şüphe. *Dört Öge*, (1), 159-161.

Cevizci, A. (2014). *Felsefe tarihi Thales'ten Baudrillard'a* (5. Baskı). İstanbul: Say Yayınları.

Ciołek, 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.

Cömert, N. (2018). Denetim süreci ve iç kontrol. M. Erdoğan, (Ed.), *Denetim* içinde (s. 46-77). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Creswell, J.W. (2018). *Nitel araştırma yöntemleri: Beş yaklaşıma göre nitel araştırma ve araştırma deseni* (Çev. Ed. M. Bütün ve S. B. Demir) Ankara: Siyasal Kitabevi.

Creswell, J. W. (2017). *Araştırma deseni: Nitel, nicel ve karma yöntem yaklaşımları* (Çev. Ed. S. B. Demir) Ankara: Eğiten Kitap.

Çarıkçıoğlu, P. (1995). *Türkiye'de muhasebe denetiminin gelişimi*, Uluslararası Muhasebe Sempozyumu. https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Muhasebe-Denetimi-Sempozyumu-Bildirileri/sayi-1/--2293 adresinden 05. 02.2021 tarihinde edinilmiştir.

Çetinkaya, N. (2017). Risk odaklı denetimde denetim kanıtının kalitesinin önemi ve bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, *19*(1), 109-133.

Çetinkaya, N. (2016). *Denetim kanıtının kalitesinin denetçi görüşü oluşturulmasına etkisi*, (Doktora Tezi). https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi adresinden edinilmiştir.

Dal, S. ve Çalış, Y. E. (2013). Anonim şirketlerde bağımsız denetim ve bağımsız denetçi. *Mali Çözüm*, (118), 87-106.

Dalkılıç, A. F. ve Oktay, S. (2011). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında mesleki şüphecilik. *Mali Çözüm*, (103), 63–78.

Daştan, A. (2020). Denetime Genel Bakış. A. Dursun, (Ed.), *Muhasebe denetimi* içinde (s. 4-24). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Demir, B. (2015). Muhasebe ve denetim mesleğinde etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi, 4* (4), 341-352.

Demir, E. ve Çiftçi, Y. (2016). Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: Bir denetim firması uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 18* (31), 88-97.

Dimitrova, J. & Sorova, A. (2016). The role of professional skepticism in financial statement audit and its appropriate appplication. Retrieved from https://core.ac.uk/download/pdf/340055294.pdf on 04.03.2019

Dinç, E. (2020). Denetimde risk planlaması ve önemlilik. A. Dursun, (Ed.), *Muhasebe denetimi* içinde (s.109-132). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Endrawes, M. (2010). *Professional scepticism of auditors: A cross-cultural experiment* (Doctoral dissertation). Retrieved from https://researchdirect.westernsydney.edu.au/islandora/object/uws:8931/datastream/PDF/view on 04.01.2019

Erdoğan, M. (2018). Denetime giriş ve denetim standartları. M. Erdoğan, (Ed.), *Denetim* içinde (s.2-19). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, (5), 51-63.

Erdoğan, S. (2015). Finansal skandalların bağımsız denetim boyutu. *Mali Çözüm*, (128), 15–32.

Ersoy, F. (2017). Fenomenoloji. A. Saban ve A. Ersoy, (Ed.), *Eğitimde nitel araştırma desenleri* içinde (s.81-138). Ankara: Anı Yayıncılık.

Eulerich, M., Georgi, C. & Schmidt, A. (2020). Continuous auditing and risk-based audit planning-an empirical analysis. *Journal of emerging technologies in accounting, 17* (2), 141–155.

Farag M.S. & Elias R. Z. (2016). The relationship between accounting students' personality, professional skepticism and anticipatory socialization, *Accounting Education*, *25*(2), 124–138, http://dx.doi.org/10.1080/09639284.2015.1118639.

Franzel, J. M. (2013). *Auditor Objectivity and Skepticism*. Public Company Accounting Oversight Board, American Accounting Association Annual Meeting. Retrieved from https://pcaobus.org/News/Speech/Documents/08052013_Presentation.pdf on 04.05.2019

Fullerton, R. R., & Durtschi, C. (2004). The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors. *SSRN*, 1–38. DOI:10.2139/ssrn.617062.

Gelen Kasapoğlu, A. (2008). *Müşteri firmanın yolsuzluk eylemi karşısında bağımsız denetçinin tutumu ve denetim firmalarına yönelik bir araştırma* (Yüksek Lisans tezi). https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi adresinden edinilmiştir.

Gerekan, B. (2020). Denetim standartları, Denetim süreci. A. Dursun, (Ed.), *Muhasebe denetimi* içinde (s.25-44, s.68-88). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını.

Gibbs, G. R. (2007). Analyzing qualitative data. U. Flick (Eds.) *The SAGE Qualitative Research Kit*. London: SAGE Publications.

Glover, S. M. & Prawitt, D. F. (2013). Enhancing auditor professional skepticism. Retrieved from https://www.thecaq.org/enhancing-auditor-professional-skepticism/ on 15.11.2018

Göçmen, F. D. (2018). *Örgüt ikliminin bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliği üzerine etkisi: bağımsız denetim firmaları üzerine bir araştırma* (Doktora tezi). https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi adresinden edinilmiştir.

Gökberk, M. (2020). *Felsefe tarihi* (33. Baskı). İstanbul: Remzi Kitabevi.

Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe denetimi* (1. Baskı). İstanbul: Aktüel Yayınları.

Gümrah, Ö. ve Yılmaz, B. (2018). Bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği: bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşımları üzerine bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, *21*(2), 348-373.

Günay, M. (2007). Bilginin imkânı sorunu ve şüpheci yaklaşımlar. http://dusundurensozler.blogspot.com/2007/10/bilginin-imkani-sorunu-ve-pheci.html adresinden 12.06.2019 tarihinde edinilmiştir.

Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri SMMM Ve YMM'lere yönelik ilkeler ve teknikler* (14. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Haftacı, V. (2016). *Muhasebe denetimi* (4. Baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

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). Retrieved from https://www.proquest.com/ on 18.04.2019.

https://sozluk.gov.tr/ adresinden 17.09.2019 tarihinde edinilmiştir.

https://tr.wikipedia.org/wiki/%C5%9E%C3%BCphe adresinden 04.02.2020 tarihinde edinilmiştir.

https://www.felsefe.gen.tr/dogru-bilginin-imkani-problemi-dogru-bilgi-mumkun-mudur/ adresinden 14.05.2020 tarihinde edinilmiştir.

https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10256/TDS-2021-Seti adresinden 25.05.2021 tarihinde edinilmiştir.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf adresinden 15.03.2021 tarihinde edinilmiştir.

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-Liburd, H., Earley, C. E. & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *American Accounting Association-Auditing: A Journal of Practice & Theory*. *32* (1), 45–97. DOI: 10.2308/ajpt-50361.

Hurtt, K., Eining, M. & Plumlee, R. D. (2008). An experimental examination of professional skepticism. Retrieved from http://ssrn.com/abstract=1140267 on 04.10.2018

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.

Hussin, S. A. H. S., Iskandar, T. M. Saleh, N. M. & Jaffar, R. (2017). Professional skepticism and auditors' assessment of misstatement risks: The moderating effect of experience and time budget pressure. *Economics & Sociology*, *10* (4), 225-250.

Hüsmüllü, Ö. F. (2010). Felsefe kırıntıları- şüphe. http://blog.milliyet.com.tr/felsefe-kirintilari-suphe/Blog/?BlogNo=262628 adresinden 17.09.2019 tarihinde edinilmiştir.

IAASB. (2012). Professional skepticism in an audit of financial statements, Staff questions and answers. Published by: International Federation of Accountants (IFAC). Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB%20Professional%20Skepticism%20QandA-final.pdf on 12.10.2018

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). Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Invitation-to-Comment-Enhancing-Audit-Quality.pdf on 15.02.2019

IAASB, IESBA & IAESB. (2017). Toward enhanced professional skepticism, observations of the IAASB-IAESB-IESBA professional skepticism working group. Published by: International Federation of Accountants (IFAC), Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Toward-Enhanced-Professional-Skepticism-IAASB-IAESB-IESBA.pdf on 16.12.2018

IAESB. (2018). Professional skepticism literature review, Part 2- how can we become better skeptics? Published by: International Federation of Accountants (IFAC), Retrieved from https://www.iaesb.org/system/files/meetings/files/5-3-IAESB-Thought-Leadership-How-Can-WE-Become-Better-Skeptics_Draft.pdf on 20.02.2019

IFAC. (2018). Guide to using ISAs in the audits of small-and medium- sized entities, (4th ed.). Retrived from https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-entities on 05.04.2021

Johnstone, K. M., Gramling, A. A. & Rittenberg L. E. (2014). *Auditing: A risk-based approach to conducting a quality audit* (9th Ed.) South-Western: Cengage Learning.

Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi - BDS 701. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 11*(57), 633-649, http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2018.2478.

Karahan, A. (2018). *Bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine etkisi ve bir araştırma* (Doktora tezi). https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi adresinden edinilmiştir.

Karataş, Z. (2016). *Çocuk adalet sistemi kapsamında suça sürüklenen çocuklara yönelik uygulamaların nitel analizi* (Doktora tezi). https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi adresinden edinilmiştir.

Kardeş Selimoğlu, S. (2017). Bağımsız denetimin genel çerçevesi. S. Kardeş Selimoğlu, M. Özbirecikli ve Ş. Uzay, (Ed.), *Bağımsız denetim* içinde (s. 1-17, s. 67-78). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) uygulama örnekleri ile muhasebe denetimi* (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları kapsamında bağımsız denetim*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.

Khaligova, J. (2019). *Hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliği üzerine bir araştırma* (Yüksek lisans tezi). https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi adresinden edinilmiştir.

Kır, H. (2010). Stratejik denetim ve denetimde risk odaklılık. *Denetişim*, (4), 47-61.

Kırlıoğlu, H. ve Akyel, N. (2004). Enron sonrası bağımsız denetimde yaşananlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (23), 28-34.

Kim, S., Kim, T., Pae, S. & Kim,K. (2018). Audit fees via an indirect payment channel and professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 33(5), 517-534, https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2016-1490.

Koch, C., Köhler, A. &Yankova, K. (2016). *Professional skepticism and auditor judgment: Does trait skepticism mitigate the recency bias?,* Gutenberg School of Management and Economics & Research Unit "Interdisciplinary Public Policy", Discussion Paper Number 1623, Retrieved from

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2880653 on 22.04.2020

Kümbetoğlu B. (2017). *Sosyolojide ve antropolojide niteliksel yöntem ve araştırma* (5. Basım). İstanbul: Bağlam Yayıncılık.

Leung, E. Y. W. (2017). Professional scepticism: Its implications on audits of financial statements. *Hong Kong Institute of CPA*, (110), 1-7. Retrieved from https://www.hkicpa.org.hk/-/media/HKICPAWebsite/HKICPA/QPLC/Technical-articles/Techsource_January-2017_audit.pdf on 22.10.2018

Marshall, C.& Rossman, G. B. (1999). *Desining qualitative reseach* (3rd. ed.). Thousand Oaks: SAGE Publications.

Maxwell. J. A. (2013). *Qualitative research design: An ınteractive approach*. *L. Bickman & D.J. Rog (Eds.)* (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: SAGE Publications.

Merriam, S.B. (2018). *Nitel araştırma: Desen ve uygulama için bir rehber* (Çev. Ed. S. Turan) Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

McMillan, J. J., & White, R. A. (1993). Auditors' belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation bias, and professional skepticism. *The Accounting Review*, *68*(3), 443–465.

Miles, M. B. & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook.* (2nd ed.). Thousand Oaks, CA: SAGE Publications.

Nach, R. (2014). Professional skepticism: An essential attitude. Institute of Singapore Chartered Accountants. Retrieved from https://www.isca.org.sg/media/775686/profskepticism.pdf on 24.04.2020

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

Nickell, E. B. (2012). *An examination of issues related to professional skepticism in auditing* (Doctoral dissertation). Retrieved from https://stars.library.ucf.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3476&context=etd#:~:text=More%20specifically%2C%20I%20define%20%5Bskepticism,information%20available%20to%20the%20auditor on 13.02.2020

Nolder, C. J. (2012). *The role of professional skepticism, attitudes and emotions on auditor's judgments* (Doctoral dissertation). Retrieved from https://search.proquest.com/docview/1033338941?pq-origsite=gscholar on 16.09.2018

Olsen, C. (2017). *A study of professional skepticism* (1st ed.). Switzerland: Springer Nature.

Pamukçu, A. (2017). Adli muhasebe ve bağımsız denetim sürecine etkisi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*. *12*(48), 227-244, DO1: 10.14783/maruoneri.vi.331672

Patton, M. Q. (2014). *Nitel araştırma ve değerlendirme yöntemleri* (Çev. Ed. M. Bütün ve S. B. Demir) Ankara: Pegem Akademi.

PCAOB. (2012). Maintaining and applying professional skepticism in audits, Staff audit practice alert no. 10. Retrieved from https://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf on 18.11.2018

Pirgaip, B. (2004). Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartlarının uluslararası denetim standartları ile harmonizasyonu, *Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi,* (Yeterlilik Etüdü). https://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/387 adresinden 02.04.2021 tarihinde edinilmiştir.

Popkin, R.H. (2003). *The history of skepticism*: *From Savonarola to Bayle*. New York: Oxford University Press.

Popova, V. (2013). Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. *Managerial Auditing Journal*, *28*(2), 140–160, DOI 10.1108/02686901311284540

Quadackers, L. M. (2009). A study of auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions (Doctoral dissertation). Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/277034962_A_study_of_auditors'_skeptical_characteristics_and_their_relationship_to_skeptical_judgments_and_decisions on. 12.09.2019

Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2009). Auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions. *SSRN*, 1–48. Retrieved from http://ssrn.com/abstract=1478105 on 22.06.2020

Rosenthal, M. ve Yudin, P. (1972). *Felsefe sözlüğü* (Çev. E. Aytekin ve A. Çalışlar) İstanbul: Sosyal Yayınları.

Royaee, R. A., Nezhad, A. Y., & Azinfar, K. (2013). Relationship between skepticism and decision making in audit. *World Applied Sciences Journal*, *28*(11), 1609–1617.

Sanlı, N. ve Özbirecikli, M. (2012). Türkiye'de denetim mesleğinin gelişim süreci: Geçmişten geleceğe bir araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (38), 1-28.

Sarısoy, Ö. (2020). 21. yüzyılın başında bağımsız denetimdeki gelişmeler: Yeni bağımsız denetçi raporunun ortaya çıkışı. *Mali Çözüm, 30*(159), 195-222.

SAS No.1- AU Section 230. Due Professional Care in the Performance of Work. Retrieved from https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00230.pdf on 10.04.2019

SAS No.99- AU Section 316. Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. Retrieved from https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00316.pdf on 10.04.2019

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (SPK). (2006). *T.C Resmi Gazete*, Seri: X, No: 22, 26196, 12 Haziran 2006.

Shaub, M. K., & Lawrence, J. E. (1996). Ethics, experience and professional skepticism: a situational analysis. *Behavioral Research in Accounting*, *8*, 124–157.

Süklüm, N. (2020). Denetim kalitesinin bağımsızlık ilkesi ve etik ilişkisi bağlamında incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, *11*(Ek), 17-28.

Sürmen, Y. ve Abdioğlu, H. (2020). Kurumsal yönetim anlayışı kapsamında Türkiye Denetim Standartlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi,* (18), 34-68.

Syamsuddin, M. S., & Abdul Hamid Habbe, M. (2014). The influences of ethics, independence, and competence on the quality of an audit through the influence of profesional skepticism in Bpk of South Sulawesi, Central Sulawesi and West Sulawesi. *Journal of Research in Business and Management*, *2*(7), 8–14.

Tayyar, N., Akyüz, F. Yeşil, T. Uslu, Y. ve Kara. E. (2020). Muhasebe açısından mesleki şüphecilik ve etik kavramları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, *13* (2), 215-232.

Tez, B. (2020). *Bağımsız denetim ve iç kontrol sisteminin etkileşimi: Sektörel analiz* (DoktoraTezi). https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi adresinden edinilmiştir.

Topdemir, H. G. (2011). *Felsefe* (2. Baskı). Ankara: Pegem Akademi.

Tuan, K. (2014). *Bilgisayar destekli bağımsız muhasebe denetiminde güvenilirliği etkileyen faktörler: Türkiye'deki bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma* (Doktora tezi). https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi adresinden edinilmiştir.

Türel, A. ve Türel, A. (2019). Bağımsız denetim ve kilit denetim konuları: BİST şirketleri 2017-2018 analizi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 12* (68), 1267-1272, DOI Number: http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2019.3912.

Türker, M. (2006). Uluslararası Denetim Standartları'na yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının oluşturulması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (19), 87-98.

Türk Ticaret Kanunu. (2011). *T.C. Resmi Gazete*, 27846, 14 Şubat 2011.

Türkiye Denetim Standartları Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar. (2019). *T.C. Resmi Gazete*, 30896, 22 Eylül 2019.

Usul, H. (2015). *TMS ve TFRS uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına göre bağımsız denetim* (2. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Usul, H. ve Mizrahi, R. (2016). *Risk odaklı denetim* (1. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Uzay, Ş ve Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52, 47-70.

Uzay, Ş. Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye'de muhasebe denetimi: Geçmişten geleceğe. *Mali Çözüm*, (95), 125-140.

Üner, A. (2014). Nedensellik ilkesi: Hume'a karşı Kant. *Mavi Atlas*, (3), 100-108.

Vagle, M. D. (2018). *Crafting phenomenological research* (2nd ed.). New York: Routledge.

Yanık, A., Yıldız, F. ve Günce, N. (2013). A study on the business ethics in accounting and the perception of ethics by professional candidates. *International Research Journal of Finance and Economics*, (113), 29-40.

Yankova, K. (2015). *The influence of information order effects and trait professional skepticism on auditor's belief revision*s*: A theoretical and emprical analysi*s. Wiesbaden: Springer Gabler.

Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2016). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri* (10. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yılmaz, E. (2018). Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik, mesleki şüpheciliğin ölçülmesi ve meslek mensupları üzerinde bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 838- 858.

Yılmaz, Z. (2018). Denetim kalitesi ve şeffaflık. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 7 (4), 3059-3087.

Zowie, M. C. (2012). Professional scepticism. *Chartered Accountants Journal*, *91*(11). 36-38.

Westermann, K.D., Cohen, J. & Trompeter, G. (2014). Professional skepticism in practice: An examination of the influence of accountability on professional skepticism. Retrieved from https://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Westermann_Cohen_Trompeter.pdf on 14.12.2020

EKLER

Ek-1: Bağımsız Denetçilerin Görüşlerine Göre Mesleki Şüpheciliğin Değerlendirilmesi Yarı Yapılandırılmış Görüşme Formu

Tarih: …/…/2019 Saat (Başlangıç/Bitiş): ……/……

Görüşen: Görüşülen:

Görüşmenin Yapıldığı Yer:

Görüşme Soruları

1. Bize biraz kendinizi tanıtabilir misiniz?
2. Mesleki şüphecilik sizin için ne ifade ediyor?
3. Size göre bağımsız denetimde mesleki şüphecilik önemli midir? Neden?
4. Bağımsız denetim görevinizi yerine getirirken mesleki şüphecilik tutumunuzu kullanarak en çok hangi alanlara odaklanmaktasınız?
5. Mesleki şüpheciliğinizi etkileyen faktörler hakkında neler söyleyebilirsiniz?
6. Bir bağımsız denetçi olarak sizin mesleki şüphecilik özellikleriniz nelerdir?
7. Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğinizi uygulamaya nasıl aktarıyorsunuz?
8. Mesleki şüphecilik sizce nasıl kanıtlanabilir?
9. Mesleki şüphecilik açısından bağımsız denetimde karşılaştığınız sorunlar hakkında neler söyleyebilirsiniz? Karşılaştığınız sorunları çözmek için neler yaparsınız? Bu konudaki deneyimlerinizi bizimle paylaşır mısınız?
10. Bağımsız denetim mesleğinin geldiği noktayı ve mesleki şüphecilik tutumunuzu değerlendirdiğinizde hem mesleğin hem de mesleki şüpheciliğin kullanımı konusunda geleceğe ilişkin görüşleriniz nelerdir?

Ek-2: Etik Kurul İzni

T.C.
RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER ETİK KURULU

SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER ETİK KURULU DEĞERLENDİRME RAPORU
Toplantı Tarihi 3/07/2019
Toplantı No: 2019/16

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Arş. Gör. Merve TOPTAN'ın "Bağımsız Denetçilerin Görüşlerine Göre Mesleki Şüpheciliğin Değerlendirilmesi" isimli çalışmasının değerlendirilmesi için çalışmalar yapılması düşünülmektedir. Bu çerçevede yürütülecek çalışmalar için izin talebi kurulumuzca değerlendirilmiş olup;

☑ Etik açıdan uygun bulunmuştur.
☐ Etik açıdan uygun bulunmamıştır.
☐ Etik açıdan önerilen değişikliklerin yapılmasıyla uygun bulunmuştur.

		Uygundur	Uygun Değildir*	Değişikliklerle Uygundur*
Prof. Dr. Salih Sabri YAVUZ	(Başkan)			
Prof. Dr. Mehmet KÜÇÜK	(Üye)			
Prof. Dr. Alaattin KIZILTAN	(Üye)			
Prof. Dr. Ali Sait ALBAYRAK	(Üye)			
Prof. Dr. Ahmet İshak DEMİR	(Üye)			
Prof. Dr. Hasan Ali ESİR	(Üye)			
Prof. Dr. Abdurrahman HAÇKALI	(Üye)			

* Uygun bulunmaması halinde gerekçelerini içeren bir raporun sunulmasını gerektirir.
* Değişiklik önerisini içeren raporun sunulmasını gerektirir.

Ek-3: Aydınlatılmış Onam Formu

Sayın Katılımcı,

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı'nda doktora öğrencisi ve aynı üniversitenin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı'nda araştırma görevlisiyim.

"Bağımsız Denetçilerin Görüşlerine Göre Mesleki Şüpheciliğin Değerlendirilmesi" adlı doktora tez çalışmam kapsamında sizinle görüşme yapmak istiyorum. Çalışmanın amacı bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe bakış açılarını değerlendirmektir. Çalışma kapsamında sizlerin değerli görüşlerinize de ihtiyaç duyulmaktadır.

Çalışmaya katılımınız gönüllülük esasına dayalıdır. Araştırmada katılımcıların isimleri gizli tutulacak ve kişilik haklarınız korunacaktır. Görüşme yoluyla sizlerden toplanan veriler, sadece bilimsel amaç için kullanılacaktır. Çalışmaya katılımınız isteğe bağlı olduğu için herhangi bir sebepten dolayı görüşmeden ayrılma hakkına sahipsiniz. Böyle bir durumda sizden toplanan veriler imha edilecektir.

Araştırmaya katkılarınızdan dolayı teşekkür eder, saygılarımızı sunarım.

İmza:

Araştırma Görevlisi Merve Toptan

İletişim Bilgileri
Cep Tel:

Yukarıda verilen bilgileri okudum ve bu çalışmaya katılmayı kabul ediyorum.
İmza:
Katılımcı Ad-Soyad:
Tarih: