

BAĞIMSIZ DENETİMDE MESLEKİ ŞÜPHECİLİK, MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİN ÖLÇÜLMESİ VE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA*

Doç. Dr. Erdal YILMAZ**

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös838- ös858

ös
838

ÖZ

Mesleki şüphecilik tavrı, mesleki bilgi ve duyarlılığın yanında kişilik yapısı ile de ilgilidir. Bu nedenle denetçi adaylarının ve denetçilerin olaylar karşısındaki şüpheli yaklaşım düzeylerinin ölçülmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu çalışmanın amacı, Hurr (2010) tarafından geliştirilen ölçeğin Türkçeye çevrilmesi, geçerlik ve güvenilirlik analizlerinin yapılması ve ölçeğin Türkiye’deki meslek mensupları üzerinde uygulanmasıdır.

Hurr (2010) ölçeği kullanılarak, Türkiye’deki Yeminli Mali Müşavirler, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve öğretim elemanlarının mesleki şüphecilik düzeylerini ölçen bir araştırma yapılmıştır. Araştırma sonucunda; Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki şüphecilik düzeyleri diğer katılımcıların şüphecilik düzeylerinden anlamlı bir şekilde farklılık göstermiştir. Ayrıca, yüksek yaş grubundaki katılımcıların düşük yaş grubundaki katılımcılara göre daha yüksek mesleki şüpheciliğe sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Mesleki Şüphecilik, Mesleki Şüphecilik Ölçeği

JEL Sınıflandırılması: M41, M42

* Makale gönderim tarihi: 25.06.2018 ; kabul tarihi: 05.08.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Ondokuz Mayıs Üniversitesi Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü, eyilmaz@omu.edu.tr, orcid.org/0000-0002-2491-446X

Atıf: Yılmaz, E. (2018). Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik, mesleki şüpheciliğin ölçülmesi ve meslek mensupları üzerinde bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös838- ös858

PROFESSIONAL SCEPTICISM IN INDEPENDENT AUDIT: MEASURING PROFESSIONAL SCEPTICISM AND RESEARCH ON JOB PROFESSIONALS

ABSTRACT

Professional skepticism is about attitude, professional knowledge and sensitivity as well as personality. For this reason, the need for auditor candidates and auditors to measure the level of skeptical approach to events has arisen. To meet this need, Hurtt (2010) tried to develop a measurement scale of auditor professional skepticism.

In this study, Hurt's Scepticism Scale is translated to Turkish language, scale's validity and reliability analysis are made and the scale is applied on the profession in Turkey. Afterwards, by making a research certified public accountants, professional scepticism levels of job professionals are carry out.

As a result of the research; skepticism levels of Sworn-in Chartered Accountants differ significantly from the skepticism levels of other participants. In addition, the participants in the high age group were found to have higher professional skepticism than the participants in the low age group

Keywords: Audit, Professional Skepticism, Professional Skepticism Scala

JEL Classification: M41, M42

1. GİRİŞ

Günümüzde işletmeler, finansal ve finansal olmayan bilgilerini raporlar halinde ilgililere sunmaktadırlar. Bir işletme ile ilgili sunulan bilgilere olan güvenin artması, o bilgilerin denetlenmesine bağlıdır. Denetimden geçmemiş bilgilerin güvenilirliği her zaman düşük olacaktır. Ancak denetim kalitesinin ve güvenilirliğinin artırılması da her şeyden önce denetçinin denetimini genel kabul görmüş denetim ilke ve standartları çerçevesinde yapmasına bağlıdır. Son yıllarda dünya genelinde meydana gelen muhasebe ve denetim skandalları ve bu skandalların önemli sonuçları, denetim mesleğinin gerekli ilke ve kurallara bağlı olarak icra edilmesinin ne kadar önemli olduğunu göstermiştir.

Denetim kalitesinin arttırılmasını etkileyen en önemli etkenlerden birinin denetçinin mesleki şüpheciliği olduğu gerek literatürde, gerekse standartlarda açıkça ifade edilmektedir. Bir denetçinin, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içerip içermediğini tespit etmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederken mesleki şüpheciliği uygulaması gerektiği denetim standartlarında açıkça ifade edilmiştir. Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve gerçekleştirirken, finansal tabloların işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını göstermesine engel teşkil edebilecek ölçüde önemli yanlışlıkları içerebileceği varsayımını göz önünde bulundurarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek zorundadır. Bu zorunluluk hem denetimin başarıya ulaşması için gereklidir hem de uluslararası denetim standartlarından kaynaklanmaktadır. . ABD'de SEC

tarafından hileli raporlamanın nedenleri üzerine yapılan çalışmalarda yetersiz seviyede mesleki şüphencilğin kullanılması üçüncü sırada yer almıştır (Dalkılıç ve Oktay 2011, 64). Perry'nin çalışmasında denetim başarısızlığı için beş temel sebep ortaya konulmuş ve bunlardan bir tanesi de mesleki şüphe eksikli olduğu belirtilmiştir (Kayrak 2015, 93). Yaşanan en büyük 10 denetim başarısızlığı üzerine yapılan bir çalışmada denetim başarısızlığının nedenleri; rüşvet, denetçinin bağımsızlık sorunu ile mesleki şüphe ve özen eksikliği olarak sıralanmıştır (Kayrak 2015, 93).

Mesleki şüphencilğin çeşitli tanımları yapılmıştır. Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200'ün 13. maddesi mesleki şüphencilği; "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" olarak tanımlamıştır. Benzer şekilde Amerika Denetim Standartları SAS No:1'de mesleki şüphencilğin profesyonel mesleğin bir gereği olduğunu ve mesleki şüphencilğin bir sorgulama zihnini ve denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlendirmesini içeren bir tutum olduğunu belirtmektedir.

ÖS
840

Mesleki şüphencilğin temelinde yatan karakteristik özellikler şu şekilde sıralanabilir (Kayrak, 2015, 99):

- Meraklılık,
- Sorgulayıcı bir yaklaşım,
- Kestirmeden sonuçlara ulaşmama ve son kararın tüm etken dikkate alınarak verilmesi,
- Mükellef veya temsilcilerinin davranış ve motivasyonlarını doğru analiz etme,
- Özgüven,
- Hareket özgürlüğü.

Mesleki şüphencilik; denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemede ve bunların sonuçlarını değerlendirmede uygunsuz varsayımlar kullanma riskini azaltır. Dolayısıyla şüphencilik; denetçileri, potansiyel hataları ve usulsüzlükleri tanımak ve mevcut olmaları durumunda yanlışlıkları araştırmak için yönlendiren bir güç olarak görülebilir. Bu durum, yüksek kaliteli bir denetim için uygun düzeyde profesyonel şüphencilik şartı anlamına gelir (Nolder ve Kadous 2018, 2).

Denetimde mesleki şüphencilik konusunu önemli hale getiren nedenler şu şekilde sıralanabilir (Quacdacors 2009'dan aktaran Dalkılıç ve Oktay 2011, 65-65):

- Mesleki şüphencilik uluslararası denetim standartlarında yer almaktadır.
- Uluslararası denetim firmaları denetim metodolojilerinde mesleki şüphencilik kavramına yer vermektedir.
- Denetçi eğitimlerinde mesleki şüphencilik konusuna yer verilmektedir.

• Akademik ve mesleki literatürde mesleki şüphencilik ile ilgili çalışmalar yer almakta ve konunun önemi vurgulanmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Mesleki şüphencilik ile ilgili literatürde farklı yaklaşımlar olmakla birlikte, tarafsızlık yaklaşımı ve varsayımsal şüphe yaklaşımı olmak üzere iki ana yaklaşım baskın perspektifler olarak ortaya çıkmaktadır. Tarafsızlığa odaklanmayı destekleyen Cushing vd. (2005), denetçilerin görüşlerini oluşturmada tarafsız davranmaya çalıştıklarını; olumlu (güven verici) veya olumsuz (şüpheli) bir yönelimin olmadığını ifade etmektedir. Bu yaklaşım “Nötr Yaklaşım” olarak da ifade edilmektedir. Nelson (2009) bunun ABD’deki mevcut denetim standartlarının ana odak noktası olduğunu öne sürmektedir. Bu yaklaşımda; denetçinin yönetimin iddialarını ne doğru olduğu ne de yanlış olduğu konusunda bir ön kabulü olmadan, sadece denetimin yerine getirilmesi için gerekli profesyonel özenin gösterilmesi gerektiğinin vurgusu yapılır. Varsayımsal şüphe yaklaşımına göre; kanıtlar aksini göstermedikçe, denetçinin yönetim tarafından sunulan bilgilerde bir dereceye kadar hile veya önyargının olduğunun varsaydığına ilişkin tutumu temsil eder (Frag ve Elias 2016, 126). Bu iki perspektiften hangisinin denetim pratiği için en uygun olduğuna dair bir fikir birliği yoktur.

ÖS
841

Hurt ve diğerleri (2012), Hurt Mesleki Şüphencilik Ölçeği (HPSS)’ne göre alınan puanların çalışma kağıtlarında tespit edilen çelişkilerle önemli ölçüde ilişkili olduğunu ve HPSS ile ölçülen daha yüksek düzeyde mesleki şüphencilığe sahip denetçilerin daha fazla alternatif ürettiğini bulmuşlardır.

Quadackers ve diğerleri (2014), hile eğitiminin yüksek ve düşük şüphenci denetçiler arasındaki farkları marjinal bir şekilde düşürdüğü ve bu durumda eğitimin mesleki şüphenciliği bir dereceye kadar etkileyebileceğini ifade etmiştir.

Liu ve Zhang (2008), denetim bağlamında zaman baskısının, ek araştırmalar yapılmasını önleyen önemli bir çevresel faktör olduğunu öne sürmüştür. Çinli denetçilerin, Çin’deki yüksek güç mesafesine bağlı olarak baskılara özellikle duyarlı olduğunu bildirmiştir.

Brown ve diğerleri (2013), dört büyük denetim firmasının 38 yönetici üzerinde yaptığı araştırmada denetçilerin müşterilerin tahmin yeteneğinden etkilenip etkilenmediğini araştırmıştır. Çalışmada, yüksek mesleki şüphencilığe sahip denetçilerin daha etik ve tutucu davrandıkları ve müşterilerin tahmin yeteğinden etkilenmedikleri sonucuna varmıştır.

Backof ve diğerleri (2014), dört büyük denetim firmasının 154 yöneticisi üzerinde yaptığı araştırmada kanıt türlerinin şüphencilik üzerindeki etkisini araştırmıştır. Araştırma sonucunda, grafiksel kanıtların denetçilerin mesleki şüphenciliğini arttırdığı sonucuna ulaşmıştır.

Castro (2013), denetçi deneyiminin mesleki şüphencilik düzeyleri üzerindeki etkisini HPSS ile ölçmüştür. Deneyimin mesleki şüphencilik düzeyleri üzerinde bir etkisinin olmadığını sonucuna ulaşmıştır.

Robinson ve diğerleri (2013), 126 denetçi üzerinde yaptığı araştırmada, mesleki şüphencilik ile zaman baskısı ve şüpheli davranışlar arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna varmıştır.

Popova 2013, denetçi deneyimlerinin şüphencilik durumlarını nasıl etkilediğini ölçmek amacıyla lisans ve yüksek lisans öğrencileri ile denetçiler üzerinde HPSS ile bir ölçüm yapmıştır. Araştırma sonucunda deneyimli katılımcıların hileye ilişkin kanıtlara karşı daha duyarlı olduklarını belirlemiştir.

Fullerton ve Durtschi (2004) HPSS’de daha yüksek puan alan iç denetçilerin dolandırıcılık belirtilerinin varlığında daha fazla kanıt aradığını bulmuşlardır. Dolandırıcılık eğitiminin, yüksek ve düşük şüpheli denetçiler arasındaki farkları marjinal bir şekilde düşürdüğü, bununda mesleki şüphencilği bir dereceye kadar etkileyebileceğini ortaya koymuştur.

ös
842

Hurt Profesyonel Şüphencilik Ölçeği (HPSS), araştırmacılar tarafından mesleki şüphencilği ölçmek için yaygın olarak kullanılmaktadır (Boyle ve diğerleri 2012; Carpenter ve Reimers 2013; Peytcheva 2014; Quadackers ve diğerleri 2014).

3. HURTT MESLEKİ ŞÜPHECİLİK ÖLÇEĞİ (HURTT PROFESSIONAL SKEPTICISM SCALA -HPSS)

Bu bölümde R. Kathy Hurt tarafından geliştirilen ve mesleki şüphencilik düzeyini ölçmeyi amaçlayan ölçeğin oluşturulma süreci, ölçeğin özellikleri ve ölçeğin Türkçeye çeviri süreci hakkında bilgi verilecektir.

3.1. Ölçeğin Oluşturulma Süreci ve Ölçekteki Kişilik Özellikleri

Mesleki şüphencilik kavramı açıkça tanımlanmamışken, denetçilerin denetimler sırasında sürdürdüğü mesleki şüphencilik düzeyinin belirlenmesi zordur. Ancak denetim standartlarının gereklerine uygun olarak denetim sırasında uygun denetim prosedürlerinin uygulanmasını sağlamak için belirli bir profesyonel şüphencilik ölçeğinin geliştirilmesi gerekmektedir (Choo ve Tan 2000, 75). Denetçilerin performansının etkililiğini değerlendirmek için mesleki şüphencilik uygulamasının uygun şekilde ölçülmesi gerekir. Belirli bir mesleki şüphencilik ölçeğine olan ihtiyaca cevap olarak Hurt (2010), denetçinin mesleki şüphencilüğünü ölçmek için bir ölçek geliştirmiştir.

Hurt (2010) profesyonel şüphencilik ölçeği, Amerika Birleşik Devletleri’ndeki denetim ortamına dayanmaktadır. Mesleki şüphencilği ölçmek için yapılan çalışmalarda Hurt (2010) mesleki şüphencilik ölçeğini kullanılmaktadır, çünkü bu amaç için özel olarak tasarlanan tek ölçek budur.

Hurt (2010), literatür taraması ve çeşitli ölçeklerden elde ettikleri bilgileri derleyerek altı özellikten oluşan profesyonel şüphencilik ölçeği için bir ölçek geliştirmiştir. Hurt (2010), denetim standartlarının titiz bir şekilde taranmasıyla ve denetim, psikoloji, felsefe ve tüketici davranışlarından şüphencilik üzerine yapılan araştırmaların gözden geçirilmesi yoluyla söz konusu özellikleri belirlediğini belirtmiştir. Mesleki şüphencilüğün ilk üç özelliği (Sorgulayıcı

yaklaşım, kararın askıya alınması, bilgiyi araştırma), denetçinin kanıtları incelemesi ile ilgilidir. Her üçü de, bir karar vermeden önce yeterli kanıtı araştırmaya ve tam olarak incelemeye istekli olduğunu göstermektedir. Mesleki şüphecilik sergileyen bir denetçi bir yargıya varmak için beklemeli ve SAS 1’de belirtildiği gibi, “ikna edici kanıttan daha azıyla tatmin olmamalıdır (Hurtt 2010, 152). Daha yüksek düzeyde mesleki şüphecilik sergileyen bir denetçinin, denetim kararları için yeterli bir temel elde etmek için daha fazla araştırma yapması beklenir. Dördüncü özellik olan kişilerarası anlayış, kanıtları değerlendirirken denetimin insani yönlerini de göz önünde bulundurma gereğini ortaya koymaktadır. Ayrıca, özerklik ve özgüven özellikleri, bireyin elde edilen bilgiler üzerinde hareket etme yeteneğini ele almaktadır.

Her özellik, denetçilerin mesleki şüpheciliğine katkıda bulunan öğelerden oluşmaktadır. Bir denetçinin şüphecilik düzeyini belirlemek için, her bir şüphecilik özelliğinin ayrı ayrı ölçülmesi gerekir. Ancak HPSS, tüm bu şüphecilik özelliklerini ayrı ayrı ölçmek yerine, mesleki şüphecilik düzeyini belirleyen tek bir puan sağlamak için tasarlanmıştır.

Ölçekteki kişisel özellikler şu şekilde tarif edilmiştir:

Sorgulayıcı Akıl: Şüphesiz ki, mesleki şüpheciliğin önemli bir yönü sorgulayıcı zihin yapısıdır. Standart düzenleyiciler mesleki şüpheciliği, sorgulayıcı zihniyeti içeren bir tutum olarak ifade etmişlerdir. 99 sayılı SAS, “profesyonel şüpheciliğin, elde edilen bilgi ve kanıtların dolandırıcılıktan kaynaklanan önemli bir yanlışlığın ortaya çıkıp çıkmadığına dair sürekli bir sorgulama gerektirdiğini” belirterek, önceki standartlara kıyasla, profesyonel şüpheciliğe odaklanmayı özellikle arttırmıştır (Hurtt 2010, 152). IAS 240’a göre mesleki şüphecilik, sorgulayıcı yaklaşım ve denetim kanıtlarının eleştirel değerlendirmesini içeren bir tutum olarak ifade edilmiştir (Ashari 2017, 81)

Yargıyı Askıya Alma: Mesleki şüpheciliğin ikinci yönü, bir sonucun dayandırılacağı uygun bir kanıt bulununcaya kadar varılacak kararın askıya alınmasıdır. Denetim Standartları, karar vermeden önce yeterli kanıt toplamaya ve ikna edici kanıtları beklemeye yönelik çeşitli ifadelere yer vermiştir. Bu durum, “denetçi ikna edici delilden daha azıyla tatmin olmamalıdır” şeklinde ifade edilmiştir (Hurtt 2010, 153). Mesleki şüpheciliğin denetim boyunca kanıtları toplayıp objektif olarak değerlendirmeyi gerektirdiğini belirten standartlar, yeterli kanıt elde edilene kadar kararların askıya alınması gerektiği kavramını desteklemektedir (Mautz ve Sharaf 1961, 35).

Bilgi Arayışı (Merak): Genel olarak bilgi arayışı karakteristiği, sorgulayıcı aklın karakteristiğinden farklıdır. Çünkü sorgulayıcı zihin bazı inançsızlık veya şüphe duygusuna sahipken; bilgi arayışı, genel bir merak ya da ilgi duygusuyla ilgilidir (Hurtt 2010, 154). Bireyi daha fazla bilgi arayışında neyin tetiklediği sorusu, yüzyıldan fazla bir süredir psikoloji araştırmacılarının ilgisini çeken bir sorundur. Bu bilgi arzusu genellikle bireysel merak açısından tartışılmaktadır. Bu araştırmaların çoğu, merakı göreceli olarak kararlı bir bireysel farklılık ve durumsal olarak bağımlı bir özellik olarak incelemektedir (Litman ve Silvia 2006, 318).

Denetçiler tarafından kazanılan bilgi, çeşitli denetim prosedürleri ve teknikleri için yararlıdır. ISA 200, özellikle hileden kaynaklanan önemli yanlışlıkların bulunması riski olduğunda, ilgili bilgilere sahip olmanın ne kadar önemli olduğunun altını çizmektedir. Yüksek

hile riskleri durumunda, daha otantik bilgi elde etmek için denetim prosedürleri geliştirilmeli ve çeşitlendirilmelidir. (Hussin S. ve Iskandar 2013, 13).

Kişilerarası Anlayış: Kişilerarası anlayış özelliği, kanıtları değerlendirirken denetimin insani yönlerini de göz önünde bulundurma gereğini ortaya koymaktadır.

Kişilerarası anlayış özelliği, denetçilerin bir müşterinin eylemleri ve davranışlarından şüphe duymasını gerektirir. Denetçiler, müşterinin davranışını yönlendirebilecek güdeleri ve teşvikleri anlamalıdır. Şu anda, genel olarak denetim standartları, herhangi bir açık referansta bulunmamıştır. (Hussin, S. ve Iskandar 2013, 13).

Özerklik: bir denetçinin, denetim kararları vermeden önce kanıt olarak sunulan bilgilerin yeterliliğine karar verebilme yeteneğini ifade eder (Hurttt 2010). McGinn (1988), başkalarının iddiasını kolaylıkla kabul etmeyen birinin şüpheli olarak kabul edileceğini öne sürmüştür. Daha fazla özerkliği olan denetçiler, müşterinin önerilerine daha az güvenir ve başkalarının inanç veya fikirlerinden kolayca etkilenmez.

**ös
844**

Özsaygı: Özsaygı özelliği, kişinin kendi yeteneklerine olan güveni ve onuru ile ilgili duygularını ifade eder (Hurttt 2010). Bu özelliğe sahip olan denetçiler, denetim görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmeye ve kendi denetim kararlarını ve sonuçlarını çıkarmaya daha fazla güvenmektedir (Boush ve diğerleri 1994).

Özgüven özniteliğine sahip denetçiler, müşterinin varsayımlarına ve kararlarına meydan okuyabilir ve kendilerine sunulan kanıtlardan şüphelenirler (Linn ve diğerleri 1982).

Özsaygısı yüksek olan denetçiler çalışmalarından emin olup kendilerini başkalarının baskısına karşı savunabilirler. Kendine güven, daha sonra hile kaynaklı önemli yanlışlık riskini azaltabilirler. Her ne kadar özgüven, denetim işlerinin yürütülmesi sırasında denetçiler tarafından sürdürülmesi gereken önemli bir şüphencilik özelliği olarak kabul edilsede, genel olarak denetim standartları mesleki şüphencilüğün özgüven boyutunda bir ifadesi olmamıştır (Hussin ve Iskandar 2013, 15).

Mesleki Şüphencilik Ölçeği, bireylerin 5 dakikadan az bir süreyle tamamlaması gereken 30 maddeden oluşmaktadır. Ölçekte yanlış veya doğru bir ifadenin olmadığı ve sadece bireysel farklılıkları tespit etmek amacıyla kullanıldığı ifade edilmektedir.

Ölçekteki 30 maddenin her bir beş maddesi yukarıda belirtilen altı özellikten birini ölçmektedir. 6'lı likert tipi ölçek kullanılmakta olup, ölçekteki her bir ifade 1'den 6'ya kadar puanlanmakta ve yüksek puanlar yüksek mesleki şüphencilik düzeyini ifade etmektedir. 1., 10., 11., 16., 17., 19., 25. ve 26. sorular ters olarak kodlanmıştır. Bu maddelerin puanlamaları yapılırken buna dikkat edilmelidir (Hurttt 2010, 168).

Hurttt Profesyonel Şüphencilik Ölçeği 30 puanlık bir ölçek olup, ölçeğe göre daha yüksek puanlar daha yüksek düzeyde mesleki şüphenciliği göstermektedir. Bireylerin ölçek puanları 30 ile 180 arasında değişebilir. Öğrenci puanları 90 ila 150 aralığına düşmüş ve daha yüksek puanlar daha büyük şüphenciliğe eşittir. Araştırmacılar, ölçeği 100 puanlık bir skalaya koymak için bireyin puanını 180'e bölerek ölçeği dönüştürebilirler. Bu dönüşüm yapılması durumunda

bir kişinin alacağı maksimum puan 100 olacaktır. Profesyonel denetçiler arasında dönüştürülen ortalama bir yönetimde 75, diğerinde 77'dir (Hurttt 2010, 168).

Denetim kararları ve karar verme süreçlerinde, bireysel bir denetçinin şüpheli yaklaşımı kültürel ortamdaki etkilenebilir. Endrawes ve Monroe (2012) kültürün mesleki şüphelik üzerindeki etkisini ulusal kültür perspektifinden incelemektedir. Sonuçlar, farklı kültürel geçmişlerden (yani Mısır ve Avustralya) gelen denetçilerin denetim kanıtlarına farklı tepki gösterdiğine dair kanıt sağlamaktadır. Hurttt (2010) profesyonel şüphelicilik ölçeğinin farklı ortamlarda kullanılmasının uygunluğu henüz doğrulanmamıştır.

3.2. Ölçeğin Geçerlilik ve Güvenirlik Analizi

3.2.1. Geçerlilik Analizi

Geçerlik, bir ölçme aracının ölçmeyi amaçladığı özelliği, başka herhangi bir özellikte karıştırmadan, doğru ölçebilme derecesidir (Ercan ve Kan 2004, 214). HPSS ölçeği, yapı geçerliliği ve kapsam geçerliliği açısından incelenmiştir.

3.2.1.1. Kapsam Geçerliliği

Şencan (2005)'e göre yabancı dilden aynen alınan ölçüm araçlarının kullanılabilmesi için;

- Öncelikle orijinal yazarından izin alınmalıdır.
- İzin sürecinden sonra başlıca iki adım vardır:
 - Yapı, kavram ve dil eşitliğini sağlamak: çift çeviri yöntemiyle sağlanır.

- Ölçüm aracının psikometrik özelliklerini değerlendirmektir: araştırma yapılacak testin pilot araştırma yapılarak testin geçerlik ve ölçüm güvenirliliğinin ortaya konulmasıyla ilgilidir.

Hurttt Mesleki Şüphelicilik Ölçeği (Hurttt Professional Skepticism Scala-HPSS)'nin Türkçeye uyarlanması için ölçeği geliştiren Katy Hurttt ile mail yoluyla iletişime geçilmiş ve ölçeğin çevirisi için gerekli izinler alınmıştır.

Ölçeğin Türkçeye çevrilmesi iki aşamada gerçekleştirilmiştir. İlk aşamada hem Türkçeye hem de İngilizceye hâkim iki İngilizce okutmanı tarafından birbirinden bağımsız olarak ölçek maddeleri çevrilmiştir. İkinci aşamada bu çeviriler araştırmacı ve bir çeviri uzmanı tarafından karşılaştırılmış ve söz konusu maddeyi en iyi ifade ettiği düşünülen çeviriler benimsenmiştir.

3.2.1.2. Yapı Geçerliliği

Ölçeğin yapı geçerliliğini belirlemek amacıyla faktör analizi yapılmalıdır. Ancak HPSS her ne kadar 6 özellikten oluşan bir ölçek olsa da, mesleki şüphelicilik düzeyini belirlemek için tek bir toplam puan elde etmeye yönelik tasarlanmıştır. Ölçekteki özelliklere göre ayrı ayrı puanların hesaplanmasını sağlamak için yapılması gereken faktör analizi bir başka çalışmanın konusu olabilir. Bu nedenle bu çalışmada, mesleki şüphelicilik düzeyini ölçen toplam tek bir

puanın hesaplanması amaçlandığından faktör analizi yapılmamıştır.

3.2.2. Ölçek Güvenirlik Analizi

Güvenirlik katsayısı, hatanın değil ölçmedeki hatasızlığın bir ölçüsüdür ve bireysel bir istatistik değil, bir grup istatistiğidir (Ercan ve Kan 2004, 212). Bir ölçüm aracının güvenilirliği çeşitli yöntemlerle hesaplanmakla birlikte, içlerinde en yaygın olanı içsel tutarlılık (internal consistency) yöntemidir (Sünbül 2004, 34). İç tutarlılık anlamında güvenilirlik, tek bir ölçme aracının tek bir uygulama yapılarak ölçek içinde yer alan maddelerin psikolojik anlamdaki kavramsal yapıyı tutarlı bir şekilde ölçüp ölçmediğinin belirlenmesi için yapılmaktadır. Ölçme aracının iç tutarlılık anlamında Cronbach Alfa (α) katsayısının çok yüksek düzeyde olması sadece ölçme aracının güvenilirliğini değil aynı zamanda yapı geçerliliğine de işaret etmektedir (Yaşar 2014, 63)

ÖS
846

Özdamar (1999) güvenilirlik katsayısına ilişkin ölçüt değerleri aşağıda olduğu gibi ifade etmektedir. $0,00 < \alpha < ,40$ olduğu zaman ölçek güvenilir değildir.

$0,41 < \alpha < 0,60$ olduğu zaman ölçek düşük güvenirliliktir.

$0,61 < \alpha < 0,80$ olduğu zaman ölçek orta düzeyde güvenilirdir.

$0,81 < \alpha < 1,00$ olduğu zaman ölçek yüksek düzeyde güvenilirdir

İyi geliştirilmiş bir ölçüm aracı için alfa güvenilirlik katsayısının 0.80 olması gerektiği belirtilmekle birlikte, yeni geliştirilmiş bir ölçüm aracı için güvenilirlik katsayısının 0.70 olmasının kabul edilebilir olduğu belirtilmektedir (Kocaman ve diğerleri 2007, 275).

“Hurt Mesleki Şüphencilik Ölçeği”nin güvenilirliği Cronbach Alpha iç tutarlılık katsayısının belirlenmesiyle hesaplanmıştır. Ölçek güvenilirliğine ilişkin SPSS 24 te yapılan güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach’s Alpha katsayısı .784 olarak hesaplanmıştır. Bu oran 0,70’den büyük olduğu için ölçeğin orta derecede güvenilir olduğunu söylenebilir.

4. METODOLOJİ

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Bu araştırmanın amacı, Hurt Mesleki Şüphencilik Ölçeğini muhasebe meslek mensupları ve adayları ile öğretim üyeleri üzerinde uygulayarak mesleki şüphencilik skorlarını ölçmektir. Verilerin elde edilmesinde anket yöntemi kullanılmış olup, örnekleme yöntemlerinden kolayda örnekleme yöntemi seçilmiştir. Farklı tarihlerde katılımcıların bir kısmına anketler elden dağıtılarak cevapları alınmış, farklı şehirlerde bulunan katılımcılara da online anket linki gönderilerek anketin elektronik ortamda doldurmaları sağlanmıştır.

Verilerin analizinde SPSS 21 paket programı kullanılmıştır. Yapılan güvenilirlik testinde Cronbach Alfa (α) değeri 0.784 olarak bulunmuştur. Araştırma bulgularının değerlendirilmesinde

Frekans Analizi, Bağımsız Örneklem T Testi ve ANOVA (F) Testleri kullanılmıştır.

Araştırmada ölçümlenecek hipotezler şunlardır:

H1: “Farklı cinsiyetlerdeki katılımcıların mesleki şüphecilik düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır”.

H2: “Farklı yaş gruplarındaki katılımcıların mesleki şüphecilik düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H3: “Farklı unvanlardaki katılımcıların mesleki şüphecilik düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H4: “Farklı mesleki kıdeme sahip katılımcıların mesleki şüphecilik düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

4.2. Mesleki Şüphecilik Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik İstatistik Analizler

Mesleki şüphecilik düzeyinin belirlenebilmesi için Hurt Mesleki Şüphecilik Ölçeğinin uygulanmasına yönelik istatistik analiz sonuçları aşağıdaki gösterilmiştir.

4.2.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Ankete katılan 295 kişiye ait tanımlayıcı istatistik bilgileri aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 1. Tanımlayıcı İstatistikler

	Özellikler	Frekans	Yüzde (%)	Toplam	Yüzde
Cinsiyet	Erkek	218	73.9	295	%100
	Kadın	77	26.1		
Unvanı	YMM	38	12.9	295	%100
	SMMM	179	60.7		
	Öğretim Elemanı	30	10.2		
	SMMM Stajyeri	48	16.3		
Mesleki Kıdem	1-5 Yıl	91	30.8	295	%100
	6-10 Yıl	60	20.3		
	11-15 Yıl	33	11.2		
	16-20 Yıl	22	7.5		
	21 Yıl ve üzeri	89	30.2		
	Toplam	295	100.0		

Ankete katılanların %12,9'u YMM, %60,7'si SMMM, %10,2'si öğretim elemanı ve %16,3'ü SMMM Stajını yapan meslek mensubu adaylarıdır.

Katılımcıların %73,9'u erkek, %26,1'i kadınlardan oluşmaktadır. Ankete 218 erkek, 77 kadın katılımcı iştirak etmiştir. Ankete katılanların %24,7'si 25-34 yaş aralığında, %37,6'sı 35-44 yaş aralığında, %24,4'ü 45-54 yaş aralığında olup, geriye kalan %13,2'sinin yaş grubu 55 yaş üstüdür.

Katılımcıların mesleki kıdemleri incelendiğinde; %30,8'in mesleki kıdemi 1-5 yıl aralığında, %20,3'ü 6-10 yıl aralığında, %1,5' 1,2'si 11-15 yıl aralığında, %7,5'i 16-20 yıl aralığında olup, geriye kalan % 30,2'sinin kıdemi 20 yıl ve üstü olmuştur.

4.2.2. Katılımcıların Cinsiyetleri Bakımından Şüphecilik Endeksi Arasında Farklılığın Bulunup Bulunmadığının Test Edilmesi

Tüm katılımcıların mesleki şüphecilik puanları belirlendikten sonra cinsiyetleri bakımından katılımcıların puanları arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığının test edilmesi için Bağımsız Örneklem T Testi uygulanmıştır.

Tablo 2. Bağımsız Örneklem T Testi Sonuçları

Cinsiyet	N	X	t	sd	p	Anlamlılık Düzeyi
Erkek	218	127.0459	-1.061	14,31	0,290	P < 0,005*
Kadın	77	129.0909	-1.031	15,37	0,304	

* p< 0,005

Yapılan Bağımsız Örneklem T testinin sonuçlarına göre “farklı cinsiyetlerdeki katılımcıların mesleki şüphecilik skorları arasında anlamlı bir farklılık vardır” ifadesi ret edilmiştir. Analiz sonucunda p değerinin 0,05'ten büyük olması nedeniyle gruplar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmadığı tespit edilmiştir (P< 0,005).

4.2.3. Katılımcıların Yaşlarına Göre Şüphecilik Puanları Arasında Anlamlı Bir Farklılığın Bulunup Bulunmadığının Test Edilmesi

Çalışmanın ikinci hipotezine konu olan katılımcıların yaşlarının şüphecilik skorlarında farklılık yaratıp yaratmadığı Tablo 3'te sonuçları gösterilen ANOVA testi ile araştırılmıştır.

Tablo 3. Ankete Katılanların Yaşlarına Göre Mesleki Şüphencilik Puanlarının Değerlendirilmesine İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

Yaş (I)	Yaş (J)	Fark İstatistiği (I-J)	P değeri
25-34	35-44	-8.12205*	.001
	45-54	-5.46252	.087
	55-64	-14.28837*	.000
35-44	25-34	8.12205*	.001
	45-54	2.65953	.588
	55-64	-6.16632	.083
45-54	25-34	5.46252	.087
	35-44	-2.65953	.588
	55-64	-8.82585*	.009
55 ve üstü	25-34	14.28837*	.000
	35-44	6.16632	.083
	45-54	8.82585*	.009

**ÖS
849**

Yapılan Anova testinin sonuçlarına göre Tablo 3'te “farklı yaş gruplarındaki katılımcıların mesleki şüphencilik skorları arasında anlamlı bir farklılık vardır” hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre; 25-34 yaş grubundaki katılımcıların mesleki şüphencilik düzeyleri, 35-44 yaş grubu ile 55 ve üstü yaş grubuna göre daha yüksek olup, aralarındaki fark anlamlı bulunmuştur. 55 ve üstü yaş grubundaki katılımcıların mesleki şüphencilik skorları da 25-34 yaş grubu ile 45-54 yaş grubuna göre daha yüksek olup aralarındaki fark anlamlı bulunmuştur. Genel olarak bakıldığında ise yüksek yaş grubundaki katılımcıların mesleki şüphencilik düzeyleri düşük yaş grubundaki katılımcılara göre daha yüksek olduğu söylenebilir.

4.2.4. Katılımcıların Unvanlarına Göre Mesleki Şüphencilik Puanları Arasında Anlamlı Bir Farklılığın Bulunup Bulunmadığının Test Edilmesi

Çalışmanın üçüncü hipotezine konu olan katılımcıların unvanlarının şüphencilik düzeylerinde farklılık yaratıp yaratmadığı Tablo 5’de sonuçları gösterilen ANOVA testi ile araştırılmıştır.

Tablo 4. Unvanlarına Göre Şüphencilik Skorlarına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Unvanlar	N	X	SS
YMM	38	139.4737	12.07574
SMMM	179	128.4469	15.21277
Öğretim Elemanı	30	119.1333	6.00995
SMMM Stajyeri	48	120.2083	9.58713
Toplam	295	127.5797	14.54712

ÖS
850

Tablo 4'teki sonuçlar incelendiğinde YMM'ler 139 puanla mesleki şüphencilik puanları ile en yüksek puana sahip iken, öğretim üyeleri ve SMMM stajyerleri en düşük mesleki şüphencilik düzeyine sahip grup olmuştur.

Tablo 5. Ankete Katılanların Yaşlarına Göre Mesleki Şüphencilik Puanlarının Değerlendirilmesine İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

Unvan (I)	Unvan (J)	Fark ıstatistiği(I-J)	Sig.
YMM	SMMM	11.02676*	.000
	Öğretim Elemanı	20.34035*	.000
	SMMM Stajyeri	19.26535*	.000
SMMM	YMM	-11.02676*	.000
	Öğretim Elemanı	9.31359*	.003
	SMMM Stajyeri	8.23859*	.001
Öğretim Elemanı	YMM	-20.34035*	.000
	SMMM	-9.31359*	.003
	SMMM Stajyeri	-1.07500	.986
SMMM Stajyeri	YMM	-19.26535*	.000
	SMMM	-8.23859*	.001
	Öğretim Elemanı	1.07500	.986

Yapılan Anova testinin sonuçlarına göre “farklı unvanlardaki katılımcıların mesleki şüphecilik skorları arasında anlamlı bir farklılık vardır” hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre; YMM’lerin şüphecilik düzeyleri ile diğer unvanlardaki katılımcıların şüphecilik düzeyleri arasında anlamlı fark bulunmakta olup, YMM’lerin şüphecilik skorları daha yüksek düzeyde çıkmıştır. SMMM’lerin şüphecilik düzeyleri de öğretim üyeleri ve SMMM stajyerleri şüphecilik düzeylerine göre anlamlı düzeyde farklılıklar tespit edilmiştir.

4.2.5. Katılımcıların Unvanlarına Göre Mesleki Şüphecilik Puanları Arasında Anlamlı Bir Farklılığın Bulunup Bulunmadığının Test Edilmesi

Çalışmanın dördüncü hipotezine konu olan katılımcıların mesleki kıdemlerinin şüphecilik düzeylerine göre farklılık yaratıp yaratmadığı Tablo sonuçları gösterilen ANOVA testi ile araştırılmıştır.

Tablo 6. Mesleki Kıdemlere Göre Şüphecilik Puanları

Mesleki Kıdemleri	N	Mean	Std. Deviation
1-5 Yıl	91	127.7802	14.13962
6-10 Yıl	60	127.9167	15.10673
11-15 Yıl	33	126.0303	13.65074
16-20 Yıl	22	125.5455	13.40123
21 Yıl ve üzeri	89	128.2247	15.37616
Toplam	295	127.5797	14.54712

Tablo 6 incelendiğinde 21 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip katılımcıların mesleki şüphecilik düzeyleri diğer yaş gruplarından biraz daha fazla olduğu görülmektedir.

4.2.6. Katılımcıların Yaşlarına Göre Mesleki Şüphecilik Puanlarının Değerlendirilmesine İlişkin ANOVA testi sonuçları

Katılımcıların mesleki kıdemleri bakımından mesleki şüphecilik düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığına ilişkin ANOVA test sonuçları aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 7. Mesleki Kıdemlere Göre Şüphencilik Düzeylerine İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

Mesleki Kıdem (I)	Mesleki Kıdem (J)	Fark İstatistiği (I-J)	p
1-5 Yıl	6-10 Yıl	-.13645	1.000
	11-15 Yıl	1.74992	.977
	16-20 Yıl	2.23477	.968
	21 Yıl ve üzeri	-.44450	1.000
6-10 Yıl	1-5 Yıl	.13645	1.000
	11-15 Yıl	1.88636	.976
	16-20 Yıl	2.37121	.966
	21 Yıl ve üzeri	-.30805	1.000
11-15 Yıl	1-5 Yıl	-1.74992	.977
	6-10 Yıl	-1.88636	.976
	16-20 Yıl	.48485	1.000
	21 Yıl ve üzeri	-2.19442	.948
16-20 Yıl	1-5 Yıl	-2.23477	.968
	6-10 Yıl	-2.37121	.966
	11-15 Yıl	-.48485	1.000
	21 Yıl ve üzeri	-2.67926	.939
21 Yıl ve üzeri	1-5 Yıl	.44450	1.000
	6-10 Yıl	.30805	1.000
	11-15 Yıl	2.19442	.948
	16-20 Yıl	2.67926	.939

ÖS
852

Yapılan Anova testinin sonuçlarına göre “farklı mesleki kıdemlere sahip katılımcıların mesleki şüphencilik skorları arasında anlamlı bir farklılık vardır” ifadesi ret edilmiştir. P değerinin 0,005’ten büyük olmasından dolayı mesleki kıdemlere göre katılımcıların şüphencilik skorları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

5. SONUÇ

Mesleki şüphecilik, gerek literatürde gerekse uluslararası standartlarda önemi vurgulanan bir kavramdır. Uluslararası denetim standartlarına göre 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 tutum olarak ifade etmiştir. Özellikle büyük muhasebe skandallarından sonra denetçinin mesleki şüheciliği üzerindeki tartışmalar da artmıştır. Denetçilerin mesleki şüphecilik ve muhakeme gücünden yoksun olması denetçinin, denetlenen işletmenin mali verilerinde önemli bir hata veya düzensizlikler olmamasına karşın, bunları fark etmemesi ya da yanlış değerlendirmesine neden olacaktır.

Denetçinin davranışlarını inceleyen çeşitli araştırmalar olmakla birlikte bir bütün olarak kişinin mesleki şüphecilik düzeyini ölçen bir ölçeğin olmaması nedeniyle Kathy Hurtt tarafından bir ölçek geliştirilmiştir. Ölçek esas olarak denetçinin mesleki şüheciliğini etkileyen altı özellik olduğunu göz önünde bulundurarak 30 maddeden oluşmaktadır. Bu altı özellik; sorgulayıcı zihin, bilgi arayışı, yargıyı askıya alma, kişilerarası anlayış, özerklik ve özsaygıdır. Ölçekteki 30 maddenin her 5 maddesi bu özelliklerden birini ölçmektedir. 6'lı likert tipi ölçek kullanılmakta olup, ölçekteki her bir ifade 1'den 6'ya kadar puanlanmakta ve yüksek puanlar yüksek mesleki şüphecilik düzeyini ifade etmektedir. 1., 10., 11., 16., 17., 19., 25. ve 26. sorular ters olarak kodlanmıştır. Bu maddelerin puanlamaları yapılırken buna dikkat edilmelidir.

Hurtt Mesleki Şüphecilik Ölçeği (HPSS), tarafımızdan Türkçeye çevrilmiş; muhasebe meslek mensupları ve adayları ile muhasebe öğretim elemanlarının mesleki şüphecilik düzeylerini belirlemek amacıyla bir araştırma yapılmıştır. Araştırma sonucunda; YMM'lerin mesleki şüphecilik düzeyleri diğer katılımcıların şüphecilik düzeylerinden anlamlı bir şekilde farklılık göstermiştir. Ayrıca, yüksek yaş grubundaki katılımcıların düşük yaş grubundaki katılımcılara göre daha yüksek mesleki şüphecilğe sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Cinsiyetler açısından ve mesleki kıdemler açısından katılımcıların mesleki şüphecilik seviyelerinde anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

Her araştırmada olduğu gibi bu çalışmada da bazı sınırlılıklar mevcuttur. Herşeyden önce Türkiye'de konu ile ilgili daha önce böyle bir araştırmanın yapılmamış olması ve önceki çalışmalarla karşılaştırma imkanının olmaması önemli bir sınırlamadır. Zaman, maliyet ve erişim sınırı nedeniyle çalışmanın örneklem hacmi daha dar tutulmuştur. Cinsiyet ve mesleki unvan bakımından katılımcı sayılarındaki önemli farklılık da bir sınırlama olarak kabul edilebilir. Çalışmada geçerlilik ve güvenilirlik analizleri ile ilgili elde edilen bulgular çalışmadaki örneklemeler çerçevesinde sınırlılıklar taşımaktadır. Nitel ve nicel olarak ölçeğin farklı araştırmalarda kullanılması geçerlilik ve güvenilirlik konusunda daha güçlü bulguların elde edilmesini sağlayacaktır.

Hurtt Mesleki Şüphecilik Ölçeği ABD'de geliştirilmiş ve ABD'deki denetim ortamına dayanmaktadır. Araştırmalar, denetim kararları ve karar verme süreçlerinde, bir denetçinin şüpheli yaklaşımının kültürel ortamdan etkilenebileceğini göstermiştir. Bu nedenle, Türkiye'de kültürel yapı göz önünde bulundurularak kişilerin mesleki şüphecilik seviyelerini ölçecek ayrı bir ölçek geliştirilebilir.

KAYNAKÇA

- Ashari, A. 2017. "Translation and Validation of Hurtt's Professional Skepticism Scales for Indonesian Context", *The International Journal of Business & Management*, 5. 79-90.
- Backof, A. G., J. Thayer, ve T. Carpenter. 2014. "Auditing Complex Estimates: Management-Provided Evidence and Auditors' Consideration of Inconsistent Evidence", Working paper, University of Virginia and The University of Georgia, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2279138>, (Erişim Tarihi 22/03/18).
- Bell, T B, M E Peecher, ve I Solomon. 2005. "The 21st Century Public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology", KPMG LLP, <http://www.business.illinois.edu/kpmg-uiuccases/monograph2.pdf> (Erişim Tarihi: 12/05/2018).
- Boyle, D. M., F. T. DeZoort ve Hermanson, D. R. 2015. "The Effect Of Alternative Fraud Model Use On Auditors' Fraud Risk Judgments", *Journal of Accounting & Public Policy*, 34(6), 578-596.
- Brown, T., T.M. Majors, ve , M.E. Peecher. 2014. The Impact of a Judgment Rule and Critical Audit Matters on Assessments of Auditor Legal Liability – The Moderating Role of Legal Knowledge. Working paper, University of Illinois at Urbana-Champaign
- Boush, D.M., M. Friestad ve G.M. Rose. 1994. "Adolescent Skepticism Toward TV Advertising And Knowledge Of Advertiser Tactics", *The Journal of Consumer Research* 21(1): 165-175
- Campitelli G ve F. Gobet. 2010. "Herbert Simon's Decision-Making Approach: Investigation of Cognitive Processes in Experts", *Rev Gen Psychol* 14(4):354–364
- Carpenter, T. D. ve J. L. Reimers. 2013. "Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Cctions", *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 45-69.
- Castro, G.S. 2013. Internal Auditors' Skepticism in Detecting Fraud: A Quantitative Study, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2222097>, E.T. 11.10.2018
- Choo, F. ve K. Tan. 2000. "Instruction, scepticism, and accounting students' ability to detect frauds in auditing", *The Journal of Business Education* 1(Fall): 72-87
- Cushing, D. ve R. R Fullerton. 2005. The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors. Working paper, Utah State University. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.617062>, (Erişim Tarihi: 13.06.2018).
- Dalkılıç Fatih ve Sadiye Oktay. 2011. "Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphencilik", *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak - Şubat 2011, 63-78.
- Endrawes, M. ve G.S.Monroe. 2012. "Professional Scepticism of Auditors: A Cross-Cultural

Experiment”, <http://www.unisa.edu.au/Global/business/centres/cags> , (Erişim Tarihi: 11.02.2018)

Ercan, İ., İsmet, K. A. N. 2004. “Ölçeklerde güvenilirlik ve geçerlik”, Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi, 30(3), 211-216.

Farag, M. S. ve R.Z. Elias. 2016. “The Relationship Between Accounting Students’ Personality, Professional Skepticism And Anticipatory Socialization”, Accounting Education, 25(2), 124-138.

Fullerton, R., ve C. Durtschi. 2004. The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors, <https://ssrn.com/abstract=617062>, (Erişim Tarihi:03.01.2018).

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

Hurt, R.K., H.L Brown-Liburd, C.E. Earley ve G Krishnamoorthy. 2013. “Research on Auditor Professional Skepticism – Literature Synthesis and Opportunities for Future Research”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, 32 (1), 45-97.

Hussin, S. A. ve T.M. Iskandar. 2013. “Exploratory Factor Analysis on Hurtt’s Professional Skepticism Scale: A Malaysian Perspective”, Asian Journal of Accounting and Governance, 4, 11-19.

Kayrak, Musa. 2015. “ Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları ve Çözüm Önerileri” Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 8 (1).

Kocaman, N., M. Özkan, Z.Armaç ve S. Özkan. 2007. “Hastalık Algısı Ölçeğinin Türkçe Uyarlamasının Geçerlilik ve Güvenilirlik Çalışması”, Anadolu Psikiyatri Dergisi, 8, 271-280.

Linn, M.C., T.deBenedictis, ve K.Delucchi. 1982. “Adolescent Reasoning About Advertisements: Preliminary Investigations”, Child Development 53: 1599–1613

Litman, J. A., ve P. J. Silvia. 2006. “The Latent Structure of Trait Curiosity: Evidence for Interest and Deprivation Curiosity Dimensions”, Journal of Personality Assessment 86-3: 318–328

Liu, C. ve J. Zhang. 2008. “Time Pressure, Accountability and Audit Judgment: An Experimental Study”, China Accounting Review, 6(4), 405–424

Mautz, R. K. ve H. A. Sharaf. 1961. The Philosophy of Auditing. American Accounting Association Monograph No. 6. Sarasota, FL: American Accounting Association.

McGinn, M. 1989. Sense and Certainty: A Dissolution of Scepticism. New York, N. Y.: Basil Blackwell, Inc..

Nelson, M. ve H.T.Tan. 2005. “Judgement and Decision Making Research in Auditing: A Task,

Person, and Interpersonal Interaction Perspective”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24, 41-71.

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

Nolder, C. J., ve K. Kadous. 2018. Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. *Accounting, Organizations and Society*, <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368218301181>, (Erişim Tarihi: 11.03.2018)

Özdamar, K. 1999. Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi 1. Kaan Kitabevi, Eskişehir

Qadackers, L., T.Groot ve A.Wright. 2014. “Auditors’ Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt”, *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 639 – 657.

Perry, L. 1984.” The SECs Enforcement Activities”, *The CPA Journal*, 54(4), 9-14

Peytcheva, M. 2014. “Professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task”, *Managerial Auditing Journal*, 29(1), 27-49.

Popova, V. 2013. “Exploration of Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments”, *Managerial Auditing Journal*, 28(2), 140 – 160.

Robinson, S.N., M.B. Curtis ve J.C.Robertson. 2013. A Person-Situation Approach to the Examination of Professional Skepticism: Consideration of Time Epressure and Goal Framing. Working paper, University of North Texas.

Simon, HA. 1990. “Invariants of Human-Behavior”, *Annu Rev Psychol* 41:1–19

Sünbül, A. M. 2004. “Düşünce Stilleri Ölçeğinin Geçerlilik ve Güvenirliliği”, *Eğitim ve Bilim*, 29, (32), 25-42

Şencan, H. 2005. Sosyal ve Davranışsal Ölçmelerde Güvenirlik ve Geçerlik. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Yaşar, M. 2014. “İstatistiğe Yönelik Tutum Ölçeği: Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması”, *Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 36(3), 59-75.

Ek: 1

<p style="text-align: center;">“Mesleki Şüphencilik Ölçeği”</p> <p>Aşağıda belirtilen durumları hızlıca okuduktan sonra her bir durumu 1 ile 6 arasında bir not ile değerlendiriniz. Doğru veya yanlış cevap yoktur, sadece belirtilen ifadeye ne ölçüde katıldığınızı puanla belirteceksiniz. 1 notu, belirtilen ifadeye çok güçlü şekilde <i>katılmadığınızı</i>, 6 notu ise bu ifadeye çok güçlü şekilde <i>katıldığınızı</i> gösterecektir. Herhangi bir durumu değerlendirirken fazla zaman harcamayınız.</p>	1 Puan (Kesinlikle Katılmıyorum)	2 Puan (Katılmıyorum)	3 Puan (Çok Az Katılıyorum)	4 Puan (Kısmen Katılıyorum)	5 Puan (Katılıyorum)	6 Puan (Kesinlikle Katılıyorum)
1.) İnsanların açıklamalarını genellikle fazlaca düşünmeden kabul ederim.	1	2	3	4	5	6
2.) Kendimle barışığım.	1	2	3	4	5	6
3.) Daha fazla bilgi alana dek bir konu hakkında karar vermek için beklerim.	1	2	3	4	5	6
4.)Öğrenme olasılığı beni heyecanlandırır.	1	2	3	4	5	6
5 İnsanların davranışlarına sebep olan nedenlere ilgi duyarım.	1	2	3	4	5	6
6.) Yeteneklerime güvenirim.	1	2	3	4	5	6
7.) Genellikle bir iddianın doğruluğu kanıtlanmadıkça onu reddederim.	1	2	3	4	5	6
8.) Yeni bilgileri keşfetmek eğlencelidir.	1	2	3	4	5	6
9.) Bir konuda karar vermek zamanımı alır.	1	2	3	4	5	6
10.) Diğer insanların anlattıklarını hemen kabul etmeye eğilimliyim.	1	2	3	4	5	6
11.) Başka insanların davranışları ilgimi çekmez.	1	2	3	4	5	6
12.) Kendimden eminimdir.	1	2	3	4	5	6
13.) Arkadaşlarım, genellikle gördüğüm ve duyduğum şeyleri sorguladığımı söyler.	1	2	3	4	5	6
14 Diğer insanların davranışlarının nedenlerini öğrenmek hoşuma gider.	1	2	3	4	5	6
15.) Bence öğrenmek heyecan vericidir.	1	2	3	4	5	6
16.) Genellikle gördüğüm, okuduğum veya duyduğum şeyleri olduğu gibi kabul ederim.	1	2	3	4	5	6
17.) Kendimden emin değilim.	1	2	3	4	5	6

Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphencilik, Mesleki Şüphencilğin Ölçülmesi Ve Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma

ÖS
858

	1 Puan (Kesinlikle Katılmıyorum)	2 Puan (Katılmıyorum)	3 Puan (Çok Az Katılıyorum)	4 Puan (Kısmen Katılıyorum)	5 Puan (Katılıyorum)	6 Puan (Kesinlikle Katılıyorum)
18.) Açıklamalardaki tutarsızlıkları genellikle fark ederim.	1	2	3	4	5	6
19.) Çevremdekilerin görüşlerine genellikle katılırım.	1	2	3	4	5	6
20.) Hızlıca karar vermek zorunda kalmaktan hoşlanmam.	1	2	3	4	5	6
21.) Kendime güvenim tamdır.	1	2	3	4	5	6
22.) Ulaşılabilir bilgilerin tamamına bakmadan karar vermekten hoşlanmam.	1	2	3	4	5	6
23.) Bilgi için araştırmaktan zevk alırım.	1	2	3	4	5	6
24.) Duyduğum veya gördüğüm şeyleri sıklıkla sorgularım.	1	2	3	4	5	6
25.) Kolay ikna olurum.	1	2	3	4	5	6
26.) İnsanların neden belirli bir şekilde davrandıkları ile ilgili nadiren kafa yorarım.	1	2	3	4	5	6
27.) Bir konuda karar vermeden önce ulaşılabilir tüm bilgileri göz önünde bulundurduğumdan emin olmak isterim.	1	2	3	4	5	6
28.) Okuduğum veya duyduğum şeylerin doğruluğunu belirlemeye çalışmaktan hoşlanırım.	1	2	3	4	5	6
29.) Öğrenmenin tadını çıkarırım.	1	2	3	4	5	6
30.) İnsanların davranışlarını ve bu davranışlarının arkasındaki nedenleri anlamak etkileyicidir.	1	2	3	4	5	6