TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİMDE BEKLENTİ BOŞLUĞUNUN AZALTILMASINDA ETKİLİ FAKTÖRLERİN ANALİZİ: BORSA İSTANBUL'DA BİR ARAŞTIRMA

Durdane Tuğçe KİRİKTİR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2020

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİMDE BEKLENTİ BOŞLUĞUNUN AZALTILMASINDA ETKİLİ FAKTÖRLERİN ANALİZİ: BORSA İSTANBUL'DA BİR ARAŞTIRMA

Durdane Tuğçe KİRİKTİR

Danışman: **Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ**
Jüri Üyesi: **Prof. Dr. Selahattin KARABINAR**
Jüri Üyesi: **Doç. Dr. Koray TUAN**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2020

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalı / Muhasebe Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ
(Danışman)

Üye: Prof. Dr. Selahattin KARABINAR

Üye: Doç Dr. Koray TUAN

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.
…/…/2020

Prof. Dr. Serap ÇABUK
Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ETİK BEYANI

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. …. / …. / 2020

Durdane Tuğçe KİRİKTİR

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİMDE BEKLENTİ BOŞLUĞUNUN AZALTILMASINDA ETKİLİ FAKTÖRLERİN ANALİZİ: BORSA İSTANBUL'DA BİR ARAŞTIRMA

Durdane Tuğçe KİRİKTİR

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı / Muhasebe Bilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ
Ağustos 2020, 119 sayfa

Bağımsız denetim, işletmelerin sunmuş olduğu finansal bilgilerin güvenilirliğini arttırarak finansal tablolara değer kazandırmaktadır. Kaliteli bir bağımsız denetim süreci, sunulan mali tabloların hata ve yanlışlık içerme riskini azaltmaktadır. Ancak finansal tablo kullanıcıları ile denetçiler; denetim raporları, bağımsız denetim fonksiyonu ve denetçinin görev ve sorumluluğu hakkında farklı algılara ve görüşlere sahiptirler. Bu algı ve görüş farklılıkları literatürde beklenti boşluğu olarak adlandırılmaktadır.

Bu çalışmada, bağımsız denetimde ortaya çıkan beklenti boşluğu kavramının azaltılması için önerilen faktörlerin etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Bu amaçla bir anket formu hazırlanmış ve Borsa İstanbul'da işlem gören şirket çalışanlarına bu formlar e posta aracılığı ile gönderilmiştir. Elde edilen veriler, SPSS paket programında frekans analizleri, normallik testi, t-testi ve ANOVA testleri gibi istatistiksel yöntemlerle analiz edilmiştir. Ortaya çıkan bulgular yorumlanarak, analizler sonucunda bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılması için önerilen faktörlerin etkili olduğu tespit edilmiştir. Çalışmanın sonunda ileride yapılacak çalışmalar için çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, bağımsız denetçi, beklenti boşluğu, beklenti boşluğu nedenleri, beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili faktörler.

ABSTRACT

ANALYSIS OF THE EFFECTIVE FACTORS IN REDUCING OF INDEPENDENT AUDIT EXPECTATION GAP: EVIDENCE FROM BORSA İSTANBUL

Durdane Tuğçe KİRİKTİR

Master Thesis, Department of Business Administration / Program in Accounting
Supervisor: Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ
August 2020, 119 pages

Independent audit adds significant value to its financial statements by increasing the reliability of financial information provided by businesses. A quality independent audit process reduces the risk of errors and inaccuracies in the financial statements which are presented. However, financial statement users and auditors have different perceptions and opinions about the audit reports, independent audit function and the auditor's duties and responsibilities. These differences are called the expectation gap in the literature.

In this study, it was investigated whether the proposed factors were effective in reducing the concept of expectation gap emerging in the independent audit. For this purpose, a questionnaire was prepared and these forms were sent to the employees of the company which are traded on Borsa Istanbul via e-mail. The data obtained were analyzed in SPSS package program by statistical methods such as frequency analysis, normality test, t-test and ANOVA tests. As a result of the analysis, it was determined that the proposed factors were effective in reducing the expectation gap in the independent audit. At the end of the study various suggestion was made found for the future work.

Keywords: Independent audit, independent auditor, expectation gap, expectation gap reason, effective factors in reducing expectation gap

ÖN SÖZ

Bu çalışmada, bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılması için önerilen faktörlerin etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Çalışmanın kapsamı dahilinde Borsa İstanbul'da yer alan şirket çalışanlarına anket yöntemi uygulanarak çalışma gerçekleştirilmiştir.

Tez çalışmam sürecinde çok değerli önerileri ve kıymetli katkılarından dolayı danışmanım Sayın Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ Hocama sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Çalışmam konusunda çok kıymetli görüş ve önerilerinden ötürü değerli zamanını ayıran ve akademik gelişimimde büyük katkıları olan Sayın Prof. Dr. Selahattin KARABINAR Hocama en içten teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca çalışmamda kıymetli zamanlarını ayırıp anketi cevaplayan katılımcılara çok teşekkür ederim.

Eğitim hayatım süresince bana her zaman destek olan, bugüne kadar ki bütün başarılarımda sonsuz katkıları bulunan çok kıymetli aileme ve bu süreçte bana sabır ve anlayış gösteren sevgili eşime ve desteğini hissettiğim arkadaşlarıma çok teşekkür ederim.

Durdane Tuğçe KİRİKTİR

Adana / 2020

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET ..... **iv**
ABSTRACT ..... **v**
ÖN SÖZ ..... **vi**
KISALTMALAR ..... **x**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **xi**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xii**
EKLER LİSTESİ ..... **xiii**

BÖLÜM I
GİRİŞ

1.1. Araştırmanın Problemi 2
1.2. Araştırmanın Amacı 2
1.3. Araştırmanın Önemi 3
1.4. Sınırlılıklar 3
1.5. Tanımlar 3

BÖLÜM II
BAĞIMSIZ DENETİM VE BEKLENTİ BOŞLUĞU

2.1. Bağımsız Denetim 4
2.1.1. Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci 6
2.1.1.1. Bağımsız Denetimin Uluslararası Gelişim Süreci 7
2.1.1.2. Bağımsız Denetimin Türkiye'deki Gelişim Süreci 10
2.1.2. Bağımsız Denetimin Önemi 14
2.1.3. Bağımsız Denetimin Amaçları Ve Faydaları 15
2.1.4. Bağımsız Denetim Türleri 16
2.1.4.1. Sürekli Denetim 16
2.1.4.2. Sınırlı Denetim 19
2.1.4.3. Özel Denetim 20
2.1.5. Bağımsız Denetim Süreci 21

2.1.5.1. Müşteri Seçimi Ve İşin Alınması 22
2.1.5.2. Denetimin Planlanması 25
2.1.5.3. Denetim Programının Yürütülmesi 28
2.1.5.4. Denetim Çalışmasının Tamamlanması Ve Raporlanması 30
2.2. Beklenti Kavramı 32
2.3. Denetimde Beklenti Boşluğu 33
2.4. Denetim Beklenti Boşluğu Yapısı Ve Bileşenleri 35
2.5. Denetimde Beklenti Boşluğunun Nedenleri 39
2.5.1. Bağımsız Denetimin Sahip Olduğu Yapı 40
2.5.2. Denetim Mesleğinin Öz-Düzenleme Süreci 41
2.5.3. Bağımsız Denetçilerin Çelişen Rolleri 42
2.5.4. Bağımsız Denetçilerin Bilgi Düzeyi 44
2.5.5. Değişen Beklentilerin Karşılanmasında Zamansal Farklılıklar 45
2.5.6. Finansal Bilgi Kullanıcılarının Denetim Mesleğine Bakış Açısı 46
2.6. Denetimde Beklenti Boşluğunun Azaltılmasında Etkili Olan Faktörler 47
2.6.1. Bağımsız Denetim Eğitimi 47
2.6.2. Denetçilerin Sorumluluk Alanlarının Genişletilmesi 49
2.6.3. Denetçilerin Bağımsızlığının Arttırılması 50
2.6.4. Mesleki Tecrübe Düzeyi 52
2.6.5. Yazılan Denetim Raporlarının Daha Açıklayıcı Olması 53
2.6.6. Yasal Düzenlemeler 55
2.6.7. Karşılıklı İletişim 56
2.7. Usulsüzlükler Ve Denetimde Beklenti Boşluğu 57
2.8. Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu İle İlgili Literatür Taraması 59
2.8.1. Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu İle İlgili Türkiye'de Yapılan Çalışmalar 59
2.8.2. Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu İle İlgili Uluslararası Alanda Yapılan Çalışmalar 61

BÖLÜM III

YÖNTEM

3.1. Araştırma Yöntemi 67
3.2. Hipotezler 67

3.3. Örneklem Seçimi 69
3.4. Veri Toplama Aracı 71

BÖLÜM IV
BULGULAR

4.1. Faktör Analizi 72
4.2. Güvenilirlik Analizi 74
4.3. Betimsel İstatistikler 75
4.4. Araştırma Hipotezlerinin Testi 77
4.4.1. Denetçilerin Sorumluluk Alanlarının Arttırılmasının, İlgili Taraflar Arasında Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi 78
4.4.2. Tecrübe Düzeyinin Artmasının, İlgili Taraflar Arasında Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi 80
4.4.3. Bağımsız Denetim Eğitiminin Arttırılmasının, Denetlenen Şirketlerde Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi 82
4.4.4. Etkili İletişimin Arttırılmasıyla, İlgili Taraflar Arasında Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi 84
4.4.5. Denetim Raporlarının Daha Açık Yazılmasının, İlgili Taraflar Arasında Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi 86
4.4.6. T-Testi Ve Tek Yönlü Varyans (Anova) Analizleri 88
4.4.6.1. T-Testi Sonuçları 88
4.4.6.2. Tek Yönlü Varyans Analizi (Anova) Sonuçları 89
4.4.7. Çapraz Tablolar Analizi 94

BÖLÜM V
TARTIŞMA VE YORUM

5.1. Çalışma Hakkında Tartışma 95
5.2. Çalışmanın Yorumlanması 96

BÖLÜM VI
SONUÇ VE ÖNERİLER

6.1. Sonuç 98
6.2. Gelecekte Yapılacak Çalışmalar İçin Öneriler 100

KAYNAKÇA 101
EKLER 111
ÖZGEÇMİŞ 119

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

BİST: Borsa İstanbul

CICA: Canadian Institute of Chartered Accountants - Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

IFAC: International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

ISA: International Auditing Standard - Uluslararası Denetim Standartları

KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KMO: Kaiser Meyer Olkin

PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board - Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Üst Kurulu

SMMMO: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

SPK: Sermaye Piyasası Kanunu

SOX: Sarbanes-Oxley (Kanun - ABD)

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

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 Odalar Birliği

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1. Sürekli Denetim Esasları 18
Tablo 2. Denetim Süreci 22
Tablo 3. KMO ve Bartlett's Testi 73
Tablo 4. Faktör Analizi Sonuçları 73
Tablo 5. Cronbach's Alpha Sonuçları 74
Tablo 6. Yaş Dağılım Tablosu 75
Tablo 7. Firmanın Bulunduğu Sektör Tablosu 75
Tablo 8. Pozisyon Durum Tablosu 76
Tablo 9. Mesleki Tecrübe Düzeyi Tablosu 76
Tablo 10. Eğitim Durumu Tablosu 76
Tablo 11. Denetim Hizmeti Alınan Yıl Durumu Tablosu 77
Tablo 12. Yanıtların Ortalamalarına Göre Derecelendirme Tablosu 77
Tablo 13. Denetçilerin Sorumluluk Alanlarının Arttırılmasının, Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi Frekans Analizi Tablosu 78
Tablo 14. Tecrübe Düzeyinin Artmasının, Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi Frekans Analizi Tablosu 81
Tablo 15. Bağımsız Denetim Eğitiminin Arttırılmasının, Denetlenen Şirketlerde Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi Frekans Analizi Tablosu .. 83
Tablo 16. Etkili İletişimin Arttırılmasıyla, İlgili Taraflar Arasında Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi Frekans Analizi Tablosu 84
Tablo 17. Denetim Raporlarının Daha Açık Yazılmasının, İlgili Taraflar Arasında Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi Frekans Analizi 86
Tablo 18. Bağımsız Denetim Beklenti Boşluğu ve Eğitim Düzeyi 89
Tablo 19. Tecrübe Düzeyine İlişkin ANOVA testi Sonuçları 90
Tablo 20. Firmanın Bulunduğu Sektöre İlişkin ANOVA testi Sonuçları 91
Tablo 21. Katılımcıların Pozisyonlarına İlişkin ANOVA testi Sonuçları 92
Tablo 22. Firmaların Denetim Hizmeti Aldıkları Yıla İlişkin ANOVA testi Sonuçları 93
Tablo 23. Eğitim Düzeti ve Eğitim Ölçeğinin Çapraz Tablo Testi Sonuçları 94

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1. Beklenti boşluğunun yapısı ve bileşenleri 36
Şekil 2. Araştırma hipotezleri modeli 68

EKLER LİSTESİ

Sayfa

EK 1. Uygulanan Anket Formu 111
EK 2. Normallik Testi Sonuçları 116
EK 3. Frekans Analizi Anket Sonuçları 117

BÖLÜM I

GİRİŞ

İşletmeler sürekli değişmekte ve gelişmekte olan iş dünyasında, varlıklarını sürdürebilmek ve rekabet güçlerini arttırabilmek için kendilerini daima ileriye taşımak zorundadırlar. İşletmelerin büyümesi ile birlikte oluşabilecek finansal bilgi karmaşıklığı ve fazlalığı, verilerin eksik ve yanlı aktarılma riskini ortaya çıkarmaktadır. Risk ile finansal tablo hazırlayıcılarının, tablo kullanıcılarına sunduğu taraflı olan asimetrik bilgi doğmaktadır. Hazırlanan finansal tablolarda yer alan bilgilerin kaybolmadan, doğru zamanda ve doğru biçimde kullanıcılara iletilmesi gerekmektedir. Bu noktada finansal tablolarda oluşabilecek bilgi asimetrisini azaltmak, kullanıcılara doğru mesajları aktarabilmek, hileleri ve yolsuzlukları önleyebilmek amacıyla bağımsız denetim süreci özel bir işlev görmektedir. Bağımsız denetim ile birlikte finansal bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği denetlenmekte ve denetimden geçmiş işletmelerin finansal tabloları kullanıcılarına daha fazla güven sağlamaktadır.

Bağımsız denetim sürecinde olması gereken durum, işletmede meydana gelen finansal olayların doğru bir şekilde kayıt edilip edilmediğini belirlemek ve finansal tabloların mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını teyit etmektir. Ayrıca bağımsız denetim sonucunda ortaya çıkan denetim raporlarında, işletmeye ait finansal bilgilerin dürüstlüğü hakkında bir denetçi görüşü yer almaktadır. Bu kapsamda bağımsız denetim hizmetinde olması gereken durum ile ilgili çevrenin beklediği durum birbirinden farklılık göstermektedir. Bu farklılık denetimin karmaşık yapısı, denetçinin bağımsızlığına dair olan şüpheler, makul olmayan beklentiler, denetim fonksiyonunun yanlış anlaşılması ve tecrübe düzeyi gibi etkenlerden kaynaklanmaktadır (Shaikh ve Talha 2003, Salehi 2007, Madsen, 2013, Onulaka, 2015, Humphrey 1993; Mohamed ve Albeksh, 2017). Bu etkenler sonucu bağımsız denetçiden tam güvence istenilen beklenti boşluğu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda taraflar arasında ortaya çıkan farklılıklar literatürde ‘beklenti boşluğu’ olarak ifade edilmektedir.

Beklenti boşluğunun azaltılması için literatürde, bağımsız denetim eğitiminin verilmesi, denetçilerin sorumluluklarının genişletilmesi, denetçilerin bağımsızlığının arttırılması, yazılan denetim raporlarının daha açık olması ve tecrübe düzeyi gibi faktörler ele alınmıştır (Ebimobowei 2010; Okafor ve Otalor 2013; Al qtaish 2014; Enesa, Almeidab, Silvab, Carvalhoa ve Simõesa 2016; Mohamed ve Albeksh 2017;

Chowdhury ve Shikdar 2018). Çalışmada beklenti boşluğunun azaltılmasında literatürde önerilen bu faktörlerin etkili olup olmadığı araştırılmıştır.

1.1. Araştırmanın Problemi

Değişen ekonomik, sosyal ve teknolojik koşullar ile birlikte doğru ve eksiksiz bilgiye olan ihtiyaç giderek artmaktadır. Özellikle 2000'li yılların başlarında yaşanan denetim skandallarından sonra finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetime olan güvenleri sarsılmıştır. Bunun üzerine bağımsız denetime verilen önem daha da fazlalaşmıştır ve bağımsız denetime dair yeni düzenlemeler gündeme gelmiştir. Böylece değişen yasalar ve düzenlemelerin çok iyi takip edilememesi ve finansal tablo kullanıcılarının denetim süreci ile ilgili yeterli bilgi sahibi olamamalarından dolayı bağımsız denetimden beklenenler farklılaşmıştır. Finansal tablo kullanıcılarının denetimden bekledikleri ve denetçinin yasal düzenlemeler kapsamındaki görevleri ve sorumlulukları birbirinden ayrıdır. Bunun sonucunda ortaya çıkan beklenti boşluğunun giderilmesi için literatürde bazı faktörler ele alınmıştır. Denetimde beklenti boşluğunun giderilmesi için önerilen faktörler üzerine yapılan çalışmaların kısıtlı olduğu görülmektedir. Bu nedenle denetimde beklenti boşluğunun giderilmesinde etkili olan faktörler üzerinde durularak sunulan öneriler incelenecektir ve böylece literatüre katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

1.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın temel amacı, bağımsız denetimde beklenti boşluğunun giderilmesi için literatürde önerilen faktörlerin etkili olup olmadığının ölçülmesi olarak belirlenmiştir. Günümüzde önemi giderek artan bir süreç olarak karşımıza çıkan bağımsız denetim sürekli gelişme eğiliminde olmakla beraber bu alanda yeni düzenlemeler yapılmaktadır. Finansal bilgilerin doğru, tam ve bağımsız bir şekilde sunulması ancak bağımsız denetim ile gerçekleştirilebilmektedir. Bu nedenle bağımsız denetim finansal tablo kullanıcıları ve şirketler için çok önemli bir role sahiptir. Bağımsız denetime biçilen rol ise taraflar arasında farklılık göstermekte ve beklenti boşluğu kavramını ortaya çıkarmaktadır. Bu farklılığın azaltılması için de hangi faktörlerin etkili olduğunun analizi çalışmanın ana amacını oluşturmaktadır.

1.3. Araştırmanın Önemi

Bu çalışmada, bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılması için önerilen faktörlerin etkili olup olmadığının araştırılması amaçlanmaktadır. Daha önceki araştırmalarda beklenti boşluğunun aralıkları tespit edilmiştir ve denetimde beklenti boşluğunun olduğuna dair sonuçlar ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla bu çalışmada beklenti boşluğunun azaltılabilmesi için önerilen faktörler incelenecektir. Bu kapsamda çalışmanın elde edilecek olan sonuçlar ışığında, bundan sonra düzenlenecek projeler için de uygulayıcılara yol gösterici ve fikir verici olacağı düşünülmektedir.

1.4. Sınırlılıklar

Araştırmanın en önemli sınırlılıklarından bir tanesi finansal sektörde yer alan banka ve sigorta işletmelerinin araştırma kapsamına alınmaması olarak belirlenmiştir. Bu durumun temel sebebi ise finansal sektörde yer alan işletmelerin kendilerine özgü olan hesap planını kullanmalarıdır. Dolayısı ile bu tür işletmelerin finansal tablolarını diğer işletmelerin finansal tabloları ile karşılaştırmak güç olmaktadır. Bir diğer önemli kısıt ise halka açık şirket çalışanlarına ulaşmada yaşanılan zorluklar ve güçlüklerdir. Ayrıca çalışmanın konusunun daha önce az çalışılmış olması, bilgi erişimini zorlaştırmaktadır. Zaman ve maliyet ise bir diğer sınırlılıktır.

1.5. Tanımlar

Bağımsız denetim: Serbest meslek erbabı olarak kendi namına çalışan ya da bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek için yapılan bir denetim çalışmasıdır (Kepekçi, 1998, s.7).

Beklenti Boşluğu: Bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini yürütme konusunda sahip olduğuna inandığı sorumluluk ile ilgili algıları ve finansal bilgi kullanıcılarının kendilerine atfettiği sorumluluk arasındaki farklılıktır (Saladrigues ve Graňó, 2014, s.124)

BÖLÜM II

BAĞIMSIZ DENETİM VE BEKLENTİ BOŞLUĞU

Bu bölümde bağımsız denetim ve beklenti boşluğu kavramları incelenmektedir. Temel konular ve yaklaşımlar çerçevesinde öncelikle bağımsız denetim ile bağımsız denetimin uluslararası ve ulusal gelişim süreci incelenmiş, ardından sırası ile bağımsız denetimin önemi, amaçları, faydaları, türleri ve bağımsız denetim süreci incelenmiştir. Bağımsız denetim kavramının ardından denetimde beklenti boşluğunun bileşenleri ve yapısı hakkında bilgiler verilmiştir. Sonrasında beklenti boşluğunun nedenleri, beklenti boşluğunu azaltmak için etkili olan faktörler ve usulsüzlükler ile denetim beklenti boşluğu arasındaki ilişki ortaya koyulmuştur.

2.1. Bağımsız Denetim

Son yıllarda gelişen ve büyüyen ekonomi ile birlikte denetim ve bağımsız denetimin önemi gittikçe artmıştır. Özellikle muhasebe ve denetim alanında yaşanan skandallar bağımsız denetime olan ihtiyacı daha da arttırmıştır. Denetim, iş dünyası ve genel ekonomide hayati bir rol oynamaktadır (Boynton ve Johnson, 2006, s.5). Denetimin küresel ekonomideki yeri, iş dünyasının gelişimindeki önemi, denetime duyulan ihtiyaç ve gereklilikten dolayı öncelikle denetim kavramının tanımına yer verilmekte daha sonra bağımsız denetim açıklanmaktadır.

Denetim, bir örgütteki bilimsel hizmet ve kaynaklar ile ilgili olan durumların incelenmesinde yöneticilere yardımcı olan veya genel bilgi sağlayan bir yönetim tekniğidir (Botha ve Boon, 2003, s.23). Denetim, bağımsız bir kişi vasıtasıyla, işletmenin belirli bir dönemine ait olan bilgilerin toplanıp, sonuçların değerlendirildiği, daha sonra ortaya çıkan sonuçların ise rapor düzenlenerek açıklandığı bir kontrol mekanizmasıdır (Dalak, 2000, s.66).

Denetim, işletme yönetimi tarafından öne sürülen iddialar ile belirli ölçütler arasındaki uyumluluk derecesini belirlemek ve ortaya çıkan sonuçları ilgilenen kullanıcılara iletmek için, ekonomik eylemler ve olaylar hakkındaki iddialarla ilgili delillerin objektif bir biçimde elde edilmesini ve değerlendirilmesini sağlayan sistematik bir süreç olarak ifade edilebilir (Hayes, Dassen, Schilder ve Wallage, 2005, s.11). Denetim, bilgi riskini azaltarak kaynak tahsisi verimliliğini artıran muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini sağlama yeteneğinden dolayı değer görmektedir (DeFond ve Zhang,

2013, s.1). Bu bağlamda değerlendirildiğinde denetim kavramı, ekonomik faaliyetlerdeki bilgilerin kontrolü için önemli bir gerekliliktir ve sunulan bilgilerin güvenilirliği konusunda araştırma yapmaktadır.

İncelenen tanımlar çerçevesinde denetim kavramının ortak özellikleri aşağıda belirtilmiştir (Karacan ve Uygun, 2012, s. 24-25) :

- Denetim, sistematik bir süreçtir ve birbirini izleyen çeşitli aşamalardan oluşmaktadır,
- Denetim, ortaya çıkan bilgileri ve kanıtları objektif olarak toplama ve bunun sonucunda kaynakları değerlendirme işlemidir. Sunulan bilgiler kapsamında, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı sadece objektif bir şekilde değerlendirilmiş bilgiler veya kanıtlar ile belirlenebilmektedir,
- Denetim, esasında bir uygunluk derecesidir. Oluşan sonuçların, önceden belirlenmiş ölçüt ve standartlara ne ölçüde uygun olduğu tarafsız bir şekilde gerçekleşen denetim ile belirlenebilmektedir.

Genel olarak denetim kavramı üzerinde durulduktan sonra bağımsız denetim kavramı, çeşitli açılardan tanımlanmakla birlikte yapılan tanımlar birbirlerine yakın anlam taşımaktadır. Bu tanımlara aşağıda yer verilmektedir.

Bağımsız denetim, serbest meslek erbabı olarak kendi namına çalışan ya da bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek için yapılan bir denetim çalışmasıdır (Kepekçi, 1998, s.7). Bağımsız denetim, kamu hizmeti niteliğinde yürütülen bir meslektir (Güredin, 2014, s.105).

Başka bir tanıma göre bağımsız denetim, işletmelerin hazırladığı finansal tabloların kendi bünyeleri dışında, alanında uzman kişi veya kurumlarca denetlenmesi ve ortaya çıkan sonuçların raporlanması olarak ifade edilmektedir (Çelik, 2005, s.38). Bağımsız denetim, belirli bir döneme ait ekonomik bilgilerin önceden belirlenen ölçütlerle uygunluk derecesini araştırarak, bu konu ile ilgili rapor oluşturmak amacıyla alanında uzman bağımsız bir kişi tarafından gerçekleştirilen kanıt toplama ve bunları değerlendirme süreci olarak ifade edilebilir (Bozkurt, 2018, s.23).

Sermaye Piyasası Kurulu'na göre bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere (örneğin, halka açık şirket finansal tabloları için Kurulca belirlenmiş veya kabul edilmiş

finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir (www.spk.gov.tr.., E.T. 04.10.2018). Makul güvence, denetim kanıtları toplanmasıyla birlikte bir bütün olarak mali tabloların nitelik ve nicelik kapsamında önemli bir yanlışlık veya hata içermediği sonucuna ulaşmaktır (Usul, 2013, s.15). Bu kapsamda bağımsız denetimin uzun ve karmaşık bir süreç olmasından dolayı, hazırlanan raporların mali tablolarda hata, hile veya usulsüzlük bulunmadığına dair makul güvence verebileceği ortaya koyulmaktadır.

Yapılan açıklamalar ve tanımlar çerçevesinde bağımsız denetim ile ilgili temel özellikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Kandemir, 2013, s.41):

- Bağımsız denetim bir işletmenin belirli bir dönemini içermektedir,
- Önceden belirlenmiş olan ölçütlerle, denetlenmiş olan bilgiler karşılaştırılmaktadır,
- Çalışmaları yürüten denetçiler objektif olmalıdırlar,
- Denetçiler, yeterli seviyede mesleki teknik bilgi ve tecrübeye sahiptir,
- Denetçi, yeterli miktarda kanıt toplar ve bunları değerlendirerek firmanın durumunu objektif bir şekilde yansıtan bir rapor sunar.

Dolayısıyla incelenen açıklamalar çerçevesinde bağımsız denetim süreci ile ilgili olarak, ilke ve kurallar kapsamında denetimin uzman kişiler tarafından yapılması, işletmelerin mali tablolarının gerçeğe uygunluğunun ve şirketin belge, kayıt ve defterleri üzerinde gerekli denetim tekniklerinin kullanılmasıyla birlikte elde edilen tespitler sonucunda raporlanması şeklinde ortak bir sonuca ulaşılabilir.

2.1.1. Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci

Denetimin tarihi, dünya ekonomisinin gelişmesine paralel olarak başkalaştığı gibi, büyük ölçüde muhasebe tarihi tarafından belirlenip günümüze ulaşmıştır (Ajao, Olamide ve Temitope, 2016, s.33). Denetim olgusu, ticari hayatın gelişmesi ve küreselleşmesi ile birlikte aynı çizgi üzerinde ilerlemiştir. Denetimin ilk örnekleri Mısır medeniyetine ilişkin olup ardından Atina'da hesapları inceleyen ve yolsuzlukları ortaya

çıkaran bir denetleme kuruluşu varlığını sürdürmüştür. Denetim, uygulama kapsamında eski dönemlere uzanmasına rağmen günümüzdeki mevcut gelişimi Sanayi devriminden sonra şekillenmiştir (Bozkurt, 2018, s.17). Sanayi devrimine kadar geçen süreçte mali sorumluluk sahibi olan kişilerin güvenilirliğinin ve dürüstlüğünün ortaya çıkarılması kapsamında, devlet bu kişiler tarafından tutulan muhasebe kayıtlarını kontrol altında tutmaktadır. Devletin, kontrol edilen kayıtların güvenilirliğini sağlamak, piyasada ortaya çıkabilecek sorunları önlemek ve gerekli örgütlenmeleri oluşturmak amacıyla piyasalar üzerinde denetim sistemi kurması gerekmektedir. Daha sonra Sanayi devrimi ile büyük işletmeler kurulmaya başlanmış, teknik ve ekonomik gelişmeler ile ekonomide, sermaye sahipleri işletmelerin yönetimini zamanla profesyonel yöneticilere bırakmıştır. (Akbıyık, 2005, s.3-5).

Bu çerçevede Sanayi devriminin ardından sürekli gelişmekte olan muhasebe sistemi ile birlikte, bağımsız denetim de hızlı bir şekilde gelişerek günümüze kadar ulaşmıştır. Yaşanan gelişmelere paralel olarak bağımsız denetim olgusunun boyutları zamanla değişmiş ve gelişmiştir. Bu kapsamda bağımsız denetimin, aşağıda öncelikle uluslararası gelişim süreci incelenmiş daha sonra ulusal gelişim süreci ele alınmıştır.

2.1.1.1. Bağımsız Denetimin Uluslararası Gelişim Süreci

Bağımsız denetimin uluslararası tarihçesine bakıldığında, denetimin eski bir meslek olduğu görülmektedir. Roma, Mısır ve Yunan gibi eski medeniyetlerde, kamunun kayıtlı hesaplarının kontrol edildiğine ilişkin kanıtlar elde edilmiştir. Devletin varlıklarından sorumlu olan kamu görevlileri, kaynakların doğru ve uygun bir şekilde toplanılıp kullanılmasından sorumlu tutulmaktaydılar. İş hayatında kıtalar arası deniz yolları ve ticaretin gelişmesi ile birlikte denetim bir gereklilik halini almıştır (Khan, 1995, s.15).

Bağımsız denetimin öneminin anlaşılması ve ilk defa mesleki bir faaliyet olarak uygulanması, 19. yüzyıl sonlarına doğru İngiltere'de meydana geldiği görülmektedir. Değişen ihtiyaçlar ve gelişen ekonomiler kapsamında bu dönemde yasal olarak tanınan bağımsız denetim, belirli düzenlemeler çerçevesinde denetimin faaliyetleri kurum ve kuruluşlar bünyesinde yürütülmeye başlanmıştır. Daha sonra Kanada ve ABD'de bağımsız denetim hızlı bir şekilde gelişme göstermiş ve meslek örgütleri kurulmuştur. Bu kapsamda Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA-1880) ve Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (AICPA-1886) kurulan örgütlere örnektir. Bu dönemin

ardından, önce Avrupa'da daha sonra diğer ülkelerde bağımsız denetim mesleğinin, finans ve sermaye piyasaları faaliyetleri kapsamında hızlı bir şekilde geliştiği görülmektedir (Okur, 2007, s.5-6).

Sanayi devriminin öncesinde denetim mesleği resmen kabul edilmemekle birlikte, eski zamanlardan itibaren denetim faaliyeti değişik biçimlerde de olsa yürütülmekteydi. Sanayi devriminden önce denetimin ilgili tarafı işletmenin sahipleri olarak bilinmekteydi. Daha sonra ortaklar ve borç verenler, sendikalar, parlamento, tüketiciler, devlet ve diğer gruplar gibi denetim ile ilgilenenler sayıca çoğalmıştır. Zaman içinde denetim uygulamalarındaki değişen yaklaşımlar aşağıda belirtilmektedir (Güredin, 2014, s.16):

- Sanayi devrimi öncesinde denetimin amacı, yanıltmaların bulunması ve denetim yaklaşımı %100'lük bir inceleme,
- Sanayi Devrimi ve 1900 yılları arası denetimin amacı, yanıltmaların bulunması ve denetim yaklaşımı %100'lük bir inceleme,
- 1900 ve 1930 yılları arası denetimin amacı, bilançonun ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylama ve denetim yaklaşımı %100'lük bir inceleme ve örneklemeye başvurma,
- 1930'dan bugüne denetimin amacı, mali tabloların doğruluğu hakkında bir görüş oluşturma ve denetim yaklaşımı ise finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi,
- 2000'li yıllardan sonra ise ortaya çıkan finansal skandallar sonucunda 'Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı' değer kazanmıştır.

Açıklamalar kapsamında da yer aldığı üzere bağımsız denetimin tarihsel gelişimi beş farklı dönemde ele alınabilir. Bu dönemler sırasıyla aşağıda açıklanmaktadır (Ajao ve diğerleri, 2016, s.34-35):

1840 öncesi Dönem: Bu dönemde yapılandırılmış bir iş ve bir resmi iç kontrol sistemi mevcut değildi. Lee and Azham (2008), o zamandaki denetimin her işlemin ayrıntılı bir şekilde doğrulanması ile sınırlı olduğunu ortaya koymaktadırlar. Bu nedenle, test etme veya örnekleme kavramı denetim prosedürünün bir parçası değildir. Fitzpatrick ise (1939) mali denetimin amacının, mali sorumlulukları üstlenen kişilerin

dürüst olup olmadığını saptamak ve denetçilerin tek görevi; yapılan hileleri tespit etmek olduğunu ileri sürmüştür.

1840-1920 Dönemi: Bu zaman diliminde Birleşik Krallık'ta denetim mesleği ile ilgili, sosyal gelişmeler sonucunda bir takım yenilikler ortaya çıkmıştır. Bu duruma örnek olarak, 1844 yılında Anonim Şirketler Yasası çıkarılmıştır. Sanayi devrimi ile birlikte büyük işletmelerin gelişmesine paralel olarak denetçilerin rolünün artması söz konusu olmuştur. Porter, Simon ve Hatherly (2005), denetçilerin bu dönemdeki görevlerinin mahkeme kararlarından etkilendiğini öne sürmüşlerdir. Yapılan hilelerin tespitinin yanı sıra teknik hataların tespiti de yapılmaktadır. Yani bir anlamda belge denetimi yapılmaktadır.

1920-1960 Dönemi: Bu dönemde şirketler büyüdükçe, mülkiyet ve yönetim işlevlerinin ayrılmasının daha belirgin hale geldiği açıklanmıştır. Denetim fonksiyonunun görevi esas olarak şirket yöneticilerinin hissedarları için hazırladığı finansal tablolara güvenilirlik sağlamaktır. Porter ve diğerlerine göre (2005), finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü üzerinde durulmuş ve kademeli olarak kâr ve zarar tablosunun denetimine geçilmiştir.

1960-1990 Dönemi: Davies (1996) çalışmasında, bu dönemde bazı kritik gelişmelerin yaşandığını ileri sürmüştür. Dönemin başlarında defterlerde yer alan işlemleri kontrol etmekten, sisteme güven duymaya doğru bir perspektif kayması oluştuğu görülmektedir. Böyle bir değişikliğin nedeni, şirketlerde devam eden büyümeden kaynaklanan işlem sayısındaki artıştan kaynaklanmaktadır. Porter ve diğerleri (2005) çalışmalarında, risk odaklı denetim sürecine geçiş ile birlikte, denetçilerin sektörleri en ince ayrıntılarına kadar anlaması gerektiğini öne sürmüşlerdir.

1990'dan Günümüze: Porter ve diğerlerine göre (2005), günümüzde denetim yeni bir yaklaşım kazanmıştır ve artık denetlenen şirketler iş riski perspektifi üzerine kurulmuştur. Bu nedenle denetçinin üzerine düşen bu sorumlulukları yerine getirmesi gerekmektedir. İşletmelere danışmanlık sunmak ve yöneticiler tarafından sunulan raporlarda yer alan mali ve mali olmayan bilgilerin doğruluğunu sağlamak denetimin nihai amaçlarının başında gelmektedir. Denetim firmaları ayrıca denetim yanında işletmelere danışmanlık hizmeti de vermektedirler.

2000'li yılların başlarında yaşanan muhasebe denetim skandalları (Enron, Wordcom, Parlamat vb.) ve ekonomik krizler nedeniyle finansal piyasalara güven azalmıştır. Bu güvensizlik nedeniyle ABD ve AB'de, bağımsız denetim ile ilgili yeni

kanun çıkarılması için kararlar alınmıştır. Dolayısıyla bağımsız denetime karşı oluşan güvensizliği ortadan kaldırmak ve yaşanan olayların tekrarlanmasını önlemek için 30 Temmuz 2002 tarihinde ABD'de 'Sarbanes-Oxley Yasası' onaylanmıştır. Bu yasa halka açık şirketler ile onları denetleyen denetim şirketlerini ve burada çalışan görevlileri ilgilendirmektedir. Bu yasa denetçilerin bağımsızlığının daha etkin olmasını, yöneticilerin sorumluluklarının arttırılmasını ve finansal tablolara karşı duyulan güvensizliğin ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır (Süer, 2003, s.6).

Dolayısıyla bugünün bağımsız denetim anlayışı geçmiş yıllara göre çok farklı bir şekil almıştır. İş riski yaklaşımının benimsenmesi, yıllık raporlarda yönetim tarafından sağlanan mali ve finansal olmayan bilgilere güvenilirlik ihtiyacının artmasıyla birlikte bağımsız denetim kapsamında daha sert kurallar ve önlemler alınmıştır.

2.1.1.2. Bağımsız Denetimin Türkiye'deki Gelişim Süreci

Bağımsız denetim gelişimi dünyada olduğu gibi Türkiye'de de ekonomik gelişmelere paralel bir yol izlemektedir. Bağımsız denetim ile ilgili en önemli güdüleyicilerden birisi Sermaye Piyasası Kanunu'dur. 28 Temmuz 1981 tarihinde kabul edilen 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunun amacı, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak için sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek, şeklinde belirlenmiştir (www.spk.gov.tr, E.T. 04.10.2018).

Türkiye'de denetim alanının ilk uygulamaları, muhasebe alanında uzmanlığını kazanmış kişilerin mahkemelerde bilirkişi olarak görev alması ve bu kişilerin vergi denetimi yapmalarına izin verilmesi ile başlamıştır. Daha sonra kendi aralarında örgütlenen muhasebe meslek mensupları, toplumun denetim ve muhasebe alanlarında bilincinin artmasını sağlamak için eğitimlerin verilmesini desteklemiş ve denetim mesleğinin yasal statüsünün oluşturulmasını sağlamak amacıyla çeşitli çalışmalar yapmışlardır. Böylece bağımsız denetim olgusu, 1987 yılından itibaren finansal piyasaların da gelişimi ile birlikte ilgili kurumlar tarafından düzenlenmeye başlanmıştır (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009, s.127).

Türkiye'de bağımsız denetim yapılma zorunluluğu, ilk kez 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşları, 13 Aralık 1987 tarihinde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Sermaye Piyasasında

Bağımsız Dış Denetim hakkında Yönetmelik ile oluşturulmuş ve faaliyete başlamışlardır. Türkiye'de bağımsız denetim ilkeleri ile ilgili ilk yasal düzenlemeler, 1988 yılından itibaren Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında SPK'nın yayımladığı tebliğlerdir. Sermaye Piyasası sonrasındaki gelişmeler ile birlikte X numaralı seride yer alan 7,12,15,16 ve 22 numaralı tebliğlerde bağımsız denetim alanında düzenlemeler yapılmıştır. ABD' deki Sarbanes Oxley Yasasına paralel olarak 02.11.2002 tarihinde yayımlanan 19 numaralı tebliğde denetçinin bağımsızlığına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005, s.62-64).

Topluma doğru ve zamanında bilgi verilmesi ve toplumun güvenliğinin sağlanması amacıyla, bağımsız denetim alanında çeşitli düzenleyici kurum ve kurullar tarafından hazırlanmış olan düzenlemeler mevcuttur. Türkiye'de bağımsız denetim çalışmalarına ilişkin düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir (Karahan, 2017, s.277):

- 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve TÜRMOB'un Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri
- Sermaye Piyasası Kanunu, Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler
- Bankacılık Kanunu, Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri
- Sigortacılık Kanunu, Sigortacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler
- TTK'nın Bağımsız Denetim Alanında Yaptığı Düzenlemeler
- KGK'nın Bağımsız Denetim Alanında Yaptığı Düzenlemeler.

Türkiye'de denetim alanında düzenleme yapan kuruluşlar, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) olarak belirlenmiştir. TÜRMOB, 3568 sayılı kanun ile bir meslek odası olarak kurulmuştur ve Türkiye'de 70 oda ile 63 bin müşaviri bünyesinde barındırmaktadır. TMUDESK ise, 1994 yılında TÜRMOB tarafından kurulmuştur. Bu kurulun amacı; finansal tablolar için muhasebe standartlarını geliştirmek, yayımlamak ve standartların

kabul edilmesini ve uygulanmasını sağlamak şeklinde belirlenmiştir. TÜDESK de 2003 yılında TÜRMOB'un bünyesinde yer almıştır. Bu kurul ise, 3568 sayılı kanuna tabii tutulan meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini doğru ve düzgün bir şekilde yürütebilmesi için Ulusal Denetim Standartları'nı saptamayı amaçlamaktadır. TMSK, 1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1. maddesi ile kurulmuş ve 2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. Türkiye'de muhasebe standartlarının belirlenmesinde yetkilendirilen tek organdır (Karahan, 2017, s.277).

Dünyada ekonomik etkileşimin artması, internet kullanımının yaygınlaşması, özel teşebbüs sayılarının artması ve uluslararası ticarette Türkiye'nin önemli bir rol oynaması gibi çeşitli gelişmeler sonucunda, 6762 sayılı TTK artık ortaya çıkan ihtiyaçları karşılama konusunda yetersiz kalmıştır. Bu nedenle yaklaşık 11 yıllık çalışma sonucunda yeni bir Ticaret Kanunu hazırlanmış ve 13.01.2011 tarihinde 6102 kanun numarası ile kabul edilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetim ilkeleri, şeffaflık ve kurumsal yönetim ile ilgili alanlarda yeni düzenlemeler getirmiştir. Yeni kanun ile birlikte, muhasebe alanında ve bağımsız denetim konularında köklü değişiklikler yapılmıştır (Uzay ve Bayat, 2016, s.1506).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesinin 1. fıkrasına göre, denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleme yapılır. Ayrıca faaliyet raporundaki finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde yer almaktadır (www.resmigazate.gov.tr, E.T. 20.01.2019). Yeni TTK'nin bağımsız denetim alanında getirdiği yeniliklere aşağıda yer verilmiştir (Uzay ve Bayat, 2016, s.1506-1509):

- Bağımsız denetim ile ilgili mevzuatta birlik sağlanması amacıyla tek bir kural koyucunun belirlenmesi,
- Bakanlar Kurulu kararına göre belirli ölçütlere ulaşan şirketlerde bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesi,
- Denetim uygulamalarının sadece yetkilendirilmiş uzman meslek elemanlarınca yapılması,
- Şirkette zorunlu olarak yer alan Denetim Kurulunun organ niteliğinin kaldırılması,

- Türkiye muhasebe standartlarının finansal tabloların hazırlanmasında zorunlu hale getirilmesi,
- Tutulması zorunlu olan ticari defterlerin genişletilmesi,
- Borsada işlem gören şirketlerin yönetim kuruluna, ortaya çıkabilecek risklerin erken saptanabilmesi için bir yönetim komitesi kurma yükümlülüğü getirilmesi,
- Bağımsız denetimin zorunlu olduğu şirketlerde, internet sitesi oluşturma ve önemli bilgilerin buraya yazılması, gibi yenilikler yer almaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabul edildiği yılın sonunda, 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur. Bununla birlikte TMSK, TMUDESK gibi kurullar KGK bünyesinde toplanmıştır. Böylece bağımsız denetim alanı için kamu gözetimi getirilmiştir. KGK, 6102 sayılı TTK'nin kabul edilmesi ile birlikte muhasebe ve denetim alanındaki standartların oluşturulması ve gözetlenmesine duyulan bir ihtiyaç olarak görülmesine rağmen, aslında ABD ve AB'deki ortaya çıkan gelişmelerden etkilenen bir oluşumdur. Ayrıca KGK'nin oluşma sürecini, TMS'ye göre mali tabloların hazırlanması ve bu tabloların bağımsız denetimden geçirilme zorunluluğunun olması hızlandırmıştır (Sağlar ve Yüce, 2015, s.47-48). Kanunun 1. Maddesine göre kurumun amacı; uluslararası standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve bunları yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliği kapsamında güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemektir. Ayrıca bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz KGK'nın kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek, şeklinde belirtilmiştir (www.kgk.gov.tr. E.T. 08.10.2018).

Yukarıda görüldüğü gibi, Türkiye'de bağımsız denetim gelişim süreci, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi mevzuatın etkisiyle gelişme göstermiş ve ilerlemiştir. Yapılan düzenlemelerle bağımsız denetim alanında önemli adımlar atılmış ve sistemin etkin çalışabilmesi için gerekli koşullar sağlanmaya çalışılmıştır.

2.1.2. Bağımsız Denetimin Önemi

Gelişen teknoloji ile birlikte; ekonomi alanında faaliyetler çeşitlenmiş ve hız kazanmış, yeni fırsatlar oluşmuş ve değişimler yaşanmıştır. Buna bağlı olarak işletmeler de büyüyüp gelişmekte ve işletme ile ilgili sunulan bilgilerin güvenilir olması önem arz etmektedir. Böylece finansal bilgi kullanıcıları açısından, finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesi gereği oluşmaktadır. Bağımsız denetim yasal bir zorunluluk olmakla birlikte ayrıca bir ihtiyaç ve gerekliliktir. Şirketlerin faaliyet sonuçlarının doğru bir şekilde, tam ve güvenilir olarak zamanında sunulması ancak bağımsız denetim ile mümkün olmaktadır.

Bağımsız denetim, güvenilir bilgi sağlama işlevi ve yönetime finansal tablolarla ilgili geleceğe ait kararların verilmesinde yol gösterici olması açısından oldukça önem arz eden bir konudur. Ayrıca iş ortamında oluşan rekabetin artması, işletmelerin daha çok büyümesi ve ölçeklerinin genişlemesi, devletin işletmelere olan müdahalesinin artması ve sermayenin öneminin daha çok artması gibi hususlar nedeniyle bağımsız denetime duyulan ihtiyaç giderek önemli bir hal almıştır (Çelen, 2001, s.122). Bu gelişmeler sonucunda, bağımsızlık kavramı finansal tablo denetimleri açısından en önemli unsur olarak görülmekte ve yapılan bu denetimler bağımsız denetim olarak adlandırılmaktadır (Erken, 2016, s.16). Gerçekten de bağımsızlık, denetim mesleğinin en büyük unsuru haline gelmiştir (Nasution, 2013, s.4). Dolayısıyla olması gereken bağımsızlık sağlanamazsa bilgi kullanıcıları sağlıklı kararlar alamazlar ve bu sistemden beklenen fayda elde edilemez.

Bunun yanı sıra, finansal raporlama standartlarında teknik bilgi yoğunluğunun artması ve finansal tabloların yönetimin istek ve ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması gibi sebeplerle sunulan finansal tabloların hile ve hata içerme olasılığı yükselmektedir. Ayrıca oluşabilecek hataları ve hileleri önlemede iç denetim ve iç kontrol sistemi de yetersiz kalabilmektedir. Dolayısıyla, sunulan bilgilerin doğru olmasının temini için bağımsız denetim faaliyeti, işletmeler ve finansal bilgi kullanıcıları açısından oldukça önemli bir mekanizmadır (Okur, 2007, s.5). Bu kapsamda bağımsız denetimin hata ve hilelere karşı caydırıcı bir etkisi de vardır. Yapılan mali tablo denetimleri ile bilgi riski azaltılarak finansal tabloların güvenilirliği artmaktadır. Ayrıca bağımsız denetimin, sermaye piyasalarının etkinliğini arttırarak da kamusal yarar sağladığı ve yatırımcıların sağladığı fon akışının kesintisiz bir şekilde sürmesinde köprü görevi gördüğü düşünülebilir (Boynton ve Johnson, 2006, s.21-22).

2.1.3. Bağımsız Denetimin Amaçları ve Faydaları

Bağımsızlık, denetim mesleğinin köşe taşıdır. Bu, denetçinin objektif ve nesnel davrandığı anlamına gelmektedir. Denetim finansal tablo verilerinin doğrulanabilir olduğu varsayımına dayanmaktadır. (Boynton ve Johnson, 2006, s.45-56). Şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetimi, sermaye piyasalarını destekleyen düzenleyici çevrenin önemli bir bileşenidir (Fearnley, 2005, s.1). Bu çerçevede bağımsız denetimin amacı; bir işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tablolarının bütün önemli yönleri ile gerçeğe uygun bir şekilde, tam ve doğru bir biçimde gösterilip gösterilmediğinin ortaya çıkarılması olarak belirtilebilir. Bağımsız denetim, esasında yatırımcıların korunmasını sağlamaya odaklanmıştır. Bağımsız denetimde, yatırımcı yerine karar verilmez veya yatırımcıya tavsiye verme gibi bir girişimde bulunulmaz. Yatırımcıların kararlarına dayanak teşkil eden finansal tablolara olan güvenilirliğin arttırılmasını sağlar. Söz konusu yatırımcılar, sermaye piyasasında korunmaya ihtiyacı olan kişilerdir (Çelik, 2005, s.55).

Bağımsız denetimin faydalarına bakıldığında; bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararlar, kamuya sağladığı yararlar ve devlete sağladığı yararlar olmak üzere üç grupta ele almak mümkündür ve bu yararlar aşağıda açıklanmıştır (Çelen, 2001, s.2-3).

Bağımsız denetimin, denetimi yapılan işletmeye sağladığı yararlara bakıldığında:

- İşletmelerin hazırladığı finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını ortaya çıkartır,
- İşletme faaliyetlerinde uygunsuzluk olup olmadığını araştırır,
- İşletmede hile eğilimlerinin önlenmesine yardımcı olur ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin arttırılmasında rol oynar,
- İşletme yöneticilerinin alacağı kararlara denetimden geçmiş finansal tablolar yardımcı olur,
- Sunulan finansal tablolar üzerinden analizler yaparak işletmenin güvenilirliğini arttırır,
- Yönetici ve çalışanların yaptıkları faaliyetlerin etkinliğini arttırmaktadır.

Bağımsız denetimin kamuya sağladığı yararlara bakıldığında:

- Kamuya açıklanan raporların bütün ilgili ve önemli bilgileri içermesi gerekmekte bu da bağımsız denetim ile sağlanmaktadır,
- Denetimden geçmiş finansal tablolar, işçi ve işveren sendikalarına ücret konusunda doğru bilgiler aktararak yardımcı olmaktadır,
- İşyeri birleşmesi, alınması veya satılması konularında, taraflara doğru bilgiler sağlamaktadır,
- İşletmeye yatırımda bulunacak kişileri, denetimden geçmiş finansal tablolar sayesinde ortaya çıkabilecek risklerden korumaktadır,
- Denetimden geçmiş finansal tablolar, işletmenin karlılığı, finansal durumunun yapısı ve işletme faaliyetlerinin verimliliği ile ilgili nesnel bilgiler sunmaktadır.

Bağımsız denetimin devlete sağladığı yararlara bakıldığında:

- Ülkeye bilgi üretilmesi konusunda ve planlama açısından fayda sağlamakta,
- İşletmenin hile eğiliminin önlenmesine yardımcı olarak, vergi konusunda devlete yardımcı olmakta,
- Denetimden geçmiş finansal tablolar sayesinde, vergi denetim elemanları bu tabloları incelemek için daha az zaman harcayarak diğer vergi usulsüzlüklerine odaklanabileceklerdir.

2.1.4. Bağımsız Denetim Türleri

Bağımsız denetim uyguladığı teknikler ve gerçekleştiği dönem bakımından; sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olarak üç çeşittir (Çaldağ, 2007, s.41). Bu türlere aşağıda yer verilmektedir.

2.1.4.1. Sürekli Denetim

Bilgi teknolojilerinin, bilgi kullanıcıları için finansal bilgi üretmesinde sağladığı avantajların bir değer yaratması için, ortaya çıkan bilgilerin doğruluğuna aynı hızla onay verilmesi gerekmektedir. Bu noktada geleneksel denetim yetersiz kalmış ve böylece sürekli denetim kavramının gelişimi hız kazanmıştır (Memiş ve Tüm, 2011, s.148). Ortaya çıkan muhasebe bilgisinin sürekliliği, güvenilirliği ve zamanlılığı sağlanarak bilgi kullanıcılarına hizmet etmesi gerekmektedir. Söz konusu güvencenin

sağlanabilmesi için ise sürekli denetime ihtiyaç duyulmaktadır. Sürekli denetim, geleceğin denetim olgusu olmakla birlikte elektronik ortamlarda üretilmiş olan mali tabloların gerçek zamanlı denetim yapılması üzerine kurulmuş bir denetim türüdür (Selimoğlu, 2005, s.277).

Sürekli denetim kavramı, kontrol ve riskin değerlendirilmesini, dijital veri analizlerini, denetim planını ve denetim tekniklerini birleştirip bir araya getiren bir yapı olarak tanımlanabilir (Coderre, 2005, s.1). Sürekli denetim, mali tablolarda yer alan finansal bilgilerin güvenilirliğine dair görüş sunmak amacıyla, bilgisayar destekli denetim teknikleri yardımıyla elektronik denetim kanıtlarını toplayan böylece bu kanıtlar sonucunda oluşan görüşü bir denetim raporu ile bilgi kullanıcılarına aktaran sistematik bir süreçtir (Rezaee, Sharbatoghlie, Elam ve McMickle, 2002, s.150). Dolayısıyla sürekli denetim, sunulan finansal bilgiye, teknolojik imkânlardan faydalanılarak çok kısa bir süre içerisinde güvence sağlama esasına dayanmaktadır (Memiş ve Tüm, 2011, s.149).

Sürekli denetimin iki ana bileşeni aşağıda yer almaktadır (Coderre, 2005,s.4):

- Sürekli kontrol değerlendirmesi: Bu yöntem, kontrol faaliyetleri kapsamında hızlı bir şekilde denetimin gerçekleşmesini ifade etmektedir. Bu yöntem, ortaya çıkan olumsuzlukların hızlıca düzeltileceği ve kurumun etkili çalıştığına dair güvence verileceği garantisini sunmaktadır.
- Sürekli risk değerlendirmesi: Bu yöntem, beklenen risk düzeyi üzerindeki sistem ve süreçlerin tespit edilmesini içermektedir. Yöntem ile birlikte, denetçiler kurumda oluşan riskli alanları tespit etmekte ve bu tür riskleri derecelendirerek denetim kaynaklarının daha verimli ve etkin bir şekilde dağılımını gerçekleştirmektedirler.

Sürekli denetimin en kapsayıcı amacı gerçek zamanlı olarak yürütülen optimize edilmiş iş süreçleri içerisine yerleştirilmiş rasyonel kontrollerin gerçekleştirilebilmesidir (Li ve diğerleri, 2007, s.432). Sürekli denetim türünün uygulanabilirliği ancak işletmelerde mevcut olması gereken sağlam bir otomasyon yapısıyla sağlanabilir. Ortaya çıkan finansal bilgiler takip edilmeli ve dijital ortama kaydedilmelidir. Ayrıca sürekli denetime, kaydedilen bilgilerin elektronik ortamda ayrı modüllerde saklanması şartıyla imkân sağlanmalıdır (Acar, 2016, s.1570).

Sürekli denetimin esasları, çalışma prensipleri ve genel olarak sürekli denetim sisteminin işleyişi Tablo 1'de detaylı şekilde açıklanmaktadır.

Tablo 1.

Sürekli Denetim Esasları

Önemli Adımlar
Sürekli Denetimin Amaçları
Sürekli denetimin amaçlarının oluşturulması.
Üst yönetimden gelecek desteğin belirlenmesi.
Yönetimin tarafından izleme görevini yerine getirme derecesinin belirlenmesi.
Sürekli denetim çeşitlerinin ve yöneltilen alanların tanımlanması ve uygulamada öncelik sırasının belirlenmesi.
Kilit noktadaki bilgi sistemleri ve veri tabanlarının belirlenmesi.
İş süreçleri ve uygulama sistemleri kapsamının oluşturulması.
Bilgi Teknolojileri ışığında karşılıklı ilişkilerin geliştirilmesi.
Veri Erişimi ve Kullanımı
Analiz etmede kullanılan araçlarının seçilmesi ve belirlenmesi.
Erişimin ve analiz etme kabiliyetlerinin ilerletilmesi.
Denetçinin analiz yeteneklerinin ve tekniklerinin ilerletilmesi ve sürdürülmesi.
Veri doğruluğu ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi.
Verilerin temizlenmesi ve sunulması.
Sürekli Kontrol Değerlendirmesi
Kritik olan kontrol noktalarına odaklanılması.
Kontrol sırasında kullanılacak kurallarının belirlenmesi.
İstisnaların ortaya çıkarılması.
Eksikliklerin tespit edilmesi ve kontrolleri test etmek amacıyla teknoloji destekli yaklaşımın oluşturulması.
Sürekli Risk Değerlendirmesi
Değerlendirilecek birimlerin belirlenmesi.
Belirli risk kategorilerinin sunulması.
Performansın veriye dayalı göstergelerinin tespit edilmesi.
Risklerin ileri boyutlarının ölçülmesi amacıyla analitik testlerin oluşturulması.
Sonuçların Raporlanması ve Yönetimi
Yapılan sürekli denetim sıklığının tespiti.
Düzenli şekilde testlerin yapılması.
Sonuçlarda öncelik sırasının tespiti.
Uygun olan denetim sorumluluğunun belirlenmesi.
Sonuçları, yönetme, takip etme, raporlama ve sunma.
Ortaya çıkan sonuçların yorumlanması.
Sürekli denetim sürecinin, analizler ve ulaşılan sonuçlar, etkinliğinin takip edilmesi ve değerlendirilmesi.
Sürekli denetim süreci üzerinde güvenliğin sağlanması.

Kaynak: Coderre, 2005, s.17.

Sürekli denetim ile geleneksel denetim anlayışı arasında bir takım farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıklar aşağıda yer almaktadır (Selimoğlu, 2005, s.285):

- Sürekli denetimde, denetim kalitesi daha yüksektir, çünkü toplanan bilgilerin güvenilirliği daha fazladır,
- Sürekli denetim, elektronik ortamda oluşturulmuş verilere, kayıtlara ve belgelere dayanmaktadır,
- Sürekli denetimde, işlemlerin kaydedildiği kontrol prosedürleri daha açık ve nettir,
- Sürekli denetimde, elektronik ortamda hazırlanmış belgelere ve işlemlere ait maddi doğruluk testlerine daha az yer verilmektedir.

2.1.4.2. Sınırlı Denetim

Sınırlı bağımsız denetim, ara dönem finansal tablolarının Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak tespit edilmesi ve incelemenin "finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıkların bulunmadığı" şeklinde bir sonuca bağlanarak raporlanmasıdır. Bu kapsamda, işletmelerin ara döneme ilişkin genel amaçlı tam set finansal tabloları ve/veya özet finansal tabloları incelemeye tabi tutulur. (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 2013, Seri: X, No: 22, 34. Kısım, Madde:2).

Bazı şirketlerde ara mali tablolar, ara dönemlerde denetlenmekte ve böylece bu duruma sınırlı denetim adı verilmektedir. Sınırlı denetim türü, ara dönemlerde yapılmasından kaynaklı denetçinin kapsamlı şekilde kanıt toplayabilmesi için yeterli zamanının olmamasından dolayı sınırlandırılmıştır. Denetçinin sözü edilen türde, makul güvence sağlayabilmesi için yapılması gereken bazı denetim tekniklerini gerçekleştiremez. Bu duruma örnek, fiili olarak stok sayımı ara dönemlerde gerçekleşmediğinden stokların tespit edilmesi kayıtlı tutarlar üzerinden yapılmakta, burada fiziki inceleme ve sayım tekniği yapılamamaktadır (Karacan ve Uygun, 2012, s.39). Böyle durumlardan dolayı denetçiler, bu tür bir denetimde mali tablolar için doğrudan güvence verememekte bunun yerine dolaylı bir güvence sağlamaktadırlar (Kaval, 2008, s.18).

Aşağıda gösterilen işletmeler, altı aylık ara dönem mali tabloları sınırlı bağımsız denetim kapsamına dâhildir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 2013, Seri: X, No: 22,Madde:5) :

- Yatırım kuruluşları,
- Yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıklar.

Sınırlı denetim türünde, denetim kanıtı toplama konusunda sınırlama olduğu için sürekli denetim türünden ayrılmaktadır. Bu nedenle düzenlenen mali tablolar bazı sınırlamalar altında hazırlanmıştır ve bu durum mali tablolarda güvensizliğe sebep olmaktadır. Dolayısıyla bu denetim türü ara bir döneme aittir ve finansal tablolarda kullanılan rakamların değişime uğrama olasılıkları yüksektir. Aslında kanıtlanabilir bir finansal tablo sunulmamaktadır, bu nedenle rakamların doğru olduğunu kanıtlamaya yönelik bazı testler uygulanamamaktadır. Böylece sınırlı bir güvence verilmektedir (Kaval, 2008, s.14).

2.1.4.3. Özel Denetim

İşletmeler, süreklilik kavramından dolayı sınırsız olan yaşam sürelerinde çeşitli özel hallerle karşılaşmaktadırlar. İşletmeler, sürekli olarak özel durumlara maruz kalmadıklarından dolayı özel denetim sayısı sınırlıdır. Dolayısıyla özel bağımsız denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların "bağımsız denetim" tanımının gerektirdiği esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade etmektedir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 2013, Seri: X, No:22, Md.6).

Bağımsız özel denetim türünde, son dönem rakamları geçici rakamlar olduğu gibi önceki döneme ait rakamlar da yeteri kadar kanıtlanamayacak rakamlardır. Bu nedenle bu denetim türü, diğer denetim türlerinden ayrılmaktadır. Bu kapsamda önceki döneme ait rakam veya bilgilere olan güvenilirlik seviyesi düşük olmasına rağmen son

dönem rakamlarına ilişkin güvenilirlik daha yüksektir. Denetçi bu durumu hazırladığı raporda belirtmektedir (Kaval, 2008, s.21).

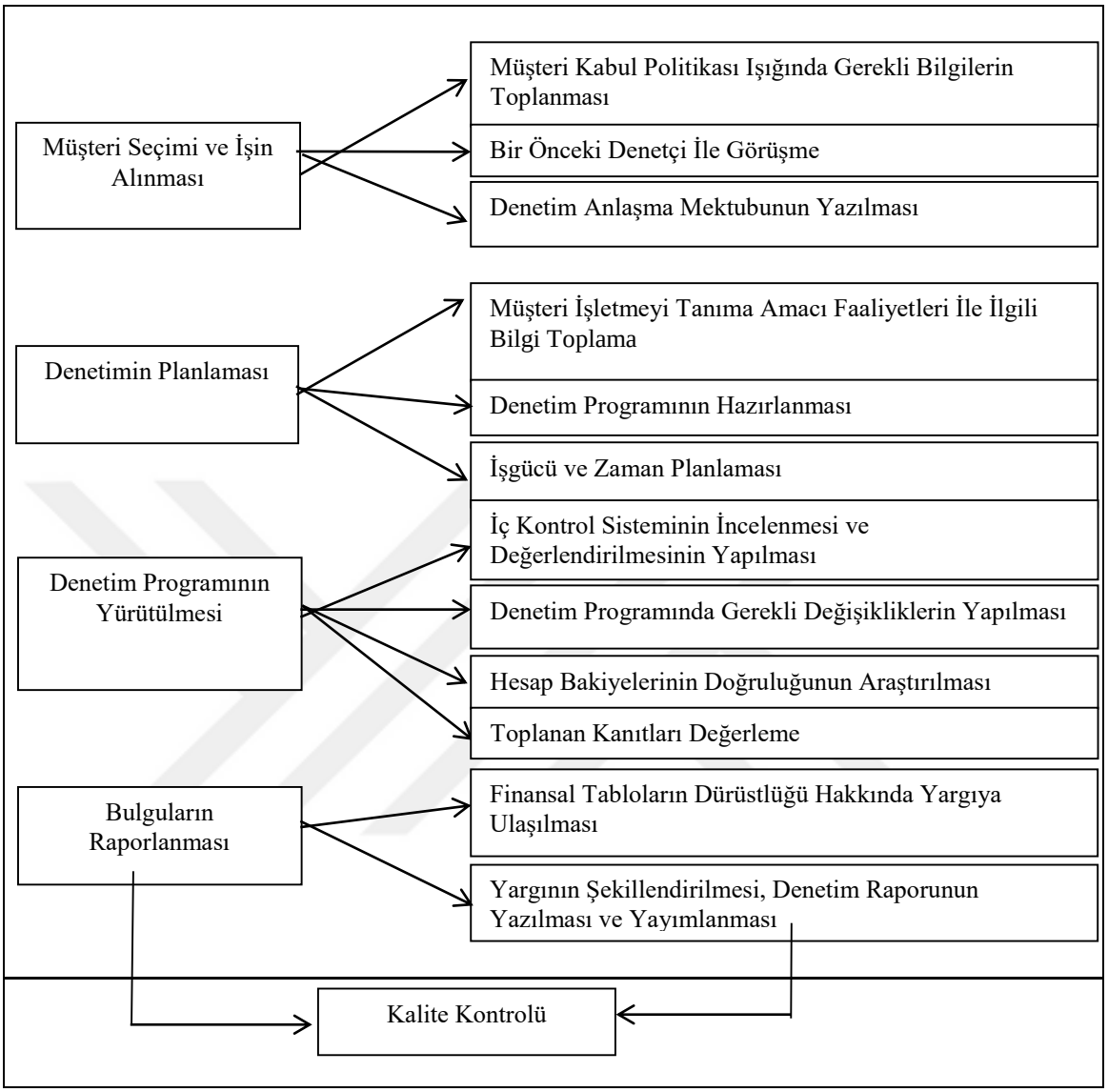
2.1.5. Bağımsız Denetim Süreci

Birbirini zincirleme bir şekilde izleyen bağımsız denetim süreci, müşteri seçimi ve işin kabul edilmesiyle başlamakta, denetimin planlanması, denetim programının hazırlanması ve bu program çerçevesinde denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam etmektedir. Daha sonra denetim görüşünün raporlanarak sunulması ile sona ermektedir. Denetim yapılan işletmede, denetimin ilk defa veya daha önceden yapılmasına bağlı olarak, denetim çalışmalarının zorluk seviyesi ve yoğunluk durumu değişmektedir. Örneğin, ilk defa denetlenen bir şirketin daha önce denetim yapılmış bir şirkete göre denetim çalışmalarının yürütülmesi daha zordur ve bu şirkette daha fazla iş yoğunluğu vardır (Güredin, 2014, s.177). Denetim sürecindeki faaliyetlerin her bir aşamasının birbiriyle bağlantılı bir şekilde yürütülmesi, denetim tanımının sistematik bir süreç olarak ifade edilmesine bağlıdır (Karacan ve Uygun, 2012, s.69). Bir denetim başlamadan önce denetimin yapılması için gereken kaynak ve becerileri değerlendirmek, arka plan bilgilerinin toplanmasını içerir. Bu durum, personelin doğru görevlere atanması için doğru becerilere sahip olmasını sağlar (Sayana, 2002, s.3).

Denetim süreci dört ana aşamaya ayrılarak incelenebilir. Süreç, müşteri seçimi ve işin alınması ile başlamaktadır. İkinci aşamada, denetim çalışmasının iş yükü, zaman ve bölümlere ayırma bakımından planlanması yapılır. Bu safhayı denetim programının yürütülmesi aşaması takip eder. Son aşama ise denetçinin bulguları kapsamında oluşan yargısının rapora dökülmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Denetim şirketi, belirli politika ve kurallar altında müşteri seçimini gerçekleştirerek denetim faaliyetine başlamaktadır (Güredin, 2014, s.177). Bağımsız denetim sürecinin farklı aşamaları açıkça tanımlanabilir olmasına rağmen, bunlar ardışık, kümülatif ve birbirleriyle ilişkilidir (Kritzinger, 2015, s.35). Bu kapsamda bağımsız denetim süreci Tablo 2'de gösterilmektedir.

Tablo 2.

Denetim Süreci



Kaynak: Güredin, 2014, s.17

2.1.5.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

Bağımsız denetim sürecinin ilk aşaması olan müşteri seçimi, denetim süreci içerisinde doğabilecek veya ortaya çıkabilecek olan hata ve noksanlıklar yanında, beraberinde getireceği riskleri önleme yönü ile de birinci derecede öneme sahiptir (Akbıyık, 2005, s.66).

Denetimle ilgili çalışmalara başlayabilmek için öncelikle işin kabul edilmiş olması gerekmektedir. Denetim şirketi, olası müşteri ile görüşme yaparak topladığı çeşitli bilgiler kapsamında işin kabulüne veya reddedilmesine karar vermektedir. Denetim şirketi, piyasada bırakmış olduğu isim ile yeni müşteriler kazanmaktadır.

Kaliteli bir hizmet sunan ve kaliteli denetçilere sahip olan bir denetim şirketi, müşterilerin beğenisini kazanarak piyasada aranan bir şirket haline gelir. Denetim şirketleri kendilerine sunulan her denetim teklifini kabul etmek zorunda değildirler. Bu şirketlerin genel kabul görmüş denetim ve kalite kontrol standartları kapsamında müşteri işletme hakkında bilgi toplayıp araştırma yapmaları gerekmektedir. Gerekli araştırmaları yapmaksızın müşteri kabul eden denetim şirketleri olumsuz durumlarla karşılaşabilirler (Güredin, 2014, s.178). Dolayısıyla denetim şirketlerinin, kendisine teklif edilen her işi kabul etmemesi, özenle gözden geçirmesi ve işin alınması konusunda araştırmalar yaparak sağlam ve net yargılara varması gerekmektedir.

Denetçinin yeni müşterileri kabul edip etmeme ve mevcut olanları korumaya karar vermesi için politika ve prosedürler oluşturması gerekmektedir. Dolayısıyla denetçi, bir sözleşmeyi kabul etmeden önce göz önünde bulundurulması gereken belirli unsurlar hakkında araştırma yapmalıdır. Bu araştırmanın ana amacı, denetçinin dürüstlükten yoksun bir müşteriyle ilişkilendirilebilmesi olasılığını sınırlamaktır. Denetçilerin normal şartlarda mevcut olan müşterileri bırakmamaları veya muhtemel müşterileri geri çevirmemeleri gerekmektedir, çünkü denetim şirketinin müşteri tabanı büyüdükçe serbest gelirleri artmaktadır. Fakat dürüst olmayan müşteriler ile yapılan işlerde denetçiyi büyük riskler beklemektedir. Bu nedenle denetçinin, müşteriyle ilgili riskleri değerlendirmesi ve bu değerlendirmeleri denetim firmasında maruz kaldığı bir zarar, ilerideki davalar, düzenleyici para cezaları veya mesleki itibardaki bir düşüş açısından denetim riskini belirlemek için kullanması gerekmektedir (Kritzinger, 2015, s.35). Bu noktada yeni müşterinin kabul edilmesine karar verilirken denetçinin denetim riski bakımından dikkat etmesi gereken bazı hususlar vardır. Bunlar Güredin tarafından aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Güredin, 2014, s.180) :

- Mali tabloların önemli hatalar ve düzensizlikler içermesinin muhtemel olması ve yapılan denetim sonucunda bunların ortaya çıkarılmasının beklenmemesi,
- Mevcut veya muhtemel müşteriyle iş yapılmasının denetimin itibarını kötü etkilemesinin beklenmesi,
- Mali tablolarla ilgili bir anlaşmazlığa düşülmesi halinde müşterilerin denetçinin aleyhine olacak şekilde mahkemeye başvurma eğiliminin tahmin edilmesi,

- Hazırlanan denetim raporunun hangi amaçlar için kullanılacağı
- Denetlenecek müşterinin finansal durumu
- Denetlenecek müşterinin üst yöneticilerinin dürüstlüğü ve kanunsuz işler yapmaya eğilim gösterip göstermedikleri.

Yeni bir müşterinin kabul edilmesi halinde denetçi, daha önce o işletmeyi denetlemiş olan denetçilerle görüşmelidir. Yönetimin dürüstlüğü, muhasebe ilkelerine uyum açısından yöneticilerin davranışları, önceki denetçinin görevinden ayrılmasının sebepleri ve denetim sırasında karşılaşılan sorunlar hakkında denetçi, önceki denetçiden bilgi toplayarak işin kabul edilip edilmemesi konusunda bir fikir edinecektir. Önceki denetçi ile görüşme isteğinin yeni denetçiden gelmesi gerekmektedir. Sözlü veya yazılı yapılabilecek bu görüşmenin gizli tutulması gerekmektedir (Güredin, 2014, s.180). Açıkça anlaşılacağı üzere yeni denetçinin, yöneticilerin yaklaşımı ve tutumları ile ilgili ve önceki denetim şirketiyle sözleşmenin neden yenilenmediği gibi sebepler doğrultusunda eski denetçiden bilgi alması faydalı olacaktır.

Yeni müşteri ile ilgili gerekli bilgi toplandıktan ve daha önceki denetçiyle görüşüldükten sonra, denetim hizmetinin verilip verilmeyeceğine karar verilir. Karar olumlu sonuçlanıp yeni müşteri kabul edildiğinde müşteri işletme ve denetim şirketi arasında bir denetim sözleşmesi imzalanır. Bu sözleşmede bulunması gereken unsurlar aşağıdaki gibidir (Kaval,2008, s. 67):

- Denetim görevinde yer alacak sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi veya denetçiler ile bunların yedekleri,
- Bağımsız denetimin amacının ne olduğu, kapsamı ve varsa özel nedenleri,
- Bağımsız denetim şirketinin sunacağı hizmetler,
- Tarafların sorumlulukları ve yükümlülükleri,
- Ücret tutarının ayrıntılı dökümü,
- Denetimin başlangıç ve bitiş tarihi,
- Denetim raporunun muhtemel sunulacağı tarih.

Yeni müşteri seçimi ve kabulünde izlenen politika eski müşteri ile çalışmaya devam konusunda da geçerlidir. Eski müşteri ile çalışmaya devam veya son verme kararı belirli dönemler itibariyle gözden geçirileceği gibi, yöneticiler arasında

değişiklik, finansal yapıda değişiklik, hukuki yapıda değişiklik gibi çok önemli değişikliklerin meydana gelmesi durumlarında da yeniden ele alınır (Güredin, 2014, s.184).

2.1.5.2. Denetimin Planlanması

Denetim çalışması, genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde iyi bir şekilde planlanmalıdır. Planlama ile denetim sürecinde izlenilecek yol belirlenmektedir. Denetim planlanması, denetçinin denetim görüşüne ulaşması konusunda faaliyetleri hangi şekillerde yürüteceği hususundaki davranış düzenini belirlemesi şeklinde ifade edilebilir. Denetim planlanmasıyla denetim konusu denetim sahalarına ayrılır, denetçiler bu sahalara dağıtılarak görevlendirilir, denetimde uygulanacak işlem ve yöntem belirlenir ve denetim faaliyetlerinin zaman çizelgesi oluşturulur (Güredin, 2014, s.184). Dolayısıyla bağımsız denetimde planlamanın en önemli amacı, denetimde yer alacak elemanlara neyi, ne zaman yapacakları ve nasıl gerçekleştirecekleri konusunda bilgi verilmesi ve koordinasyon sağlanmasıdır (Kaval, 2008, s.99).

Denetimin düzgün bir şekilde planlanması önemlidir, çünkü denetimin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Uluslararası Denetim Standartları (ISA 300), planlamanın denetimin ayrı bir aşaması olarak görülmemesini, aksine, önceki yıl denetiminin tamamlanmasıyla başlayan ve mevcut yıl denetiminin tamamlanmasına kadar devam eden sürekli ve tekrarlanan bir süreç olarak görülmesini tavsiye etmektedir (Kritzinger, 2015, s.36).

Denetim, iyi bir planlamayı zorunlu kılmaktadır. Çalışma alanı standartlarından birincisine göre uygulanması gereken bu prosedür, denetimin amacına ulaşmada denetçiye yol haritası olmaktadır (Akbıyık, 2005, s.66). Denetçi, denetimin amaçlarına, denetim standartlarına ve yürürlükte olan yasalara uygun bir şekilde planlama aşamasını gerçekleştirmelidir. Planlama aşamasında; denetimin amaçları, zaman çizelgesi, denetimde kullanılacak teknikler, denetim ekibinde yer alacak kişiler gibi hususlar belirlenmektedir (Güney, 2013, s.127). Denetim planı esnek olarak hazırlanmalıdır ve denetim sırasında ortaya çıkabilecek değişiklikler göz önünde bulundurulmalıdır (Güredin, 2014, s.184).

Denetim planlamasında ilk olarak müşteri işletme ve sektör hakkında bilgi toplanması gerekmektedir. İşletmeyi daha yakından tanımayı sağlayan bu bilgiler, gerçekleştirilebilir ve etkin bir denetim programı oluşturabilmek açısından zorunludur.

Denetim sözleşmesinden önce ön çalışma yapılarak toplanmış olan bilgilerin bir kısmı planlama aşamasında da kullanılabilir. Toplanması gereken bu temel bilgiler işletmenin faaliyet gösterdiği iş kolu, hukuki ve finansal yapısı, organizasyon şeması, satış ve satın alma politikaları, personel ve muhasebe yapısı, iç kontrol sisteminin yapısı gibi hususları kapsamalıdır (Toroslu, 2012, s.120). Bu kapsamda denetim görevinin iyi şekilde planlanabilmesi amacıyla denetçinin, müşteri işletme hakkında aşağıda yer alan önemli bilgilere ulaşması gerekmektedir (Güredin, 2014, s.186) :

- Faaliyet gösterilen sektör ve özellikleri,
- Uygulanan muhasebe politikaları ve teknikleri,
- İç muhasebe kontrol sisteminin güvenilirlik derecesi,
- Denetim amacı ile mali tablo kalemlerinin önemlilik düzeylerinin belirlenmesi,
- Mali tablo kalemlerinde düzeltilmesi gerekli olduğu saptanan hususlar,
- Hazırlanması istenecek denetim raporlarının türü ve içeriği.

Genel bir açıdan ele alındığında müşteri işletmenin tanınması amacıyla; genel ekonomik durum ve işletmenin faaliyet alanı, müşteri işletmenin etkilendiği yasal düzenlemeler, işletmenin hukuki yapısı, sahiplik ve örgüt yapısı konularında bilgi toplanmalıdır (Karacan ve Uygun, 2012, s.75). Bu bilgileri elde etmek için denetçi, işletme ziyaretleri gerçekleştirip yöneticilerle görüşme yaparak, müşteri işletmenin arşivinden, iç denetim bölümünün belgelerinden ve kitaplığından yararlanarak ve bu bölümün düzenlemiş olduğu raporları inceleyerek doğrudan doğruya bilgi elde etmeye çalışır (Güredin, 2014, s.188).

Denetimin planlanması aşamasında üzerinde durulması gereken kavramlardan biri de önemliliktir. Önemlilik, muhasebe bilgilerinde yer alan herhangi bir eksiklik, hata, hile veya düzensizliğin mali tablo kullanıcılarının alacakları kararları etkileme olasılığıdır. Eğer bu kararlar bilgilerdeki aksaklıklardan etkileniyorsa bu durum önemli olarak kabul edilir (Bozkurt, 2018, s.97). Başka bir deyişle bir olay suyun akışını değiştiriyorsa o olay önemlidir (Karacan ve Uygun, 2012, s.80). İçinde bulunulan koşullar çerçevesinde önemliliğe dair yargılara ulaşılır ve bu yargılar yanlışlığın büyük olmasından veya niteliğinden etkilenmektedir. Denetçi önemlilik kavramını; denetim sürecinde yer alan planlama, yürütme, raporlama aşamasında ve ortaya çıkan

yanlışlıkların denetim üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesinde kullanmaktadır (www.kgk.gov.tr...E.T. 08.10.2018). Önemliliğin belirlenmesinde denetçi, mesleki yargısından yararlanmaktadır. Denetim standartlarında –denetçinin mesleki yargısının önüne geçmemek için- önemlilik seviyesinin hesaplanması ile ilgili öneriler yer almamaktadır. Önemlilik düzeyi belirlenirken denetçi, sayısal ve niteliksel faktörleri dikkate almaktadır. Önemlilik kavramı, denetim kalitesini büyük ölçüde etkilemektedir ve denetim riski ile de yakından ilişkilidir (Cömert, 2012, s.29-31).

Denetim riski, işletmenin finansal tabloları önemli hatalar içermesine rağmen, denetçinin yanlış denetim görüşü verme riski olarak tanımlanabilmektedir (Kayrak, 2015, s.92). Tanımda yer alan önemli hata kavramından kasıt finansal tablolar ile denetim raporlarını kullanarak işletme ile ilgili karar verecek olan kişilerin kararlarına etki edebilecek düzeyde olmasıdır. Denetim riski yalnız değerlendirilen bir risk değildir. Denetim riskinin bileşenleri; yapısal risk, kontrol riski ve bulgu riskinden oluşmaktadır (Varıcı ve Karakaş, 2017, s.195). Yapısal risk işletme yapısı ile ilgili, kontrol riski de işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgilidir. Bu riskler denetçiden bağımsız olarak ortaya çıkmaktadır. Bulgu riski ise denetçinin tespit etmesi gereken ve denetçi sorumluluğunda olan esas risk unsurudur. Denetim planlama aşamasının başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için denetim riski ile bulgu riskinin tespit edilmesi kapsamında elde edilecek kanıt miktarının da uygun sayıda ve nitelikte olması ayrıca önem arz etmektedir (Varıcı ve Karakaş, 2017, s.195). Denetçinin amaçları arasında, hata ve hileden kaynaklı ‘önemli yanlışlık’ risklerini ortaya çıkarması ve değerlendirmesi yer almaktadır. Bu nedenle denetçi, önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktadır. Denetçi bu yanlışlıklara dayanak oluşturmak amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini uygulamaktadır. Bu prosedürler; yönetimin ve denetçinin yargısına göre hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek bilgiye sahip olan işletme içindeki diğer kişilerin sorgulanması, analitik prosedürler, gözlem ve tetkikten oluşmaktadır (www.kgk.gov.tr...E.T. 08.10.2018). Etkili bir iç kontrol sistemin oluşturulması için, işletmenin iç ve dış sebeplerle maruz kaldığı risklerin değerlendirmesinin yapılması gerekmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi için ise sistemin gerektirdiği şekilde işletilmesi ve gözetilmesi yönetimin sorumluluğu altındadır. Dolayısıyla faaliyetlerin denetimi sırasında risk tanımlanması yapılarak, risklerin değerlendirilmesi ve giderilmesine yönelik iç kontrol uygulamalarının geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Böylece risk değerlendirmesinin temel amacı;

işletmenin amaçlarına ulaşmasını etkileyebilecek risklerin tanımlanmasını, analiz edilmesini ve yönetimini kapsamaktadır (Keskin, 2009, s.17-18).

Denetçi, gerekli olan bilgilere ulaştıktan sonra yazılı olacak şekilde denetim planını ve programını hazırlar. Denetçi ilk önce, işletmeyi denetim alanlarına ayırır. Finansal tablo kalemleri ayrı ayrı denetim alanlarını oluşturmaktadır. Fakat denetçinin her bir alanı tek tek denetlemesi maliyet açısından fazla ve gereksiz olduğundan dolayı denetçi, kendi arasında ilişkili olan hesapları birleştirerek yeni denetim alanları belirler. Dolayısıyla denetim alanları sayıca azalmış olmaktadır (Kaval, 2008, s.68). Denetim programları ayrı denetim alanı kapsamında uygulanacak denetim tekniklerini ve prosedürlerini, bu alanlarda hangi denetçilerin çalışacağını ve çalışmaların hangi zaman dilimlerinde yapılacağını ayrıntıları ile kapsamalıdır (Bozkurt, 2018, s.188). İyi hazırlanmış bir denetim programı; denetim ile ilgili sorumlulukları belirler, denetçiler arasındaki görev dağılımını organize eder, zaman tasarrufu sağlar, gelecek yıllardaki denetimler için kılavuz görevi görür ve denetim standartları ile muhasebe ilkelerine uyumu güvence altına alır (Güredin, 2014, s.191-192).

2.1.5.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetimin planlanma aşamasının tamamlanmasından, denetim konusunun sahalarına ayrılmasından ve denetim sahalarında uygulanacak olan denetim yöntemleri ve işlemleri belirlenmesinden sonra sıra yeterli düzeyde denetim kanıtının toplanmasına gelmektedir. Denetçi, kanıtları belirli tekniklere başvurarak toplamakta ve bu kanıtları değerlendirmektedir (Güredin, 2014, s.197). Denetim kanıtlarının sayısı; denetimi yapılan işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini, denetim konusu olan hesap alanlarının özelliklerine ve genel olarak denetimi yapılan işletmenin durumuna göre belirlenmektedir. Denetçi finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda vereceği denetim görüşüne temel oluşturacak sonuçları elde etmek için yeterli ve uygun miktarda denetim kanıtı toplamalıdır. Denetim kanıtları, maddi doğrulama ve kontrol testlerinin beraber uygulanması sonucu elde edilmektedir. (Karacan ve Uygun, 2012, s.154). Mali tablolar, yönetimin çeşitli finansal tablo öğeleriyle ilgili iddialarının bir yansıması olarak açıklanır ve bu iddiayı test etmek için bağımsız denetçinin denetim kanıtı topladığı ifade edilir (Kritzinger, 2015, s.38).

Bu safhada özetle, iç kontrol sisteminin incelenmesi, denetim programı kapsamında gerekli görülen değişikliklerin yapılması, hesap bakiyelerinin doğruluğunun

kontrol edilmesi, kanıt toplanması ve değerlemesi faaliyetleri yerine getirilir. Denetçi bu aşamaya iç kontrol sisteminin ayrıntılı olarak incelenmesi ile başlamaktadır.

İç kontrol sisteminin denetimi, uygunluk denetimidir ve amacı; mali tablolarda yer alan önemli hata ve düzensizliklerin önlenmesi ve bunların ortaya çıkarılmasıdır. İç kontrol sistemiyle ilgili bir değerlendirmede sırasıyla aşağıdaki gibi bir yol izlenmektedir (Güredin, 2014, s.197) :

- Oluşması muhtemel olan hatalar ve düzensizlikler üzerinde durulur,
- Hataların önlenmesi veya tespit edilmesi amacıyla, muhasebe kontrol önlemleri belirlenmektedir,
- Bu önlemler işletmede yazılı yönergelere bağlı olmakta ve bunlara uyulması gerektiği belirlenmektedir,
- Zayıf olan taraflar var ise bunlar tespit edilir.

Denetçinin, iç kontrol sistemiyle ilgili elde ettiği bulgular beklenenden farklıysa, planlanmış olan denetim programında gerekli görülen düzeltmeler ve değişiklikler yapılır. Ardından maddi denetim işlemlerine başvurularak mali tablolarda yer alan kalemlerin doğru olup olmadığına bakılır (Güredin, 2014, s.200). Bu doğruluğun araştırılmasının amacı, finansal tablo kalemlerinde yer alan rakamların doğruluğunu tespit etmektir ve bu tutarların doğruluğu denetçi vasıtasıyla maddi doğrulama testleri ile tespit edilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012, s.155-156).

Denetim hedeflerine ulaşmak ve finansal tabloların standartlara uygunluğu ve güvenilirliği hakkında bir kanıya varabilmek için denetçi, denetimin planlama aşamasında belirlemiş olduğu denetim programına uygun olarak çeşitli denetim teknikleri uygulayarak denetim kanıtları toplar ve raporuna dayanak olmak üzere çalışma kağıtları oluşturur. Bu süreçte yapılan her türlü faaliyet denetim testleri olarak adlandırılmaktadır (Toroslu, 2012, s.144-145). Dolayısıyla denetçi isabetli bir denetim görüşüne ulaşabilmek için kanıt toplamak zorundadır. Ancak bu kanıtları toplarken geçmişte yaşanan tüm olguları yeniden yaşarcasına tüm kayıtları gözden geçirmek zorunda değildir. Tüm kayıtları gözden geçirmek hem çok maliyetli hem de oldukça zaman alıcıdır. Denetimde önemli olan kanıt sayısının çokluğu değil, önemli olan yeterli ve kaliteli kanıt elde etmektir. Bu nedenle denetçi, örnekleme yöntemine başvurur (Kaval, 2008, s.156).

Denetimde örnekleme kavramı; denetçinin, ana kütlenin tamamı hakkında sonuçlara varması için makul bir dayanak oluşturmak üzere, tüm örnekleme birimlerine seçilme şansı sağlayacak şekilde, denetimle ilgili ana kütle içindeki kalemlerin %100'ünden daha azına denetim prosedürlerinin uygulanması olarak ifade edilebilir (www.kgk.gov.tr. E.T. 10.01.2019) Denetçi, bir denetim örneklemi oluştururken, denetimin amacı ile örneklemin seçileceği ana kütlenin özelliklerini irdeler. Denetçi tarafından seçilen kalemlere, amaca uygun olacak biçimde denetim prosedürleri uygulanır. Denetimde örnekleme, istatistiki veya istatistiki olmayan örnekleme yaklaşımları kullanılarak uygulanabilir. İstatistiki örnekleme yönteminde belirlenen örneklem kalemleri, her bir örnekleme biriminin bilinen bir seçilme olasılığı olacak şekilde seçilmektedir. Örnek, tesadüfi bir biçimde seçilerek ve olasılık dağılımı kullanılarak belirleniyorsa istatistiki örnekleme yöntemi olarak değerlendirilir. İstatistiki olmayan örnekleme yönteminde, örneklem kalemlerinin seçiminde mesleki yargı kullanılmaktadır. Denetçinin, yanlılıktan uzak olacak şekilde ana kütlenin tipik özelliklerini taşıyan kalemlerden oluşan temsili bir örneklem seçmesi gerekmektedir (www.kgk.gov.tr. E.T. 10.01.2019). Denetim süreci; müşteri seçimi ve işin alınması, denetimin planlanması ve denetim programının yürütülmesinin ardından denetim çalışması tamamlanmakta ve raporlanmaktadır.

2.1.5.4. Denetim Çalışmasının Tamamlanması ve Raporlanması

Denetçi tarafından daha önceki aşamalar bitirildiğinde, denetim sürecinin son safhası olan denetim çalışmalarının tamamlanması ve denetim görüşünü içeren bir raporun hazırlanıp sunulması aşamasına geçilmektedir. Bu aşamada denetçi, denetlenen finansal tablolarla ilgili görüş bildirmek üzere, denetim sürecinde tamamlanmış denetim prosedürlerini yerine getirerek, elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirir (Kritzinger, 2015, s.39).

Denetçi kesin yargıya varmadan önce, bilanço tarihinden raporun hazırlanıp sunulacağı tarihe kadar ortaya çıkan önemli olaylar var ise bunları ve oluşabilecek etkilerini de dikkate almalıdır. Denetim tamamlandığında, ileride kanıt olarak kullanılabilmesi amacıyla denetçi, müşteri işletme yönetiminden beyan mektubu talep ederek dönem içinde oluşan sözlü ifadeleri yazılı hale getirmelidir. Oluşturulan beyan mektubu belgelerin denetçiye teslim edildiği, kayıtlarda bir usulsüzlüğün yapılmadığı, kanun, yönetmelik ve standartlara uyulduğu gibi bilgileri içermelidir (Toroslu, 2012,

s.155-156). Denetçi yapmış olduğu denetim çalışmasının sonuçlarını değerlendirerek, işletmenin sunmuş olduğu finansal tablolarının doğruluğu hakkında bir karara ulaşmaktadır. Denetçi denetim görüşünü açıklarken genel kabul görmüş denetim standartlarına uymak zorundadır. Denetçi mutlaka bir denetim görüşü bildirmek zorundadır. Denetçinin hazırlayacağı rapor; olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olarak dört tür olup bunlar aşağıda açıklanmaktadır (Kaval, 2008, s.181-182) :

- **Olumlu görüş içeren denetim raporu**, yeterli miktarda kanıt elde edilmiş olduğu ve bu toplanan kanıtların bütün olarak değerlendirilmesi sonucunda finansal tabloların önemli hata ve hileden uzak olduğunun görüldüğü durumlarda verilir. Aynı zamanda standart rapor türüdür.
- **Şartlı görüş içeren denetim raporu**, yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşmış olan denetçi, bazı küçük yanlışlıklara rastlamış olsa bile, bunun finansal tablolara tamamıyla güvenilemeyeceği anlamına gelmediğinde verilen görüş türüdür. Ayrıca tespit edilememiş yanlışlıkların mali tablolar üzerinde olası etkilerinin önemli olabileceği fakat tamamını etkileyemeyeceği sonucuna varıldığında da bu görüş türü verilmektedir. Bu durumlar ve etkileri açıklanmak koşuluyla mali tablolar yine de işletmenin durumunu gerçeğe uygun şekilde yansıtmaktadır.
- **Olumsuz görüş içeren denetim raporu**, yeterli sayıda kanıt elde edildikten sonra, muhasebe genel kabul görmüş ilkelerine veya denetim mevzuatına uyumsuzluğun önemli ve etkisinin yaygın olduğu görüldüğünde verilen görüştür.
- **Görüş bildirmekten kaçınıldığı denetim raporu**, yeterli kanıt elde edilmesine rağmen bazı nedenlerle görüş oluşturulamaması ve yeterli kanıt toplamanın denetim firması veya işletmeden kaynaklanıyor olmaması nedeniyle verilen görüş türüdür.

Çalışmanın buraya kadar olan kısmında bağımsız denetim kavramı incelenmiştir. Bağımsız denetim kavramının ardından denetimde beklenti boşluğu ele alınmıştır.

2.2. Beklenti Kavramı

Beklenti kelimesi Türk Dil Kurumu'na göre; gerçekleşmesi beklenen şey veya bireyin belli şart ve durumların alacağı biçimler veya kendisinden beklenenler konusundaki öngörüsü olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr.. E.T. 20.02.2019) Dolayısıyla beklenti gerçekleşmemiş olaylar kapsamında ifade edilebilir ve yapılması ümit edilen durumlar olarak ele alınabilir.

Günümüzde oluşan değer yargıları ve bilgi birikimleri bilimsel araştırmaların odak noktası konumundadır. Beklentilere, sahip olunan bu değer yargıları ve bilgi birikimleri şekil vermektedir. Yapılan işler temel olarak bugünün öngörülebilir geleceği, yani beklentilerden kaynaklanmaktadır (Mittilä ve Järvelin, 2001, s.2). Dolayısıyla önceden istenilen bir durumun gerçekleşebileceği inancı beklenti kavramını oluşturmaktadır.

Jussım (1990) çalışmasında beklenti kavramını, kişinin içinde bulunduğu ortamda veya mekânda, algıladığı ipuçlarının ne gibi oluşumlara ve hangi durumlara yol açabileceği tutumu ve bekleyişi olarak ifade etmiştir. Ayrıca beklentiler günlük rutin hayatın kaçınılmaz, esas ögelerindendir. Jones (1990) çalışmasında, belirli koşullar altında, bir bireyle karşılaşıldığı zaman gözlemlenen davranışlarla görmeyi beklediğimiz davranışlar arasında mutlaka bir karşılaştırma yapıldığını ileri sürmüştür. Söz konusu karşılaştırmalar geçmiş yaşantılarla yakından ilişkilidir ve insanların nasıl davranması gerektiğine dair herkesin kendine ilişkin farklı görüşleri mevcuttur (Demirtaş, 2004, s.40).

Beklentiler, resmi veya gayri resmi olabilmektedir. Bir değerlendirmede kullanılan resmi beklentiler, dolaylı veya açıkça ifade edilen amaç ve stratejilere dayanmaktadır. Resmi olmayan beklentiler ise bir değerlendiricinin kendi bireysel isteklerine, hatta arzularına bağlı olabilmektedir. (Järvelin, 2001,s.58). Bazı durumlarda beklentiler, içerik ile ilgili olabilmektedir. Beklentilerin içeriği, üretici ile müşteriler arasındaki etkileşimin teknik, ekonomik veya sosyal yönlerini kapsayabilmektedir (Järvelin, 2001,s.205). Dolayısıyla beklenti kavramı, geçmişte yaşanmış durumların gelecekte de yaşanacağına inanılması veya geçmişte yaşanmamış olsa dahi ileriye yönelik gerçekleşmesi beklenen durumlar olabilmektedir.

2.3. Denetimde Beklenti Boşluğu

Denetimde beklenti boşluğunun varlığı ilk olarak 20. yüzyılın başlarında kabul görmeye başlamıştır. 1974 yılından itibaren ortaya çıkan kanıtlarla birlikte giderek artan bir beklenti boşluğunun oluştuğuna işaret edilmiştir (Kasim ve Hanafi, 2008, s.89). Bu dönemde denetçilerin, toplumun beklentilerini karşılamadığı görülmüştür. Denetçilerden daha fazla güvence beklenmekte ve bu güvenceyi sağlayacak şekilde denetçilerin görevlerini yerine getirmeleri istenmektedir. Bu gibi durumlar denetim beklenti boşluğunun ilk işaretlerinden biri olmuştur. (Limperg, 1985, s.39). Denetimde beklenti boşluğu terimini ilk kullanan Carl Liggio olarak bilinmektedir. Beklenti boşluğu, denetçinin denetim uygulamaları ile ilgili olarak, denetçi ve finansal tablo kullanıcıları arasındaki beklenti düzeyindeki fark olarak ifade edilmiştir (Kraan, 2015, s.8).

Literatürde denetimde beklenti boşluğu, beklenti farklılığı ve beklenti aralığı aynı anlamlarda kullanılmaktadır. Çalışmada ise beklenti boşluğu ve beklenti farklılığı ifadeleri kullanılmaktadır. Denetimde beklenti boşluğu farklı araştırmacılar tarafından değişik biçimlerde tanımlanmaktadır.

Finansal tablo kullanıcılarının karar alma süreçlerinde etkili olan önemli araçlardan birisi denetimden geçmiş kuruluşlara ait olan finansal tablolar ve faaliyet raporlarıdır. Söz konusu finansal tabloların, faaliyet raporlarının ve denetimin amacıyla ilgili olan dokümanların içinde yer alan bilgiler denetçiler tarafından raporlanmaktadır. Denetçiler tarafından yazılmış olan raporların, bu bilgileri kullanan tarafların beklentilerini istenildiği şekilde karşılayamaması denetimde beklenti boşluğu oluşmasına neden olmaktadır (Yıldız ve Bulut, 2017, s.46).

Denetimde beklenti boşluğu başka bir ifadeyle, genel anlamda beklenen ve gerçekleşen performans farkı olarak tanımlanabilir. Denetimi gerçekleştirenlerin görevleriyle ilgili algıları ve müşterilerin beklentileri hakkındaki uyuşmazlık olarak ifade edilebilir (Hussain, Khalid ve Ashraf, 2018, s.27). Dolayısıyla taraflar arasında bir iletişim eksikliği meydana gelmekte olup, beklentilerin farklı şekilde algılanmasıyla birlikte bir beklenti boşluğu oluşmaktadır.

Finansal bilgi kullanıcıları, tabloların doğruluğunun teyidi, yönetimin etkinliği, ortaya çıkabilecek hilelerin tespiti gibi durumları bağımsız denetimden beklemektedirler. Dolayısıyla -makul güvence durumu göz ardı edilirse- finansal tablo kullanıcılarının beklentileri, muhasebenin amacının ötesine geçmektedir. Bu durumda

beklenti ve algı farkının ortaya çıkmasıyla beklenti boşluğu oluşmaktadır (Ebimobowei, 2010, 130). Başka bir tanıma göre beklenti boşluğu, bağımsız denetçilerin ve kullanıcıların, denetim prosedürlerinden elde edilen güvencenin kapsamına ilişkin görüşlerinde izlenen farklılıklar şeklinde ifade edilmektedir (Bedard, Sutton, Arnold ve Phillips, 2012, s.17).

Saladrigues ve Graňó (2014, s.124) tarafından beklenti boşluğu, bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini yürütme konusunda sahip olduğuna inandığı sorumluluk ile finansal bilgi kullanıcılarının kendilerine atfettiği sorumluluk arasındaki farklılık olarak tanımlanmıştır. Özellikle denetçilerden, finansal tablolarda yer alan hileleri ve usulsüzlükleri mutlaka tespit etmeleri gerektiği veya usulsüzlük olmadığına dair daha fazla güvence vermeleri gerektiği beklenmektedir. Bu alanda yapılmış olan çok sayıda çalışma, denetimde beklenti boşluğunun mevcut olduğunu doğrulamaktadır.

Denetçilerin denetim fonksiyonlarını algılaması ile toplumun genelinin gerçekleşen denetim sürecinden beklentileri arasında bir denetim boşluğu oluşmaktadır. Dolayısıyla denetçilerin ve finansal tablo kullanıcılarının, denetçilerin sorumlulukları ve yerine getirmesi gereken görevleriyle ilgili farklı beklentileri olduğu zaman denetimde beklenti boşluğu ortaya çıkmaktadır (Jenkins ve Krawczyk, 2008, s.74).

Çoğu finansal bilgi kullanıcısının, denetçilerden beklentileri, olması gerekenden daha fazladır ve beklentiler ile denetçilerin gerçekte sağladıkları arasında farklılıklar meydana gelmektedir. Tweedie (1987) çalışmasında finansal tablo kullanıcılarının, denetçilerden ve denetimden beklentilerini araştırmıştır. Bu beklentiler Salehi (2016) tarafından aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir (Salehi, 2016, s.28):

- Hileli işlemlere karşı bir suistimal alarm sistemi (koruma sistemi)
- Erken uyarı veren bir sinyal sistemi (ilerde ortaya çıkabilecek borçları ödeyememe halinde),
- Güvenilir bir ağ (finansal refahı garanti altına alan),
- Bağımsız denetçi (denetim bağımsızlığının garantisi için),
- Tutarlı iletişim aracı (denetim raporlarının anlaşılabilirliğini içermektedir)

Görüldüğü gibi denetimde beklenti boşluğu kavramı denetçiler ve yatırımcılar için oldukça önemli bir konudur. Denetim beklenti farklılığı, denetçilerin daha düşük güvenilirlik, prestij ve kazanç kayıpları ile sonuçlanabilir. Aynı zamanda, kapitalist bir

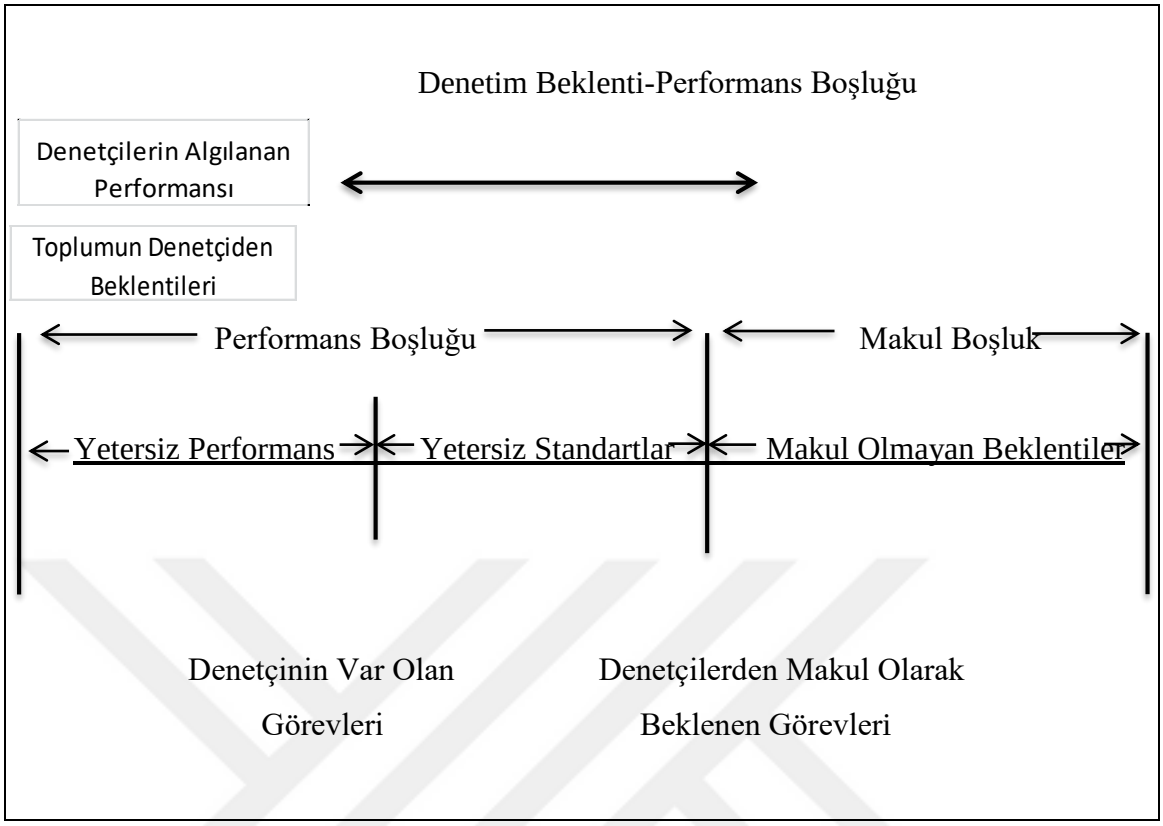
ekonomideki varlık yaratma ile politik istikrarın güven ve hesap verebilirliğine bağlı bir dünyada beklenti farklılığı kavramı daha önemli hale gelmektedir (Ojo, 2006, s.5). Dolayısıyla denetim beklenti boşluğu kavramı, denetimin tarafları açısından oldukça önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıda ifade edilen farklı tanımlar kapsamında, denetim beklenti boşluğu konusunda genel bir tanım yapılacak olursa beklenti boşluğu; toplumun genelinin ve finansal tablo kullanıcılarının, denetçilerden bekledikleri sorumluluklar ile denetçinin gerçekleştirdiği sorumluluklar dâhilinde taraflar arasında ortaya çıkan algısal farklılıkları şeklinde ifade edilebilir. Toplumun denetçilere olan güven duygusu bu doğrultuda gelişmekte ve denetçilerin de sorumluluğu gereği bu güven duygusunu karşı tarafa sağlamaları gerekmektedir.

2.4. Denetim Beklenti Boşluğu Yapısı ve Bileşenleri

Denetim beklenti boşluğu yapısının çeşitli unsurlar kapsamında ortaya çıktığı görülmektedir. Bu yapı ilk defa Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (CICA) tarafından 1988 yılında toplanan komisyonda incelenmiştir. Komisyon, toplumun denetimden ne beklediğini ve denetimin bu beklentileri ne ölçüde karşıladığını araştırmıştır. Komisyon Raporu'na göre beklenti boşluğu; denetçi performansından kaynaklanan performans farklılığı, standartların eksikliğinden kaynaklanan standart farklılığı ve toplumun denetçiden makul olmayan beklentileri olmak üzere üç bileşenden oluşmaktadır (CICA, 1988, s.6, 7).

CICA tarafından ortaya çıkarılan bu bileşenlerden sonra Porter (1993) araştırmasında, denetim beklenti boşluğunun ‘’makul farklılık" ve "performans farklılığı'' olmak üzere iki bileşenden meydana geldiğini belirtmektedir. Porter'ın belirlediği denetim beklenti boşluğu bileşenleri ve yapısı Şekil 1'de yer almaktadır (Mohamed ve Albeksh, 2017, s.1590).



Performans Boşluğu	Standart Boşluk	Makul Boşluk		
Denetçi Performansından Makul Beklentiler	Standartlardan Makul Beklentiler	Makul Olmayan Boşluk		
		Denetim Performansının Üzerinde Beklenti	Standartların Üzerinde Beklenti	Kullanıcıların İletişimsizliği

Şekil 1. Beklenti boşluğunun yapısı ve bileşenleri

Kaynak: Porter, 1993

Şekil 1'de görüldüğü gibi beklenti boşluğu "makul farklılık" ve "performans farklılığı" olmak üzere iki bileşenden oluşmaktadır. Makul farklılık yani kabul edilebilir farklılık; toplumun bağımsız denetçilerden beklentileri ile denetçilerin makul beklentileri arasında ortaya çıkan farklılık olarak tanımlanmaktadır. Şekilde de ifade edildiği gibi, makul boşluğu oluşturan beklentiler aşağıda yer almaktadır (Salehi, 2011, s.8383):

- Denetimden yararlananların, denetçinin performansı üzerinde bir beklentilerinin olması,
- Denetimden yararlananların, denetimin standartları üzerinde bir beklentiye sahip olmaları,
- Denetimden yararlananların ve denetçilerin yanlış iletişimi, denetimin yanlış yorumlanması ve yanlış anlaşılmasından kaynaklanan beklentiler makul boşluğu oluşturan beklentiler.

Performans farklılığı ise; toplumun denetçilerden başarmalarını beklediği makul beklentiler ile denetçilerin başarmaktan algıladıkları arasındaki farklılık olarak ifade edilmektedir. Sözü edilen performans farklılığı, yetersiz standartlar ve denetçinin yetersiz performans göstermesi şeklinde iki nedenle ortaya çıkabilmektedir (Lee ve Ali, 2008, s.115).

Yetersiz standartlar, denetim ile ilgili yayınlanan denetim standartları ile düzenlemeler sonucunda denetçilerin görev ve sorumlulukları ile denetim hizmeti alanların, denetçilerden beklentileri arasında oluşan farklılık olarak tanımlanmaktadır. Yetersiz performans ise, denetim ile ilgili yayınlanan standartlar ve düzenlemeler sonucunda, denetim hizmetinden yararlananların denetçilerden göstermelerini bekledikleri performans ile denetçilerin sorumlulukları dâhilinde gösterdikleri gerçek performans arasındaki farklılık olarak tanımlanmaktadır. Yani, denetçinin beklenenin altında bir performans gerçekleştirmesinden kaynaklanan bir beklenti boşluğudur (Lee ve Ali, 2008, s.115).

Porter (1993) tarafından yapılan çalışmada, denetimde beklenti boşluğu yapısının, tüm bileşenleri ve unsurları içerdiği görülmektedir. Bu doğrultuda boşluğu oluşturan nedenlerin denetim mesleğinden mi yoksa mesleğin dışından mı kaynaklandığı incelenmektedir (Mohamed ve Albeksh, 2017, s.1590).

Al-Alimi ve Katdare (2012) araştırmalarında beklenti boşluğunun iki temel bileşeni olduğunu ortaya çıkarmışlardır. İlk olarak beklenti farkının bağımsız denetimin dış çevresinden kaynaklandığını, ikinci olarak ise bağımsız denetçilerden kaynaklandığını ileri sürmüşlerdir. Denetimin dış çevresinden kaynaklı beklenti boşluğu; makullük farkı, bağımsız denetim standart farkı ve sorumluluk farkı olmak üzere üç bileşenden oluşmaktadır. Bağımsız denetçilerle ilgili beklenti farkları ise, denetçi performans farkı, denetçi bağımsızlık farkı, denetim raporu farkı olarak ifade edilmiştir. Bu farklılıklar aşağıda açıklanmaktadır (Al-Alimi ve Katdare, 2012, s.2-3) :

- **Denetçi Performans Farkı:** Denetçinin denetim standartları kapsamında gerçekleştirmesi beklenen performans ile denetçilerin esas performansı arasındaki farklılık olarak ifade edilmektedir.
- **Denetçi Bağımsızlık Farkı:** Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları Komisyonu (Cohen Komisyonu-1978) araştırması ve diğer araştırmalar, denetçilerin bağımsızlığının pratik olarak imkânsız olduğunu, toplumun ve meslek ilgililerinin beklediği gibi bir bağımsızlık olmadığından dolayı bir fark oluştuğunu ifade etmektedir. Böylece finansal tablo kullanıcılarının denetim süreci aşamalarına dair, denetçilerin bağımsızlıklarına ilişkin kuşkularında bir artış meydana gelmektedir.
- **Bağımsız Denetim Raporu Farkı:** Denetçinin denetlemiş olduğu finansal tablolar hakkındaki görüşleri ile mali tablo kullanıcılarının denetçinin raporundaki finansal tablolara dair görüşünden beklentileri arasındaki farklılıktır. Burada finansal bilgi kullanıcıları, tabloların güvenilirliği konusunda mutlak bir güvence istemektedirler.

Al-Alimi ve Katdare (2012, s.2-3) tarafından denetimin dış çevresinden kaynaklı olan beklenti farkları da aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

- **Makullük Farkı:** Denetçinin makul bir şekilde yapabilecekleri ile toplumun denetçiden gerçekleştirmesini bekledikleri arasındaki farklılıktır. Genelde makul olmayan beklentiler; denetlenmiş mali tabloların tam olarak doğruluğunun sağlanması, şirketin başarısızlığı konusunda erken uyarılar sağlanması, şirketteki tüm hata ve hilelerin ortaya çıkarılması şeklinde oluşmaktadır.
- **Denetim Standartları Farkı:** Bu boşluk, denetim standartlarının finansal tablo kullanıcılarının beklentilerini karşılayamamasından kaynaklanmaktadır. Tablo kullanıcıları, şirketin sürekliliği ile ilgili bilgi almak ve muhasebe alanında yeterli açıklama istedikleri için bu boşluk meydana gelmektedir.
- **Sorumluluk Farkı:** Mali tablo kullanıcılarının, yargı kararlarında denetçiye yüklenmesini bekledikleri sorumluluklar ile gerçekleşen sorumluluklar

arasındaki farklılıktır. Başka bir deyişle, denetçilere karşı açılan davaların adli kararlarının çelişkilerinden kaynaklanmaktadır.

Görüldüğü üzere bağımsız denetim beklenti boşluğu, yapısı ile ilgili yapılan araştırmalar sonucunda farklı bileşenler olarak ortaya çıkmıştır. CICA (1988), Porter (1993) ve Al-Alimi ve Katdare (2012) yıllarında beklenti boşluğunun bileşenlerini belirlemişlerdir. Bu araştırmalar kapsamında genel olarak beklenti boşluğu bileşenleri aynı konular üzerinde yoğunlaşmaktadır. Genel kanı olarak bağımsız denetçinin ve toplumun algısında oluşan yapısal farklılıklar denetimde beklenti boşluğunun bileşenlerini oluşturduğu söylenebilir.

2.5. Denetimde Beklenti Boşluğunun Nedenleri

Denetimde beklenti boşluğu varlığı konusunda araştırmacılar ve uzmanlar hemfikir olmalarına rağmen farklılığın nedenleri konusunda aynı fikirde değillerdir. Çünkü denetim beklenti boşluğunun nedenleri; profesyonel kuruluşların gelişim düzeylerine, toplumda denetim mesleğinin rollerine, denetçilerin bağımsızlık seviyelerine, hata ve hileleri tespit etme sorumluluklarına ve denetim ortamında etkin iletişim seviyelerine göre farklı sebeplerden dolayı ortaya çıkabilmektedir (Al-Alimi ve Katdare, 2012, s.4).

Bu kapsamda, bazı araştırmacılara göre beklenti boşluğunun nedenleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Shaikh ve Talha 2003, Salehi 2007, Humphrey 1993; Mohamed ve Albeksh, 2017, s.1590) :

- Denetimin karmaşık doğası,
- Denetçinin bağımsız olduğuna dair şüphecilik,
- Denetim fonksiyonu hakkında yanlış anlaşılmalar, makul olmayan beklentiler ve eksik bilgi düzeyleri,
- Denetim mesleğinde öz düzenleme sisteminin yetersizliği,
- Değişen beklentilerin karşılanmasında zamansal farklılıklar,
- Denetimde profesyonel performans kalitesinin düşmesi,
- Mesleğe yönelik mevzuat ve konuların eksikliği.

Denetimde beklenti boşluğuna neden olan faktörler, aşağıda maddeler halinde incelenmiştir.

2.5.1. Bağımsız Denetimin Sahip Olduğu Yapı

Denetim alanında yaşanan olaylarla birlikte denetim fonksiyonunda meydana gelen gelişmeler denetimin doğasında da önemli değişimlere neden olmuştur. Heang, Lee ve Azham (2008a) çalışmalarında, tarihi gelişmelerle birlikte denetim fonksiyonunda önemli değişimlerin olduğunu ileri sürmüşlerdir. Özellikle geleneksel uygunluk denetimi yerini artık mali tabloların güvenilirliği, mali tablolarda hata ve hilelerin tespit edilmesi gibi durumlara bırakmıştır. Daha sonra bu durum, denetlenen finansal tabloların doğruluğuna ve dürüstlüğüne makul seviyede güvence sağlamak, ortaya çıkabilecek işletme risklerini tespit etmek ve bilgi kullanıcılarına tavsiyede bulunmak şeklinde değişmiştir (Yıldız ve Bulut, 2017, s.51). Yaşanan değişmelerle birlikte denetime olan bakış açısı ve denetçilerden beklenen sorumluluklar da beraberinde değişmiştir.

Çok sayıda finansal bilgi kullanıcısı, denetim sürecinin niteliğinin "karmaşık" olduğunu ve denetim sürecinin gerçekte ne içerdiğini anlamanın zor olduğunu düşünmektedir. Denetimin doğasının karmaşıklığına neden olan iki husus vardır. Birincisi; fiili denetim sürecini anlayamamaktan kaynaklıdır. Ayrıca denetim süreci hakkında eksik bilgi düzeyi denetimin yapısını anlamayı güçleştirmektedir. İkincisi ise; denetim raporunda kullanılan dilin anlaşılmasında kavram kargaşası yaşandığına dair görüştür. Denetimde önemlilik, güvenilirlik, uygunluk, makul güvence ve yeterlilik gibi çeşitli kelimelerin kullanılmasının kavram kargaşasına neden olduğu ve aynı zamanda kullanılan dilin sık sık kafa karıştırıcı olduğu öne sürülmüştür (Saladrigues ve Graňó, 2014, s.128).

Denetçilerin karmaşık denetim işlevini tam olarak anlayabilmelerini zorlaştıran denetimin niteliği, beklenti boşluğunun oluşmasına sebep olmaktadır. Ayrıca denetim; sosyo ekonomik çevre, kritik tarihsel olaylar ve teknolojik gelişmeler gibi faktörlerden etkilendiği için sürekli gelişen ve yenilenen dinamik bir alandır. Dolayısıyla bu gibi durumlar, denetimin niteliğini ve işlevini kavramada zorluklar yaşanmasına sebep olmakta ve denetimde bir algı farkı meydana getirmektedir (Madsen, 2013, s.5). Denetimin karmaşık doğasından dolayı, denetimin gelişmesi ve değişmesiyle birlikte

denetçiler ve finansal tablo kullanıcıları veya taraflar arasındaki beklenti algısı değişmektedir. Bu kapsamda denetimde bir beklenti boşluğu meydana gelmektedir.

2.5.2. Denetim Mesleğinin Öz-Düzenleme Süreci

Meslekler, devlet tarafından yapılan öngörülemeyen durumlar ve yönetmeliklerle karşılaştıklarında öz düzenlemeye tabi kalmaktadırlar. Denetim mesleği de, muhasebecilerin ve denetim firmalarının uymak zorunda oldukları mesleki standartlara sahip olan bir öz denetim mesleğidir. Yani denetimin en başından beri, denetimin kendi kendini düzenleyen bir meslek olduğu ve uygulamada uyulması gereken bazı etik kurallara sahip olduğu ileri sürülmüştür. Diğer mesleklerden farklı olarak denetçilerin, bilgi kullanıcılarına ve topluma karşı önemli sorumlulukları vardır ve bu sorumluluklarını her zaman etik kurallar çerçevesinde uygulamaları gerekmektedir. Böylece denetçiler, toplum yararına uygun hareket ederek sorumluluklarını zamanında yerine getirmekle yükümlüdürler (Islam, 2013, s.1064). Dolayısıyla düzenlemeler ile birlikte; denetçilerin sorumluluk alanları çizilmekte, görevleri belirlenmekte ve hizmet kalitesinin artması hedeflenmektedir. Ayrıca denetim raporlarından yararlanan finansal bilgi kullanıcılarına da yol gösterilmektedir.

Denetim mesleğine ilişkin oluşturulan etik ilkeler; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA) ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) gibi kuruluşlar tarafından belirlenmektedir. Bu kapsamda etik ilkeler, profesyonellik, tarafsızlık, doğruluk ve dürüstlük gibi kavramları içermektedir. Zamanın denetim firmalarından önde gelen Arthur Andersen'in sadece birkaç çalışanının etik ilkeler içerisinde yer alan ahlaki ilkelere uymaması nedeniyle denetim firması çökmüştür ve günümüzde bağımsız denetim firmaları 4 Büyükler (Price waterhouse Coopers, Ernst&Young, Deloitte, KPMG) olarak devam etmektedir. Bu çöküşün sonucu olarak, binlerce insan işini kaybetmiş ve yüz milyonlarca dolar zarara uğranılmıştır (Islam, 2013, s.1064-1065).

Muhasebe mesleği öz-düzenlemeye sahip olduğu için güvenilirdir; çünkü meslek uzmanları, toplum yararına olan mesleki bağlılıklarının, öz-düzenlemeyle denge sağlayabileceğini düşünmektedirler. Fakat bunun yanı sıra denetimde öz-düzenlemenin denetim boşluğunu arttıran bir de olumsuz tarafı mevcuttur. Bunun sebebi ise, araştırmalar sonucu meslek mensuplarının oluşturdukları standartları kendi çıkarlarına uygun şekilde hazırladıkları ve uyguladıkları görülmüştür. Aslında denetçiler

sorumluluklarını makul düzeyde kılmak isterken, finansal tablo kullanıcıları ise bu sorumlulukların üst düzeyde olmasını istemektedirler (Onulaka, 2015, s.103-107).

Onulaka (2015) Nijerya'da gerçekleştirdiği çalışmasında öz-düzenleme ile denetim beklenti boşluğu arasında sağlam bir ilişkinin olduğunu ileri sürmüştür. Araştırmada öz-düzenlemenin beklenti boşluğunun nedenlerinden biri olduğu ve bu boşluğun eğitim ile azaltılma imkânının olmadığı savunulmaktadır.

2.5.3. Bağımsız Denetçilerin Çelişen Rolleri

Bağımsız denetim mesleği, işletmeler tarafından sunulan finansal bilgilere güvenilirlik katarak, işletme faaliyetlerinin, sermaye piyasalarının ve ekonominin verimli bir şekilde çalışmasını sağlayan önemli bir faktördür. Ayrıca sermaye piyasası katılımcılarının denetlenmiş finansal bilgilere dayanarak mantıklı kararlar almalarını sağlamaktadır. Denetçiler sunulan bilgilerin yanlış olma riskini azaltarak ve finansal bilgilere güvenilirlik kazandırarak, finansal tabloların kalitesini, güvenilirliğini ve şeffaflığını arttırmaktadırlar (Madsen, 2013, s.1). Finansal tablolar işletme tarafından hazırlanmakta, tabloların denetimi de işletme dışındaki bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır. Bilgi kullanıcıları doğru ve güvenilir bilgiye gereksinim duymaktadırlar ve bu da ancak denetimden geçmiş güvenilir finansal tablolar sayesinde mümkün olmaktadır. Ayrıca, finansal tabloların da işletmenin gerçeğe uygun durumunu gösteren bir biçimde tam ve doğru bir şekilde düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Denetimde rol çatışmasını açıklayan teori vekâlet teorisidir. Vekâlet teorisi, işletmelerdeki ekonomik kaynaklara sahip olanlar ile bu kaynakları kullanan ve kontrol eden yöneticiler arasında var olduğu düşünülen bir teoridir (Jensen ve Meckling, 1976, s.308). Teoriye göre, pay sahipleri ve firma yöneticileri olmak üzere iki grup çatışmaktadır ve bu ilişkide işletme sahipleri vekâlet veren (asıl), işletme yöneticileri ise vekil konumundadır. Pay sahiplerinin temel amacı hissedarı olduğu şirket vasıtasıyla kendi karlarını maksimize etmek, yöneticilerin amacı ise kendi çıkarlarını artırmaktır. Böylece vekil olarak bahsedilen firma yöneticileri ve vekalet veren pay sahiplerinin amaçları farklı olduğundan dolayı taraflar arasında bir çıkar çatışması ortaya çıkabilmektedir (Colbert ve John, 1988, s.7-8). Ayrıca asıl ve vekilin amaçlarının ve isteklerinin çatışmasına ek olarak, vekilin işini nasıl yaptığını kontrol etmek zor veya aşırı maliyetliyse, vekillik sorunu ortaya çıkmaktadır (Memiş ve Çetenak, 2012, s.207).

Vekâlet teorisine göre işletme pay sahipleri ve yöneticilerin amaçlarının farklı olması nedeniyle finansal tablo kullanıcıları, denetçilerin onayından geçmeyen mali tablolara tam anlamıyla güvenemezler. Böylece bağımsız denetçinin görevi, pay sahipleri adına finansal tabloların doğru ve güvenilirliğine ilişkin görüş oluşturmak ve finansal raporlama standartlarına uygunluğunu incelemektir. Denetçi, yatırımcı-yönetici ilişkisini analiz etmede önemli bir role sahiptir. Ayrıca bağımsız denetçiler toplumun çıkarlarını koruma yükümlülükleri vardır. Ancak, işletme yönetimi bağımsız denetçilerin finansal tablolardaki manipülasyonu göz ardı etmelerini bekleyebilir. Bağımsız denetçi çelişkili rolünü yaşadıkça, kamu tarafından beklenen tüm sorumlulukları yerine getiremeyecektir. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin, işletme yöneticileri ile toplum arasındaki çelişkili pozisyonu neticesinde kendilerinden yapması beklenilen bütün sorumlulukları yerine getirememelerine sebebiyet vermekte ve böylece beklenti farklılığı ortaya çıkmaktadır (Aqel, 2013, s.64).

Bazı bağımsız denetim şirketleri müşterilerinin vergi danışmanlığı, iş performansı ölçümü ve tasdik hizmetleri gibi denetim dışı hizmetler de vermektedirler. Bunun sonucunda ise toplumun denetim şirketlerine karşı bir algı farklılığı oluşmaktadır. Dolayısıyla sunulan bağımsız denetim raporları ile toplumun bu raporlardan beklentileri farklılaşmakta ve sonucunda denetim raporları güvence sağlamaktan uzak kalabilmektedir (Yıldız ve Bulut, 2017, s.53). Bundan dolayı Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası bağımsız denetim şirketlerinin denetim dışı hizmet vermelerini yasaklamıştır. İlgili yasa çerçevesinde aşağıda yer alan hizmetler bağımsız denetim firmaları tarafından halka açık şirketlere sunulmamalıdır:

- Müşterinin muhasebe kayıtlarıyla ilgili defter tutma veya müşteriye diğer hizmetlerin verilmesi,
- Finansal bilgi sisteminin kurulması ve geliştirilmesi,
- Değerleme hizmetlerinin verilmesi,
- Aktüeryal hizmetlerinin verilmesi,
- İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi,
- İnsan kaynakları veya yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesi,
- Yatırım danışmanlığı, denetimle ilgili olmayan hukuki danışmanlık veya aracılık hizmetlerinin verilmesi gibi denetim dışı hizmetler yasaklanmıştır.

Sonuç olarak bağımsız denetçiler, finansal tabloların uygunluğu ve güvenilirliği konusunda hissedarlara bağımsız güvence sağlama konusundaki düzenleyici rollerini yerine getirmeyebilirler. Böylece denetçilerden beklenen görevler tatmin edilemeyen seviyeye gelememekte ve bunun sonucunda da performans açığı oluşmaktadır (Madsen, 2013, s.6).

2.5.4. Bağımsız Denetçilerin Bilgi Düzeyi

Bağımsız denetçiler, tarafsız ve bağımsız olmalıdırlar. Bağımsızlıklarını sağlayamazlar ise denetçinin mesleki yeterliliği konusunda şüpheler ortaya çıkmaktadır ve denetlediği finansal tablolar güvenilirliğini yitirmektedir. Bundan dolayı toplumun, denetçinin bağımsız olduğu konusunda tatmin olması gerekmektedir (Al-Alimi ve Katdare, 2012, s.2). Böylece toplumun geneli tatmin olduğunda denetlenen finansal tablolara güven daha çok artmakta ve toplumun denetçiye olan bakış açısı olumlu yönde olmaktadır.

Tairu (2009)'ya göre denetçi bağımsızlığı; planlama bağımsızlığı, soruşturma bağımsızlığı ve raporlama bağımsızlığını içermektedir. Bu üç bileşenden raporlama bağımsızlığı, müşteri şirket yöneticilerinden etkilenmesi en muhtemel olan bileşendir (Adeyemia ve Akinniyib, 2011, s.250). Bu doğrultuda, bağımsızlığın ve tarafsızlığın sürdürülmesindeki en önemli nokta denetçinin kendisine aittir (Smith, 2003, s.27). Böylece en büyük görev bağımsız denetçiye düşmektedir ve mesleki yeterlilik ile birlikte bağımsızlık da sağlanmalıdır.

Denetçinin bağımsızlığının ilk şartının mesleki yeterlilik olduğu ileri sürülmüştür. Mesleki bilgi düzeyinin yeterli olması, finansal tablolardaki yanlışlıkların ortaya çıkarılabilmesini sağlamaktadır (Pham, Amaria, Bui ve Tran, 2014, s.76). Dolayısıyla denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda toplumun bir şüpheye düşmesi denetim raporunun güvenilir olmasını ortadan kaldırmaktadır (Çürük ve Aydın, 2017, s.157). Güven duygusunun ortadan kalkması asla istenmeyen bir durumdur. Çünkü denetim firmasının prestijini düşürmekte, denetçilere bakış açısını değiştirmekte ve denetim kalitesini önemli ölçüde olumsuz olarak etkilemektedir.

İşletmenin ve finansal tablo kullanıcılarının farklı çıkarları olduğundan dolayı, bağımsız denetçi aradaki dengeyi sağlam bir şekilde kurmalıdır. Bu da ancak denetçinin bağımsızlığı ve mesleki yeterliliği başta olmak üzere bütün etik ilkelere uygun hareket etmesiyle mümkündür. Bağımsız denetçinin denetim sürecinde, denetim standartlarında

yer alan kurallara uygun olarak hareket etmesi gerekmektedir. Standartlara uygun olmayan davranışlar denetçinin yetersiz performansına sebep olmaktadır. Bu durumda performans açığı meydana gelmektedir (Çürük ve Aydın, 2017, s.157-158). Al-Alimi ve Katdare (2012) araştırmalarında, denetçinin yeterli olmayan performansının denetim ile ilgili toplum genelinin tatminsizliğine yol açacağını ve bu durumda da beklenti farklarının oluşacağını ileri sürmüşlerdir.

Görüldüğü gibi denetçilerin yetersiz mesleki bilgi seviyelerinin, denetim raporlarından yararlananların beklenti düzeylerini karşılayamaması denetim beklenti boşluğuna sebep vermektedir. Denetim raporlarından faydalananların makul olmayan beklentilerinin dışında, bağımsız denetçilerin mesleki bilgi seviyelerinin bazı durumlarda yetersiz kalması beklenti boşluğunu arttırıcı bir sebep olarak görülmektedir. Bu kapsamda mesleki bilgi düzeyi eksik olan bağımsız denetçilere eğitim verilmesi bu boşluğun daraltılmasında etkili bir rol oynamaktadır (Yıldız ve Bulut, 2017, s.58).

2.5.5. Değişen Beklentilerin Karşılanmasında Zamansal Farklılıklar

Bağımsız denetim mesleği son 30 yılda çeşitli evrimler geçirmiştir. Denetim firmalarının verdikleri hizmetler, organizasyon yapıları, çeşitli danışmanlık faaliyetlerinin kapsamı, denetçilerin sorumlulukları ve denetimin uygunluk rolleri gibi çeşitli konularda değişiklikler meydana gelmiştir. Bunun sonucu olarak ise denetim raporlarından faydalananların beklentileri farklılaşmıştır. Denetim sektöründe yaşanan şirket çöküşleri, tespit edilemeyen büyük hileler gibi ortaya çıkan krizler sonucunda, denetim mesleğine karşı yeni talepler doğmuş, nihayetinde denetim standartlarında ve uygulamalarında değişiklikler meydana gelmiştir. Sonuç olarak denetim mesleği, ortaya çıkan yeni standartlara ve kurallara karşı kendini uyarlamak durumunda kalmıştır. Ancak denetim mesleğinin zamanla gösterdiği değişim, sürekli değişen dünya için yeterince hızlı olamadığını ortaya koymuştur. Bu nedenle denetim mesleğinin, toplumun beklentilerine ayak uydurmasında bir gecikme meydana gelmekte ve bu da denetimde beklenti açığını oluşturmaktadır. Humphrey vd. (1992) tarafından yapılan çalışmada, denetimde beklenti açığı kamunun, denetim mesleğine karşı olan sürekli artan beklentilerini tanımlama konusunda gecikmesi ve bu beklentilere uyum sağlama sürecinden kaynaklanan zamansal farklılıklardan dolayı da oluşabileceği ileri sürülmüştür. Bağımsız denetim, toplumun beklentilerini karşılama konusunda başarısız

olduğu sürece denetçinin görev ve sorumluluklarına ilişkin beklenti farklılıkları kaçınılmaz olacaktır (Madsen, 2013, s.5-7).

1978 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde, denetimde beklenti farklılığının olup olmadığını araştırmak üzere AICPA tarafından görevlendirilen Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları Komisyonu raporunda, denetimde beklenti açığının esas sebebinin; bağımsız denetimin çok hızlı bir şekilde değişen iş çevresine uyum sağlamadaki başarısızlığından kaynaklandığı ileri sürülmüştür (Aqel, 2013, s.71). Böylece oluşan bütün dönüşüm evrelerinde taraflar arasında bir beklenti farklılığı meydana gelmiş ve bunun sonucunda beklenti boşluğu oluşmuştur.

2.5.6. Finansal Bilgi Kullanıcılarının Denetim Mesleğine Bakış Açısı

Denetimde beklenti boşluğunun oluşmasına etki eden bir diğer faktör de finansal bilgi kullanıcılarının denetim mesleğine bakış açılarından kaynaklanmaktadır. Finansal bilgi kullanıcıları, denetim meslek mensuplarından çeşitli görevler ve sorumluluklar beklemektedirler. Ortaya çıkan makul olmayan beklentiler, yanlış anlaşılmalardan veya bilgi asimetrisinden kaynaklanmaktadır (Aqel, 2013, s.68).

Denetim mesleğinin gelişimindeki asıl sorun, finansal tablo kullanıcılarının denetçilerin ne yaptıkları hakkında gerçek bilgiye sahip olmamaları ve denetçilerden sorumlulukları dışında hizmet beklemelerinden kaynaklanmaktadır. Denetçilerin toplumdaki rolünün gelişimi bir takım eleştirilere maruz kalmaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda toplumun bilgi eksikliğinin denetimde beklenti boşluğu yaratmada önemli rol oynadığı algısına ulaşılmıştır (Porter ve Gowthorpe, 2004, s.1).

Best, Buckby ve Tan (2001) çalışmalarında toplumun, denetçilerin görevlerine yönelik beklentilerini incelemişlerdir. Araştırmada topluma göre denetçilerin görevlerinin çok farklı ve çeşitli olduğu kanısına ulaşmışlardır. Çalışma sonucunda görülmektedir ki toplum, denetçilerin; tüm hileleri ortaya çıkarması ve önlemesi gerektiğine, muhasebe kayıtlarını tutması gerektiğine ve denetim prosedürü belirlerken mesleki yargıya başvurmaması gerektiğine inanmaktadır. Bunun sonucunda da finansal bilgi kullanıcılarının denetçinin sorumluluklarını bilmemelerinden kaynaklı beklenti boşluğunun oluşması kaçınılmaz olmaktadır.

Lin ve Chen (2004) de çalışmalarında denetçi sorumluluklarının, finansal bilgi kullanıcıları tarafından yanlış anlaşıldığını ileri sürmüşlerdir. Finansal bilgi kullanıcıları, bağımsız denetim raporlarında, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin de yer alması

gerektiğine inanmaktadırlar. Ayrıca finansal tablo kullanıcılarının bakış açılarıyla bağımsız denetimin amacı, işlemlerdeki usulsüzlük veya hileleri ortaya çıkarmak ve bunları önlemektir. Böylece çalışmalarla da desteklendiği gibi finansal tablo kullanıcıları, denetimden ve denetçiden oldukça fazla görev ve sorumluluk beklemektedirler. Bunun sonucunda bekledikleri gerçekleşmediği için beklenti boşluğu meydana gelmektedir.

2.6. Denetimde Beklenti Boşluğunun Azaltılmasında Etkili Olan Faktörler

Beklenti boşluğunun azaltılması, giderilmesi veya daraltılması için teoride birçok öneri ileri sürülmüştür. Literatürde bu öneriler; bağımsız denetim eğitimi, denetçilerin sorumluluklarının genişletilmesi, denetçilerin bağımsızlığının arttırılması, denetçilerin uzmanlaşması, yazılan denetim raporlarının daha açık olması, kamunun denetim hakkında bilgilendirilmesi ve yasal düzenlemeler şeklinde sıralanmıştır (Ebimobowei 2010; Okafor ve Otalor 2013; Al qtaish 2014; Enesa, Almeidab, Silvab, Carvalhoa ve Simõesa 2016; Mohamed ve Albeksh 2017; Chowdhury ve Shikdar 2018). Denetim boşluğunun azaltılmasında etkili olan faktörler aşağıda incelenmiştir.

2.6.1. Bağımsız Denetim Eğitimi

Taraflar arasında denetim beklenti boşluğuna yol açan faktörler içerisinde eğitim eksikliği yer almaktadır. Denetçinin eğitimi, mesleki hayatı da dahil olmak üzere geniş bir periyodu kapsamaktadır. Bu süreçte edinilen eğitim çerçevesinde denetim raporlarının kalitesinde artış meydana gelmektedir. Bu sayede denetçiden kaynaklı olan performans açığının azaltılmasında, alınan kaliteli ve verimli eğitim etkili rol oynamaktadır (Yıldız ve Bulut, 2017, s.59).

Humphrey (1992) çalışmasında, denetçilerin sorumlulukları hakkında profesyonel beyanlarda bulunmak, karmaşıklığı azaltmak için denetim raporunu standartlaştırmak, denetim raporundaki ifadelerin daha açık olmasını sağlamak gibi konularda kamunun eğitilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Yapılmış olan çeşitli çalışmalar (Epstein & Geiger 1994; Fadzly & Ahmad 2004; Hussain 2003; McEnroe & Martens 2001, Porter ve Gowthorpe 2004) eğitimin, beklenti boşluğunu daralttığı konusunda hemfikirdir (Elad, 2017, s.22-23). Yapılan araştırmalardan elde edilen bulgulara göre, eğitimin beklenti boşluğunun azaltılması üzerinde önemli bir etkisi olduğu görülebilmektedir.

Toplumun bağımsız denetimin fonksiyonu ve bağımsız denetçinin görevleri hakkında eğitilmesi, taraflar arasında beklenti farkının azalmasına yardımcı olabilir. Epstein ve Geiger (1994) yaptıkları çalışma sonucunda, kamunun bağımsız denetim ile ilgili bilgisi arttıkça beklenti farklılığının azalacağını ifade etmişlerdir. Buna ek olarak muhasebe ve finans gibi alanlarda alınan eğitim sayesinde, yatırımcıların denetçiye karşı bakış açısının değişeceği, denetim raporlarına karşı makul bir düzeyde beklentiye girecekleri ve bu sayede beklenti farklılığının daraltılacağı söylenmiştir.

Okafor ve Otalor (2013) çalışmalarında, toplumun denetçiler ile meslek kuruluşları tarafından belirlenen belge ve kurallardan habersiz olduğunu belirtmişlerdir. Bu bilgi eksikliği şüphesiz makul olmayan beklenti boşluğuna sebep olmaktadır. Böylece topluma, denetçilerin görev ve sorumlulukları konusundaki anlayışlarını geliştirmek ve bu sayede makul olmayan beklentilerini azaltmak için daha fazla eğitim verilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla toplumun geneline, bahsedilen fonksiyonlar kapsamında bilgi verilmesi veya toplumun eğitim hizmetinden faydalandırılması denetimde beklenti boşluğunu azaltabilir.

Görüldüğü gibi hem denetim hizmeti alan tarafların hem de finansal tablo kullanıcılarının beklenti boşluğunun daraltılması amacıyla çeşitli koşullarda ve şekillerde denetim eğitimi alması sağlanmalıdır. Sınıf ortamında verilen eğitimlerin yanı sıra denetim hakkında tanıtıcı yazılar, makaleler, seminerler ve toplantılar gibi farklı yollarla tarafların denetim farkındalığı arttırılmalı ve bu sayede beklenti boşluğu asgari seviyeye indirilmelidir (Dinç ve Gerekan, 2014, s.34). Denetim süreci ile ilgili en azından temel düzeyde bilgi edinilmesi, denetçilerin sorumluluğu ile ilgili önemli noktaların öğrenilmesi ve denetimin kapsamı hakkında aydınlatıcı bilgilerin aktarılması denetimde beklenti farklılığını azaltabilecektir.

Her ne kadar eğitimin denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olacağı kabul görse de bazı araştırmalarda bunun gerçekleştirilemeyeceği konusunda bulgulara ulaşılmıştır. Lee, Ali ve Bien (2009) gerçekleştirdikleri çalışmada, toplumun geneli örgün eğitimin verilmesinin zor olacağını ve bu nedenle beklenti farklılığını azaltmada uygulanamaz bir yöntem olabileceğini vurgulamışlardır. Benzer şekilde Darnill (1991) çalışmasında, denetimin karmaşık yapısı ve kamunun denetime olan ilgisi üzerine odaklanmıştır. Eğitim imkânlarının zorlukları ve kamunun denetçinin rolleriyle ilgili eğitime pek önem vermeyeceği düşüncesinden dolayı eğitimin beklenti boşluğunu azaltmasındaki etkisinin sınırlı olacağını ifade etmiştir.

2.6.2. Denetçilerin Sorumluluk Alanlarının Genişletilmesi

Bağımsız denetim, sermaye piyasaları için oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Denetçiden, denetim mesleğinin bünyesinde yer alan finansal raporlama sürecine bütünlük, bağımsızlık, tarafsızlık ve mesleki yeterlilik gibi değerler kazandırması beklenmektedir. Denetçi, denetlenen finansal tabloların dürüstlüğü hakkında kesin garanti vermemekte ancak makul düzeyde güvence sunmaktadır (Pearson, 2011, s.405). Çünkü denetçiler kesin yargılarla değil makul bir güvence sunarak sorumluluklarını yerine getirmektedirler.

Bağımsız denetçilerin hem denetimini yaptığı firmalara hem de üçüncü kişilere karşı farklı sorumluluk alanları vardır. Denetçinin sorumluluğu çoğu zaman fazlasıyla karmaşık bir hal almaktadır. Denetçinin mesleki sorumluluğunun yanında yasal sorumlulukları da mevcuttur. Bağımsız denetçiler, finansal tabloları inceleyerek firmanın gerçeğe uygun bir rapor hazırlayıp hazırlamadığına dair bir görüş beyan etmektedirler. Bunun sonucunda, denetlenen finansal tablolara güvenerek belirli kararlar vermekte olan gruplar, denetçinin hatası veya ihmalinden kaynaklı olarak katlandıkları zararlar neticesinde denetçiyi sorumlu tutup tutmamaları oldukça önem arz etmektedir (Erdoğan, 2016, s.58). Böylece, yapılan çalışmalara bakıldığında sorumlu tuttukları durumlarda beklenti boşluğunun oluştuğu görülmektedir.

Taraflar arasında meydana gelen beklenti boşluğunun giderilmesinin yollarından birisi de denetçilerin sorumluluk alanlarının genişletilmesidir. Sorumlulukların genişletilmesiyle birlikte hata ve hileye dair makul güvence vermekten sorumlu olan bağımsız denetçilerin alanı, daha fazla güvence verme, bilgi sistemlerinin güvenilirliğine dair güvence hizmetleri sağlama, işletmelerin iç kontrollerine yönelik güvence hizmeti sağlama ve işletmenin sürekliliğiyle ilgili güvence hizmeti verme gibi alanlara doğru genişleyecektir (Altıntaş, 2010, s.85-101). Sorumluluk alanları genişleyen denetçiler tarafından yazılan denetim raporları, daha geniş kapsamlı ve mali tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını daha fazla karşılayan nitelikte olacaktır. Böylece finansal tablo kullanıcılarının beklentilerinin karşılandığı ölçüde algı farklılığı daraltılmış olacaktır (Yıldız ve Bulut, 2017, s.61).

Bu noktada, daha önce yapılmış olan çalışmalarda denetçilerin sorumluluk alanlarının genişletilmesinin denetimde beklenti boşluğunu azalttığına dair bulgular elde edilmiştir (Knutson, 1994; O'Malley, 1993; Humphrey vd. 1993). Humphrey (1993) çalışmasında, denetimin algılanan kalitesinin iki yol ile geliştirilebileceğini öne

sürmüştür. İlk olarak denetçilerin göreve atanmasını denetlemek ve denetim ücretlerini düzenlemek için bağımsız bir ofis kurmak, ikinci olarak ise; denetçinin yasal görevlerini genişletmektir (Lee, Ali ve Bien,2009, s.29).

Benzer şekilde O'Malley (1993), bağımsız denetçilere, hata ve hileyi tespit etmeye yönelik ilave sorumlulukların getirilmesini önermiştir. İlave olarak önerilen sorumluluklar; uygunluk raporu, iç kontrol sistemlerinin işletme yönetimi ve denetçiler tarafından değerlendirilmesi, bağımsız denetçilerin düzenleyici kuruluşların doğrudan raporlama yapması ve denetçilerin ara dönem finansal bilgilerle ilgilenmesi şeklinde sıralanmıştır. Araştırmada beklenti farkının azalmasının; kamunun, denetçilerin sağlayacağı ek hizmetlerin ne zaman gerçekleşeceği ile ilgili beklentilerinin karşılanmasından kaynaklı olduğu ileri sürülmüştür. Yapılan çalışmalar kapsamında denetçinin sorumluluğunun arttırılmasıyla birlikte finansal tablo kullanıcılarının beklentilerinin karşılanma düzeyinin artmakta olduğu ve bu sayede denetimde beklenti farklılığının daraldığı görülmektedir.

Denetçilerin sorumluluk alanlarının genişletilmesi, toplumun genelinin beklentilerini karşılamada iyi bir yol olabilir. Ancak bu tür hizmetlerin maliyetleri de göz önünde bulundurulmalıdır. Denetlenen işletmenin ilave işlemler için ödeme yapması gerekmektedir. Bu nedenle şirket, yasal bir gereklilik olmadıkça veya bu tür hizmetleri yerine getirmenin maliyeti faydalarını aştığı sürece işletmeler bu hizmetleri almaya isteksiz olabilirler. Ayrıca örneğin bağımsız denetçi, işletmenin sürekliliğini değerlendirme konusunda yeterli tecrübeye sahip olmayabilir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin ilave görevleri yerine getirme kabiliyetinin olup olmadığının anlaşılabilmesi için öncelikle denetçilerin genişleyen sorumluluklarının uygulanabilirliğinin duruma göre değerlendirilmesi gerekmektedir (Lee ve diğerleri, 2009, s.29). Dolayısıyla yukarıda bahsedilen diğer ilave hizmetlerin de uygulanabilirliğine bakılması gerekmekte olup, hem denetçi açısından hem de maliyet açısından nasıl bir fizibiliteye sahip olduğu değerlendirilmelidir.

2.6.3. Denetçilerin Bağımsızlığının Arttırılması

Denetçinin bağımsızlığının arttırılması denetim beklenti boşluğunun daraltılmasında etkili olabilecek bir diğer faktördür. Denetçi bağımsızlığı, müşteri baskısına dayanma yeteneği olarak ifade edilebilir (Knapp, 1985, s.206). Başka bir ifade ile denetçi bağımsızlığı; bütünlük ve güvenilirlik özelliklerinin kilit olduğu bir davranış

olarak tanımlanabilir (Magill ve Previts, 1991, s.342). Denetçi faaliyetlerini, tarafsız ve bağımsız bir şekilde yerine getirmelidir. Denetçi bağımsızlığının sürdürülmesi mali tablo kullanıcıları için oldukça önemlidir. Bağımsızlık, denetçi raporlarının güvenilirliği için esas faktördür (Salehi, Mansoury ve Azary, 2009, s.166).

Denetçi, bağımsızlığını korumak için profesyonel bir şekilde davranmalıdır. Böylece bağımsız denetimin güvenilirliği daha çok artmaktadır ve denetçiye olan güvenilirlik daha çok sağlanmış olmaktadır. Düzenleyici otoritelerle birlikte denetçiler bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını, önyargılardan arınmış bir şekilde denetim sürecinin bütün aşamalarında korumalıdırlar. Denetçinin bağımsızlığı; denetim komitesi, zorunlu denetçi rotasyonu ve denetim standartları ile birlikte sağlanmalıdır. Denetçi bağımsızlığından şüphe edilmesi denetimde beklenti boşluğunu belirleyen oldukça önemli bir faktördür (Al qtaish, 2014, s.169). Yapılan çalışmalar incelendiğinde, denetçinin bağımsızlığının sağlanamadığı durumlarda beklenti boşluğunun meydana geldiği gözlenmektedir.

Humphrey (1991) İngiltere'de gerçekleştirdiği çalışmada, denetim beklenti boşluğunun sebeplerini incelemiştir. Çalışmada denetçi bağımsızlığı, beklenti boşluğunun merkezinde yer alan bir faktör olarak belirlenmiştir. Denetçinin bağımsızlığının azalmasının nedenleri; denetçinin müşteriye olan ekonomik bağımlılığı, denetim piyasasında oluşan rekabet ve denetim firmasının denetim dışı hizmet vermesi gibi faktörlerdir. Bazı hallerde denetçiler adil bir rapor sunamamaktadırlar. Bu nedenle, denetçi bağımsızlığı, denetim beklenti açığının kilit unsurudur. Dolayısıyla denetçi bağımsız ise taraflar arasında beklenti açığı azalacaktır (Salehi ve diğerleri, 2009, s.165-166). Al qtaish de (2014) yaptığı çalışmada, denetçinin bağımsızlığının sağlanmasıyla birlikte denetimde beklenti boşluğunun azaltılacağını belirtmiştir.

Denetçi bağımsızlığını ne kadar çok sağlayabilirse, çalışmalarına ve görüşlerine olan güven o kadar fazla olacaktır. Denetçinin bağımsızlığı, denetim beklenti açığını azaltmak için önemli bir faktördür, çünkü kamu ve yatırımcılar denetçiden daha fazlasını beklemektedirler (Salehi ve diğerleri, 2009, s.170). Yapılan çalışmalar incelendiğinde, denetimde bağımsızlığın sağlanmasıyla birlikte taraflar arasında beklenti boşluğunun giderileceği ön görülmektedir.

2.6.4. Mesleki Tecrübe Düzeyi

Denetim mesleği, belirli bir uzmanlık gerektiren ve tecrübe düzeyinin yüksek olmasının önem arz ettiği bir meslek dalıdır. Farklı sektörlerde uygulama alanı olan denetim mesleğinde tecrübe düzeyi daha fazla önem kazanmaktadır. Sektör hakkında tecrübeye sahip olan denetçinin en büyük avantajı, denetim raporlarının kalitesi üzerinde olacaktır. Ayrıca sektör hakkında tecrübeli olan denetçinin hazırladığı raporlarda, müşteri firma ile finansal tablo kullanıcılarının beklentilerini karşılama derecesi daha yüksek olacaktır. Bu durum eksik bilgi ve performans eksikliğinden kaynaklanan denetim beklenti boşluğunun azaltılmasında önemli bir rol oynayacaktır (Yıldız ve Bulut, 2017, s.62). Denetçinin mesleki tecrübesi arttıkça ortaya çıkan olumsuz olayları kontrol altında tutabilme kabiliyeti çok artmaktadır. Al-Omari (2003) çalışmasında, denetçinin profesyonel anlamda eksikliğinin ve yetersiz mesleki performansının, kamuyu olumsuz yönde etkilediğini ifade etmiştir. Dolayısıyla denetçi; profesyonel hizmet kalitesini, mesleki deneyim ve bilgisine dayanarak gerçekleştirmelidir. Bu da ancak denetçinin teknik, mesleki ve etik kuralları takip etmesiyle ve belirli bir bilgi birikimiyle sağlanmaktadır (Al qtaish, 2014, s.170).

Denetim karşıtı eleştirilerin ve denetçilere açılan davaların, toplumun denetlenen şirketlerin durumu hakkındaki beklentilerini karşılayamayan denetçilerden kaynaklanabileceğine inanılmaktadır. 30 yıldan uzun bir süredir denetim mesleğinde yer alan bir denetçinin finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda “artırıcı bir rol” oynadığı belirtilmiştir. Denetçilerin tecrübesi, taraflar arasında beklenti boşluğunun azaltılmasında önemli rol oynamaktadır (Leung, Coram, Cooper, Cosserat ve Gill, 2004). Yapılan çalışmalarda, denetçinin mesleki bilgi düzeyi ve tecrübesi arttıkça ilgili taraflara daha fazla güvence verildiği ifade edilmektedir.

Denetçinin mesleki tecrübe düzeyinin yanı sıra denetlenen firmanın tecrübe düzeyi de önem arz etmektedir. Bir işletmenin bilgi ve tecrübesinin iki bileşeni olduğu öne sürülmektedir. Bunlardan birincisi bireyseldir, yani firma çalışanlarının bilgi ve deneyiminden oluşmaktadır. İkincisi ise örgütsel olarak ifade edilen işletmenin bilgi ve deneyimidir (Nonaka, 1994, s.16). Burada denetlenen firma denetim hakkında mesleki tecrübe düzeyine sahipse, yani uzun zamandır denetim hizmeti alıyorsa, denetçiden ne ölçüde hizmet bekleyeceğini daha iyi bilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla firmanın tecrübesi sayesinde, denetçiden beklentisi daha makul düzeyde olmakta ve bu sayede taraflar arasındaki beklenti farklılığı azalmaktadır.

2.6.5. Yazılan Denetim Raporlarının Daha Açıklayıcı Olması

Yatırımcılar, günümüzde denetçi raporlarından olumlu, olumsuz veya şartlı görüş bildirmekten daha fazlasını beklemektedirler. Beklentileri kapsamında, hazırlanan denetçi raporunun iletişim anlamında anlaşılabilirliğinin ve değerinin arttırılması amacıyla Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) yeni denetim raporları ile ilgili Denetçi Raporu Projesi'ni 2011 yılında başlatmış olup, proje kapsamında değişiklikler 15 Ocak 2015 tarihinde yayımlanmıştır. Yapılan değişikliklerle birlikte denetimin kapsamı değişmemekle birlikte raporda yenilikler gündeme gelmektedir. Yeni denetçi raporunda yer alan başlıklar aşağıdaki gibidir (Yanık ve Karataş, 2017, s.5-6):

- Görüş (Denetçi raporunun en başında yer almaktadır),
- Görüşün Dayanağı (Eski raporda bu bölüm denetçinin sorumluluğu olarak yer almaktadır),
- Kilit Denetim Konuları (Denetçilerin denetim esnasında en fazla endişe ettikleri ve odaklandıkları konuları içermektedir),
- Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları (Yönetimin, işletmenin sürekliliği ile de ilgili olmak üzere, sorumlulukları hakkında yeni açıklamaları içermektedir),
- Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları (Denetçinin, işletmenin sürekliliği ile de ilgili olmak üzere, sorumlulukları hakkında yeni açıklamaları içermektedir),
- Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklere İlişkin Rapor (Denetçinin Türk Ticaret Kanunu'ndan kaynaklanan diğer sorumluluklarına yer verilmektedir).

Denetçi raporlarının genişletilmesiyle birlikte; denetim sürecinin daha iyi anlaşılması, taraflar arasında daha iyi iletişim kurulması, önemlilik kavramının daha iyi bir şekilde anlaşılabilmesi hedeflenmektedir. Ayrıca en önemlisi raporlarda standart formattan uzaklaşılarak, denetçi raporlarının firmalar itibarıyla farklılaşması beklenmektedir. Hazırlanan denetçi raporlarının biçimini ve kapsamını belirlerken uluslararası düzenleyici kurumlar ile denetim çalışmalarından etkilenen tarafların işbirliği içerisinde çalışmalarını yürütmeleri, denetim ile ilgili beklenti boşluğunu

azaltmak veya ortadan kaldırmak için büyük önem arz etmektedir. Ayrıca genel olarak raporların olumlu veya olumsuz görüş dışında bilgi veren bir rapor olması gerektiği düşünülmektedir. Böylece yatırımcılar ve finansal tablo kullanıcıları denetim raporlarının daha gelişmiş ve bilgilendirici olmasını istemektedirler (Yanık ve Karataş, 2017, s.5-6). Bu doğrultuda denetim raporlarından yararlananlar, güvenilirlik kapsamında raporların daha fazla aydınlatıcı, bilgi verici ve daha açık bir şekilde yazılmış olmasını beklemektedirler.

Denetçilik teknik bilgi gerektiren ve kendine has terminolojisi olan bir meslektir. Denetim raporlarından yararlanan tarafların tamamının bahsi geçen teknik bilgiye sahip olması beklenmemektedir. Bu nedenle denetim raporlarının yeterli ölçüde açık ve yalın bir şekilde yazılması büyük önem taşımaktadır. Açıklama gücü ve anlaşılabilirlik durumu yüksek olan denetim raporlarının en büyük yararı, bu raporlardan yararlananların ihtiyaçlarını karşılama durumunun yüksek olmasıdır. Hazırlanan raporlar, raporlardan yararlanan tarafların, ihtiyaçlarını karşılayamadığı durumlarda beklenti boşluğu meydana gelmektedir (Yıldız ve Bulut, 2017, s.60). Literatürde yapılan çalışmalara bakıldığında genişletilmiş denetim raporlarının, denetimde beklenti boşluğunu daralttığı yönünde bulgulara ulaşıldığı görülmektedir.

Nair ve Rittenberg (1987) yaptıkları çalışmada, denetim raporlarının daha açık yazılmasıyla birlikte kullanıcıların, yönetim ve denetçinin sorumlulukları hakkındaki algılarının değiştiğini gözlemlemişlerdir. Ayrıca genişletilmiş raporların, kısa formlu denetim raporlarından daha kullanışlı ve anlaşılabilir olduğunu ifade etmişlerdir. Bailey, Bylinksi ve Shields (1983) çalışmalarında, denetim raporunda yer alan ifadelerin algılanma düzeyini test etmişlerdir. Rapordaki ifadeler genişletilerek değiştirildiğinde, algılanan iletilerde bir farklılık oluştuğunu ileri sürmüşlerdir. Ayrıca daha bilgili kullanıcılar, denetçilere göreceli olarak daha az sorumluluk yüklediklerini ifade etmişlerdir.

Schelluch (1996) araştırmasında, denetçi sorumluluğuyla ilgili beklenti boşluğunun daraltılmasında, genişletilmiş denetim raporlarının etkili olduğunu tespit etmiştir. Çalışmada ayrıca kullanıcılar, denetim mesleğinin özellikle de denetçinin bağımsızlığı ve finansal tablolara kattığı değerler düzeyi konusunda yani güvenilirlik anlamında, denetçinin oynadığı rolden genel olarak mutsuz olduklarını belirtmişlerdir. Best ve diğerleri (2001) ise bu konu ile ilgili çalışmalarında, kısa denetim raporlarının beklenti boşluğunu arttırdığını gözlemlemişlerdir. Bu durum hata ve hilelerin denetim raporlarında yer alış şekillerinden kaynaklanmaktadır. Denetçinin hata ve hilelere karşı

tespitlerinin, hazırlanan denetim raporlarında açıkça yer almaması finansal tablo kullanıcılarının makul olan beklentilerinin yeterli ölçüde karşılanmadığı anlamına gelmektedir.

Maseko (2015) araştırmasında, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından genişletilmiş olan yeni denetim raporlarını kullanmıştır. Genişletilmiş raporlar önceki denetim raporlarının zayıflıklarını gidermektedir. Çalışma; denetçiler, bankacılar ve akademisyenler arasında yapılmıştır. Sonuç olarak; genişletilmiş raporların tek başına beklenti boşluğunu daraltmada etkili olmadığı, diğer faktörlerle birlikte sağlandığında daha fazla etkili olabileceği bulgusuna ulaşılmıştır.

2.6.6. Yasal Düzenlemeler

Denetçilere yönelik açılan davaların artması ve muhasebe mesleğine bakış açılarının değişmesi ile birlikte denetimde arzu edilmeyen sonuçlarla karşılaşılmıştır. Profesyonel muhasebe kuruluşları, yeni denetim standartları getirerek denetçi raporunun biçimini, içeriğini ve ifadelerini revize ederek ve genişleterek var olan beklenti boşluğunun daraltılması için çalışmalar ortaya koymuşlardır (Leung ve Chau, 2001, s.181).

Denetimde beklenti boşluğunu azaltmak amacıyla, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA-1988) tarafından beklenti açığının nedenleri belirlenmiş ve denetim standartları bu kapsamda genişletilmiştir. Bu standartlar ile birlikte, denetçinin sorumlulukları arttırılmıştır ve denetçilerin gerçek rolünü topluma daha iyi anlatma çabasına girişilmiştir. Bu çabalara rağmen denetimde beklenti boşluğu devam etmiştir. Brougham ve Parker (1991) çalışmalarında, zorunlu tutulan genişletilmiş denetim raporlarının, beklenti boşluğunun azaltılmasında sınırlı bir yararı olduğunu ifade etmişlerdir. Epstein ve Geiger (1994), yüksek sayıda yatırımcı ile yaptıkları çalışma sonucunda, denetlenmiş finansal tabloların her türlü maddi yanlışlıktan arındırılmış olduğuna dair kesin güvence istediklerini öne sürmüşlerdir. Ayrıca denetim standartlarıyla birlikte toplum geneline, denetçinin sorumlulukları hakkında daha fazla bilgi verilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

Yatırımcıların denetimden ve denetçiden beklentilerinin yüksek olması ve denetim beklenti açığını gidermeye yönelik çabaların kesin sonuç vermemesinden dolayı, açığı kapatmak için daha fazla çalışılmaya başlanmıştır. Aslında, Enron gibi ortaya çıkan muhasebe skandallarından sonra Sarbanes-Oxley Yasası (2002) ile birlikte

denetim farklılığını azaltmak için farklı öneriler getirilmiştir (Zhang, 2007, s.632). Bunlar denetim dışı hizmetlerin ve denetim hizmetlerinin eş-zamanlı olarak aynı denetim firması tarafından yerine getirilmemesi, zorunlu denetçi rotasyonu, denetim komitesi ve finansal raporlarda sorumluluk gibi alanlarda denetçi bağımsızlığının daha fazla sağlanabilmesi için getirilen kurallardan oluşmaktadır. Denetçi bağımsızlığının geliştirilmesine yönelik yapılan düzenlemeler çerçevesinde; 2002 yılında Sarbanes-Oxley kanunu kapsamında, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Üst Kurulu (PCAOB) kurulmuştur. Kar amacı olmayan, denetim raporlarının bağımsız ve bilgi verici bir şekilde hazırlanmasını sağlayan ve toplumun ve yatırımcıların çıkarlarını korumakla yükümlü olan özel bir kuruldur. Bağımsız denetime olan güveni yeniden tesis edebilmek için Sarbanes-Oxley kanunu ile birlikte bu tür düzenlemeler yapılmıştır (Erdoğan, 2013). Gerçekleştirilen bu düzenlemeler kapsamında denetçinin bağımsızlığının sağlanması, taraflar arası iletişimin arttırılması ve denetimde kalite kavramı ön planda tutularak beklenti boşluğunun azaltılması hedeflenmiştir.

Bu kapsamda özellikle denetçi bağımsızlığının tam olarak sağlanamadığı durumlarda, denetim raporlarından yararlananların beklentileri doğru bir şekilde karşılanamamaktadır. Böylece beklenti boşluğu artmaktadır. Dolayısıyla daha önce bahsedilen, denetçilerin bağımsızlığını sağlayan ve denetçilerin sorumluluklarını kesin bir şekilde belirleyen yasal düzenlemeler denetimde beklenti boşluğunun giderilmesine yardımcı olmaktadır (Yıldız ve Bulut, 2017, s.58).

2.6.7. Karşılıklı İletişim

İletişim, insanın her alanında her faaliyetinde var olan, varlığını devam ettirebilmesi ve geliştirebilmesi için zorunlu olan düşünsel ve ilişkisel olarak gerçekleşen faaliyetlerdir (Erdoğan, 2011, s.37). İletişim yaşamımızın her alanında var olduğu gibi bağımsız denetim alanında da son derece önemlidir. Denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanların etkili bir iletişim içerisinde olmaları, denetim sürecinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için gereklidir.

Bağımsız denetim standartları içerisinde yer alan, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim standardı karşılıklı iletişimin amaçlarını, hususlarını ve sürecini açıklamaktadır. Bu standarda göre karşılıklı ve etkin bir iletişim (www.kgk.gov.tr...E.T. 23.01.2019);

- Denetçinin bağımsızlığı korunarak, denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim ile alakalı konuların geliştirilmesi,
- Denetim sürecinde denetçinin işletme, denetim kanıtlarının kaynakları ve belirli işlemlerle ilgili üst yönetimden sorumlu olanlardan bilgi alması,
- Finansal tablolarda ortaya çıkabilecek önemli yanlışlık risklerinin azaltılması, gibi hususlarda yardımcı olması kapsamında önem arz etmektedir.

Etkili ve zamanında kurulan iletişim, tarafların birbirlerinden ne bekledikleri ve süreci ne şekilde devam ettirecekleri konusunda yardımcı olmaktadır. Ayrıca denetçiler, finansal tablo kullanıcıları ile iletişimi arttırdıkları takdirde makul olmayan beklentiler de azalacaktır. Bu hem yönetimin sunduğu rapor ile hem de denetçinin raporu ile gerçekleşebilmektedir (Al qtaish, 2014, s.168). Böylece denetim sürecinde kurulan karşılıklı iletişim, anlaşmazlıkları azaltarak beklentilerin makul seviyede olması açısından önemlidir.

2.7. Usulsüzlükler ve Denetimde Beklenti Boşluğu

Denetim literatürü, toplumun genelinin denetçilerden mesleki düzenlemelerin ve standartların yüklediği sorumlulukların ötesine geçen beklentilerinin olduğunu göstermiş ve bundan dolayı taraflar arasında bir beklenti boşluğunun olduğunu kabul etmiştir. Denetim mesleğinde kavram yanılgıları mevcuttur. Ortaya çıkan usulsüzlüklerle birlikte (ABD'deki Enron olayı, İtalya'daki Parmalat vakası, İngiltere'deki Maxwell vakası, Almanya'daki Flowtex vakası, Fransa'daki Vivendi veya Baan vakası vb.) toplumun denetçilerden beklentileri daha farklı boyutlar kazanmıştır. Örneğin denetçilerden -yanlış olmakla birlikte- bir şirketin finansal tablolarının doğruluğu hakkında tam güvence sağlayıp tüm hata ve hileleri ortaya çıkarması beklenmektedir. Bu durum ise mümkün değildir, çünkü denetçiler makul düzeyde güvence sağlamakla yükümlüdürler. Denetçiler bu konu ile ilgili açılacak olan herhangi bir davaya karşı kendilerini korumak isterler. Hileden ve usulsüzlükten kaynaklı cezai yaptırımlar yöneticilere uygulanmaktadır. Denetçinin rolü tam güvence sağlamamakla birlikte bu hileleri ortaya çıkarmaktır. Ayrıca usulsüzlükleri ve hileleri ortaya çıkarma konusunda denetçiden beklenenler denetim mesleğinin imajına ve itibarına zarar vermektedir (Hassink, Bollen, Meuwissen ve Vries, 2009, s.85). Denetçilerin sorumluluğu örneklem üzerinde inceleme yaparak makul güvence vermekle

sınırlandırılmıştır ama bunun yanında denetçi, mesleki şüphecilik çerçevesinde hata ve hileleri tespit etme kabiliyetini denetim süreci boyunca kullanmalıdır (Erdoğan, 2016, s.62).

Brenda Porter'a göre (1993), denetçinin ortaya çıkan usulsüzlükleri tespit etme ve raporlama ile ilgili sorumlulukları tarihi açıdan dört aşamada incelenebilmektedir (Erdoğan, 2013, s.128):

- **1920 ve öncesi:** Usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması temel amaç olarak görülmekte olan bir dönemdir.
- **1920-1960:** İşletmelerde, işlemlerin çoğalmasıyla birlikte usulsüzlükleri ortaya çıkarmanın maliyetinde artış olduğundan ötürü hata ve hile tespitinin önemi azalmıştır.
- **1960-1980:** Denetçilerin hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasındaki sorumlulukları, kısmen de olsa eski önemini tekrar kazanmaya başlamıştır.
- **1980 ve sonrası:** Ortaya çıkan denetim skandallarıyla birlikte, denetçilerin hata ve hileleri tespit etmedeki sorumlulukları tekrar çok önemli bir hal almıştır.

Lin ve Chen (2004, s.96)'e göre denetçinin, müşteri firmaların çalışanları veya yönetimi tarafından kaynaklanan usulsüzlükleri tespit etme ve bunu rapor etme sorumluluğu kritik bir önem taşımaktadır. Sürekli gelişen dünyada denetim mesleğinin temel amacının, finansal tabloların dürüst olduğu konusunda tam güvence sağlaması gerektiği vurgulanmıştır. Böylece usulsüzlükleri ortaya çıkarmada denetçilerin görevleriyle ilgili boşluklar çoğu araştırmacı tarafından dikkate alınmıştır.

Bağımsız denetçinin hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkarması ile ilgili sorumlulukları kapsamında beklenti farklılığının oluşmasının birçok sebebi vardır. İlk olarak bağımsız denetçiler, görevlerini kurallar çerçevesinde yerine getirmiyor olabilirler. İşletmede ortaya çıkan başarısızlıkların sebebi üst yöneticiden veya hissedarlardan kaynaklı olabilmektedir. Dolayısıyla finansal tablolarda bir usulsüzlük ortaya çıkabilir ve bu durumda yöneticiler, hileyi görmezden gelmesi için bağımsız denetçi üzerinde baskı kurabilirler. Böylece denetçi görevini beklenenden daha düşük seviyede yapabilmekte ve sonuçta 'eksik performans farkları' ortaya çıkabilmektedir. İkinci olarak ise 'makul olmayan farklar' şeklinde, bağımsız denetçinin hileyi ve

usulsüzlükleri engelleme sorumluluğuna ilişkin beklenti farklılığı mevcuttur. Bu doğrultuda, kamunun bağımsız denetçiden gerçekçi olmayan beklentileri oluşmuştur (Hassink ve diğerleri, 2009, s.86). Bu oluşan beklentiler de taraflar arasında denetim algı farklılığına neden olarak beklenti boşluğunu oluşturmaktadır.

Haniffa ve Hudaib (2007) Suudi Arabistan'da gerçekleştirdikleri çalışmada, toplumun hata ve hilelerden arındırılmış mali tabloların güvenilirliği kapsamında denetçilerden tam güvence vermelerini istediklerini belirtmişlerdir. Bunun sonucunda denetçinin sorumlulukları 3'e ayrılmıştır. Bunlar; maddi usulsüzlükler sonucunda mali bilgilerin bozulmasını tespit etmek, yönetimden kaynaklı usulsüzlükleri ortaya çıkarmak ve kasıtlı olarak değiştirilen finansal bilgileri bulmak şeklinde sıralanmaktadır. Köse ve Erdoğan (2015) çalışmalarında, bankacılar, yatırım analistleri ile denetçiler arasında beklenti boşluğunun varlığını incelemişlerdir. Denetim hizmetinden yararlananlar, finansal tablolarda yer alan hilelerin tespit edilmesi için, denetçilerden tam güvence beklemektedirler. Ancak denetçilere böyle bir sorumluluk yüklenmesi mümkün değildir.

Denetçilerin hileleri ortaya çıkarma sorumlulukları arttırılırsa denetimde beklenti farklılığının azalacağı konusunda iddialar mevcuttur. Fakat bağımsız denetçinin rolündeki değişimle birlikte, yasal sorumlulukları ile ilgili sorun ortaya çıkacaktır. Eğer denetçiye bu sorumluluk verilirse, denetçilerin hileleri tespit edemedikleri durumlarda, şirket çöküşlerinin bir sorumlusu olarak denetçi görülecektir. Dolayısıyla denetim mesleği ile ilgili, bu gibi düzenlemelerin yapılması beklenmemektedir (Aqel, 2013, s.98). Çünkü böyle bir durumda denetçiye bakış açısı olumsuz yönde değişecek, denetim firmalarına karşı olan güven ve denetimde kalite seviyesi azalacaktır.

2.8. Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu İle İlgili Literatür Taraması

Denetim literatürünün 2000'li yıllardan itibaren odak noktalarından birisini "bağımsız denetimde beklenti boşluğunun" incelenmesi oluşturmuştur. Bu kapsamda literatür taraması Türkiye'de ve Uluslararası alanda olmak üzere iki başlık altında incelenmiştir.

2.8.1. Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu İle İlgili Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

Erdoğan (2013), denetim beklenti boşluğu ve Türkiye'de denetim beklenti boşluğu varlığının incelenmesiyle ilgili olarak gerçekleştirdiği doktora çalışmasında,

bağımsız denetçiler ile bankacılar ve yatırım uzmanları temel gruplar olarak ele alınmıştır. Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. Denetim beklenti boşluğunun oluşması durumunda, bağımsız denetim eğitimi ile tecrübe seviyesinin yüksek olması durumunda makul boşluğu azaltıcı ögeler olup olmadığı incelenmiştir. Araştırmanın sonucu olarak, taraflar arasında hem makul boşluk hem de performans boşluğu olduğu iddia edilmiştir. Ayrıca çalışmada, eğitiminin ve tecrübe düzeyinin belli alanlarda makul boşluğu ve denetim beklenti boşluğunu azalttığı görülmüştür.

Senal (2013), denetim beklenti aralığı ve tespitine yönelik yaptığı araştırmada, denetim beklenti boşluğunun olduğu alanların tespiti üzerinde durmuştur. Çalışmada SPK'ya tabi olan denetim firmalarında çalışmakta olan denetçilere ve Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda kayıtlı aracı kurum çalışanlarına anket yöntemi ile sorular sorulmuştur. Çalışma sonucunda denetçinin sorumluluğu ile ilgili bazı alanlarda farklılıkların olduğu fakat bazı alanlarda ise denetçiler ile aracı kurum çalışanlarının aynı görüşte olduğu saptanmıştır.

Aqel (2013), bağımsız denetim uygulamalarında beklenti farkları ve Türkiye'de algılanması üzerine yaptığı doktora çalışmasında, SPK'da çalışan denetçilere, İMKB'de (Borsa İstanbul) işlem gören firma yöneticilerine ve İMKB'de yer alan aracı kuruluşların yöneticilerine üç ayrı anket formu kullanarak çalışmasını gerçekleştirmiştir. Araştırmada, frekanslar, ortalamalar, Kruskal Wallis Testi ve Mann-Whitney U Testi gibi istatistik yöntemler kullanılmıştır. Araştırmanın sonucunda, katılımcılar arasında algı farklılığı olduğu saptanmıştır.

Dinç ve Gerekan (2014), denetimde beklenti farklılığı ve denetim eğitiminin beklenti farklılığı üzerindeki etkisine yönelik yaptıkları araştırmada, denetim eğitimi almış işletme öğrencileri, SMMM'ler ve şirket yöneticileri arasında anket yöntemi ile çalışmalarını gerçekleştirmişlerdir. Araştırma sonucunda katılımcılar arasında anlamlı bir beklenti farklılığının olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca denetim eğitimi almış olanlar ve almamış olanlar arasında da beklenti farklılığının var olduğu yargısına ulaşılmıştır.

Çürük ve Aydın (2017), bağımsız denetim beklenti farkını detaylı bir şekilde incelemişlerdir. Kavramsal ve teorik açıdan beklenti farkı ele alınmış ve unsurları açıklanmış, ardından bu konu ile ilgili ulusal alanda ve uluslararası literatürde yer alan çalışmalar incelenerek analiz edilmiştir.

Yıldız, Cengiz ve Bulut (2017), bağımsız denetimde beklenti boşluğu Türkiye araştırması adlı çalışmada bağımsız denetim firmalarının denetçileri ile denetim hizmetinden yararlanan yöneticiler açısından beklenti boşluğunu incelemişlerdir.

Araştırmada üç ayrı anket formuyla veriler elde edilmiştir. Araştırma sonucunda, denetçiler ile denetim hizmetinden yararlanan şirket yöneticileri arasında önemli boşlukların var olduğu saptanmıştır.

Karaca (2018) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye'de faaliyet gösteren Büyük ve Orta Boy İşletmelerinin sahipleri ve yöneticilerinin bağımsız denetçi algısı analiz edilmiş ve bağımsız denetimden beklentiler incelenmiştir. Anket yöntemi kullanılan çalışmada, denetçiler tarafsız, önyargısız davranmalı, hata ve hilelerin önlenmesine ilişkin katkı sağlamalı, finansal tabloların güvenilirliğini arttırmalı ve bilgi akışına olumlu katkılar sağlanmak yönünde sonuçlara ulaşılmıştır. Ayrıca bağımsız denetçiler, iç kontrol sisteminin etkinliğini de arttırmalıdırlar.

Sarısoy (2018), kilit denetim konularına bağımsız denetim raporunda yer verilmesi ve beklenti farkları adlı doktora çalışmasında bağımsız denetim çıkar grupları arasında beklenti farkı olup olmadığını araştırmıştır. Anket yöntemi kullanılan çalışma, bağımsız denetçilere, işletme yöneticilerine, aracı kurum yöneticilerine ve banka kredi tahsis birimlerinde çalışan yöneticilere uygulanmış ve çalışmanın sonucunda 362 geri dönüş sağlanmıştır. Çalışmanın sonucuna göre kilit denetim konularının faydası ve ele alınma biçimine yönelik bağımsız denetim çıkar grupları arasında önemli beklenti farklarının olduğu görülmüştür.

2.8.2. Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu İle İlgili Uluslararası Alanda Yapılan Çalışmalar

McEnroe ve Martens (2001), yatırımcılar ile bağımsız denetçiler arasında bir denetim beklenti boşluğunun var olup olmadığını araştırmışlardır. Çalışmada anket yöntemi kullanılmış ve 147 yatırımcı ve 117 bağımsız denetçi ile ilgili veriler elde edilmiştir. Araştırma kapsamında "genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak dürüst sunum" ifadesinde yer alan dürüst sözcüğünün katılımcılara ifade ettiği anlam üzerinde durulmuştur. Ayrıca araştırma kapsamında her iki grupta da olumlu olarak bildirilen denetim görüşünün bağımsız denetçinin görüşünü açıklamakta kullandığı başka bir özel terminolojiden daha önemli olduğu konusunda aynı fikirde olduğu saptanmıştır. Çalışmada bu iki yargıya verilen cevaplarda katılımcılar arasında bir uzlaşma olmasına rağmen, diğer ifadelere verilen cevaplar doğrultusunda taraflar arasında bağımsız denetim beklenti farkı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Manson ve Zaman (2001) çalışmalarında, bağımsız denetim raporlarının, finansal tabloları hazırlayanların ve bu tabloları kullananların ihtiyaçlarını ne derece karşıladığını incelemişlerdir. Ayrıca bağımsız denetçilerde oluşan algı düzeyi de araştırma kapsamına alınmıştır. Araştırma üç grup arasında yapılmıştır ve bu grupların farklı algıları olduğu sonucuna varılmıştır. Buna göre, bağımsız denetim raporlarından faydalananların beklentisi, mali tablolarda yer alan hata ve hilelerin makul güvence kapsamında tespit edilmesidir. Denetim raporlarından denetlenenlerin beklentisi ise, raporların işletmenin sürekliliğine yönelik olarak sunulması gerektiğidir.

Adams ve Evans (2004), toplumsal raporların güvenilirliği, tamlığı ve hesap verilebilmesi üzerinde durmuşlardır ve bağımsız denetim beklenti farkının azaltılması amacıyla raporların eksiksiz olması gerektiğini savunmuşlardır.

Porter ve Gowthorpe (2004), çalışmalarında İngiltere ve Yeni Zelanda'da beklenti boşluğu karşılaştırılmış ve boşluğun giderilmesi üzerine odaklanılmıştır. Çalışmada beklenti farklılığının azaltılması için; bağımsız denetçilerin sıkı bir şekilde gözlenmesi, eğitimlerin fazlalaştırılması, denetim firmalarında kalite kontrol çalışmalarının daha fazla olması ve denetim standartlarının geliştirilmesi gerektiği ileri sürülmüştür.

Lin ve Chen (2004), bağımsız denetim beklenti algısını Çin Halk Cumhuriyeti'nde araştırmışlardır. Çalışmada anket yöntemi kullanılarak denetim beklenti farkının artışı ile denetimde yaşanan sorunlar analiz edilmiştir. Araştırmanın uygulama kısmı; bağımsız denetimin rolü ve amaçları, hataların ortaya çıkarılmasındaki sorumluluk, denetçi bağımsızlığı ve muhasebe hizmetlerinin serbestliği olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır. Sonuç olarak bağımsız denetimin yaygınlaştırılması talebinin ortaya çıktığını ve bağımsız denetimin, finansal tablo kullanıcıları tarafından olumlu bir şekilde karşılandığını savunmuşlardır. Ayrıca araştırmada bağımsız denetimin amaçları, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçinin sorumluluğu konusunda denetim beklenti farklılığının varlığına yönelik kanıtlar yer almıştır.

Chowdhury, Innes ve Kouhy (2005), çalışmalarında kamu sektöründe beklenti farklılığı üzerinde araştırma yapmışlardır. Bangladeş'te gerçekleştirilen çalışma ile kamu sektöründe görev alan farklı denetçiler üzerinde analizler yapılmıştır. Sonuç olarak kamu sektöründe beklenti boşluğu olduğu yargısına ulaşılmıştır.

Kasim ve Hanafi (2008), bağımsız denetim beklenti farklılığını azaltabilmek için Malezya'da bağımsız denetçiler, muhasebe eğitmenleri ve muhasebeciler üzerinde bir araştırma yapmışlardır. Çalışma beklenti boşluğu denetim süreci, finansal tablolarda ve

müşteriler üzerinde denetçinin rolü ile performans özellikleri, denetçinin sorumlu tutulmaları gereken taraflar ve bağımsız denetim firmalarına getirilmesi gereken düzenlemeler şeklinde 6 kriterden oluşmaktadır. Araştırma sonucunda beklenti farklılığının olduğu yargısına varılmıştır ve eğitim ile azaltılabileceği söylenmiştir.

Dixon, Woodhead ve Sohlıman (2006) Mısır'da banka uzmanları, bağımsız denetçiler ve yatırımcılar arasında denetimde beklenti boşluğunun varlığını araştırmışlardır. Çalışma sonucunda denetçilerin oluşabilecek hileleri önlemedeki sorumlulukları, tutulan muhasebe kayıtlarının güvenilir olması, programın seçiminde bağımsız denetçinin söz hakkı olması gibi konularda beklenti boşluğu olduğu yargısına ulaşılmıştır.

Haniffa ve Hudaib (2007) çalışmalarını, Suudi Arabistan'da anket yöntemi kullanarak gerçekleştirmişlerdir. Karşılaştırma tarafları bağımsız denetçiler ve denetim ile ilgili olan diğer taraflar olarak belirlenmiş ve toplam sekiz grup üzerinde çalışılmıştır. Araştırma sonucunda, denetçilerin hile veya usulsüzlükleri bulma yeteneği ve onlara engel olma konusundaki sorumlulukları kapsamında oluşan bir beklenti boşluğunun varlığını saptamışlardır. Ayrıca ortaya çıkan yetersiz performansın, genel olarak bazı yasal bildirimlerden doğan sorumluluklarla ilgili olduğu ileri sürülmüştür.

Sidani (2007), denetim mesleğinin anlaşılması kapsamında Lübnan'daki denetimciler ve muhasebeciler üzerinde bir çalışma gerçekleştirmiştir. Denetimciler ve muhasebeciler arasında bazı düşüncelerin farklı olduğunu, özellikle hilelerin önlenmesine ilişkin denetçilerin sorumluluklarının farklı boyutlarda olduğunu tespit etmiştir. Sonuç olarak denetçilerin meslek algısı ile muhasebecilerin meslek algısı arasında bir farlılık olduğu ortaya konulmuştur.

Lee ve Ali (2008), Malezya'da yaptıkları çalışmalarında bilgi boşluğu ve yetersiz performans boşluğunu araştırmışlardır. Bağımsız denetçiler ile şirket yöneticileri arasındaki denetim bilgi farkının faktörlerinden olan bilgi farkı ve yetersiz standart açığını ele almışlardır. Çalışmada Ki-Kare, Cross-tabulation ve t testinden yararlanılmıştır. Sonuçlara göre yöneticilerin denetçilerin performanslarından tatmin olmadıkları ifade edilmiştir.

Hassink, Bollen, Meuwissen ve Vries (2009) çalışmalarında, Hollandalı işletme yöneticileri, bankacılar ve denetçilerle ilgili şirket hilelerine ilişkin yaşanmış olaylarda bağımsız denetçinin sorumluluğu ile ilgili beklenti farklılığını araştırmışlardır. Araştırmada beklenti ve performans farklılıklarını ortaya koymada t-testi kullanılmıştır. Sonuçta önemli bir beklenti boşluğunun olduğu kanısına varılmıştır.

Rehana (2010) Bangladeş'te yaptığı çalışmasında, denetim mesleğine dair yanlış anlaşılmalar nedeniyle oluşan beklenti farklılığının işletme ders programında bağımsız denetim eğitimi verilerek azaltılabileceğini öne sürmüştür.

Ebimobowei (2010), çalışmasında bağımsız denetim beklenti farklılığı ile ilgili sorunları ve yaşanan zorlukları araştırmıştır. Beklenti farklılığının bağımsız denetçilerin sorumluluklarının farklı algılanmasından kaynaklandığı ileri sürülmüştür. Araştırmanın sonucunda toplum ile denetçilerin iletişiminin daha iyi bir seviyeye çıkarılmasının beklenti farkını azaltacağı yönünde iddiada bulunulmuştur.

Adeyemi ve Uadiale (2011), denetim beklenti boşluğunun var olup olmadığını Nijerya'da incelemişlerdir. Çalışmada bağımsız denetçiler, yatırımcılar, muhasebeciler ve yöneticiler araştırma tarafları olarak belirlenmiştir. Analiz ANOVA testinden yararlanarak anket yöntemiyle geliştirilmiştir. Beklenti farkı, aşırı beklentiler ve gösterilen yetersiz performansın bileşimi olarak oluşmaktadır. Sonuçta beklenti boşluğunun olduğu yargısına ulaşılmıştır.

De Almeida (2012) çalışmasını Portekiz'de gerçekleştirmiştir. Bağımsız denetçiler, finansal tablo kullanıcıları ve yükseköğretimde görevli denetim ve muhasebe öğretmenleri araştırma grubu olarak seçilmiştir. Araştırma anket yöntemi ile analiz edilmiştir. Beklenti farkının nedeni, denetçilerin hata ve hilelerdeki sorumluluklarının farklı algılanması olarak belirlenmiştir. Ayrıca finansal tablo kullanıcıların bağımsız denetim kapsamında yetersiz bir teknik bilgiye sahip oldukları ileri sürülmüştür.

Kangarlouei, Pourkarim Motavassel, Emamdoost ve Pourkarim'in (2012) çalışmalarında İran'da beklenti farkını araştırmışlardır. Taraflar olarak, bağımsız denetçiler ve denetim raporu kullanıcıları seçilmiştir. Kruskal-Wallis test, ANOVA testi kullanarak hipotezler test edilmiştir. Çalışma sonucunda beklenti farkı ortaya çıkmış ve bunun sebepleri ele alınmıştır.

Mock, Bédard, Davis, Coram ve Warne (2013) çalışmalarını Fransa'da gerçekleştirerek, iletişim ve bilgi açığı nedeniyle beklenti boşluğu olduğunu ileri sürmüşlerdir. Tarafların önemli olduğunu düşündükleri raporlarda işletme hakkında daha fazla ve daha açık bilgiler istedikleri ve raporları kaliteli bulmadıkları iddia edilmiştir.

Agyei, Kusi Aye ve Owusu-Yeboah (2013) Gana'da gerçekleştirdikleri çalışmalarında, beklenti farklılığının olduğunu ileri sürmüşlerdir. Bu farklılığın ortadan kaldırılması için bağımsız denetçi sorumluluklarına dair standartların ve yasal

düzenlemelerin makul beklentiyi tatmin edebilecek şekilde yapılması gerektiğini saptamışlardır.

Al qtaish (2016) Ürdün'de gerçekleştirdiği çalışmada, denetimde beklenti boşluğunun daraltılmasında etkili olan faktörleri incelemiştir. Araştırmada 57 katılımcı yer almış ve anket yöntemi kullanılan çalışmada frekans analizi, t testi ve ANOVA testi ile hipotezler analiz edilmiştir. Araştırmada beklenti boşluğunun azaltılmasındaki en önemli faktörün, denetçi ile müşteri firma arasındaki etkili iletişimin arttırılması olduğu sonucuna varılmıştır.

Litjens, Buuren ve Vergoosen (2015) çalışmalarını Hollanda'da gerçekleştirmiş ve beklenti farkının düşürülmesinde bilinen çözümlerin etkili olmamasının nedenlerini ileri sürmüşlerdir. Ortaya atılan çözümlerin birbirlerine uygun olmaması ve bunların özünde gelişme gösterilememesi gibi nedenlerden dolayı beklenti farkının azaltılamıyor olmasını gerekçe göstermişlerdir.

Salehi (2016)'nin İran'da gerçekleştirdiği çalışmasının temel amacı, denetim sorumluluğu konusundaki beklenti boşluğu ve ikinci amacı ise beklenti boşluğunun varlığını belirlemektir. Araştırma anket yöntemi ile yapılmış ve denetçiler ile yatırımcılar arasında gerçekleştirilmiştir. Elde edilen veriler parametrik olmayan istatistik testi kullanılarak analiz edilmiştir. Sonuç olarak İran'daki denetçiler ve yatırımcılar arasında beklenti boşluğu olduğu tespit edilmiştir. Ortaya çıkan boşluğunu azaltmak için aşağıdaki adımlar atılması yönünde öneriler sıralanmıştır:

- İran'daki Şirketler Yasası'ndaki değişiklikler ile daha sıkı denetim standartları getirilerek, standartlar arasındaki farklılık azaltılmalıdır,
- Denetim etiği, denetçiler dahil toplumun tüm kesimlerine verilmelidir,
- Finansal raporlama taahhüdünün kapsamı, denetçilerin yönetim tarafından benimsenen finansal raporlama sürecinin tam olarak doğrulanmasından sorumlu olmaları sağlanmalıdır,
- Zorunlu denetim rotasyonunun uygulaması denetim kalitesini artırmak için ciddi şekilde incelenerek sağlanmalıdır.

Chowdhury, Shikdar ve Faruk (2018), Bagladeş'te yapılan çalışmalarının temel amacı, denetim beklenti açığını azaltan değişkenleri tanımlamak ve bunu yaparken bir model belirlemektir. Araştırmada denetim eğitimi, genişletilmiş denetim raporları,

denetçilerin sorumluluklarının genişletilmesi, yeni denetim standartlarının belirlenmesi ve kalite kontrolün geliştirilmesi gibi değişkenler belirlenmiştir. 5'li likert ölçeği kullanılan araştırmada tespit edilen değişkenlerin, denetim beklenti açığını önemli ölçüde azalttığı görülmüştür.

BÖLÜM III

YÖNTEM

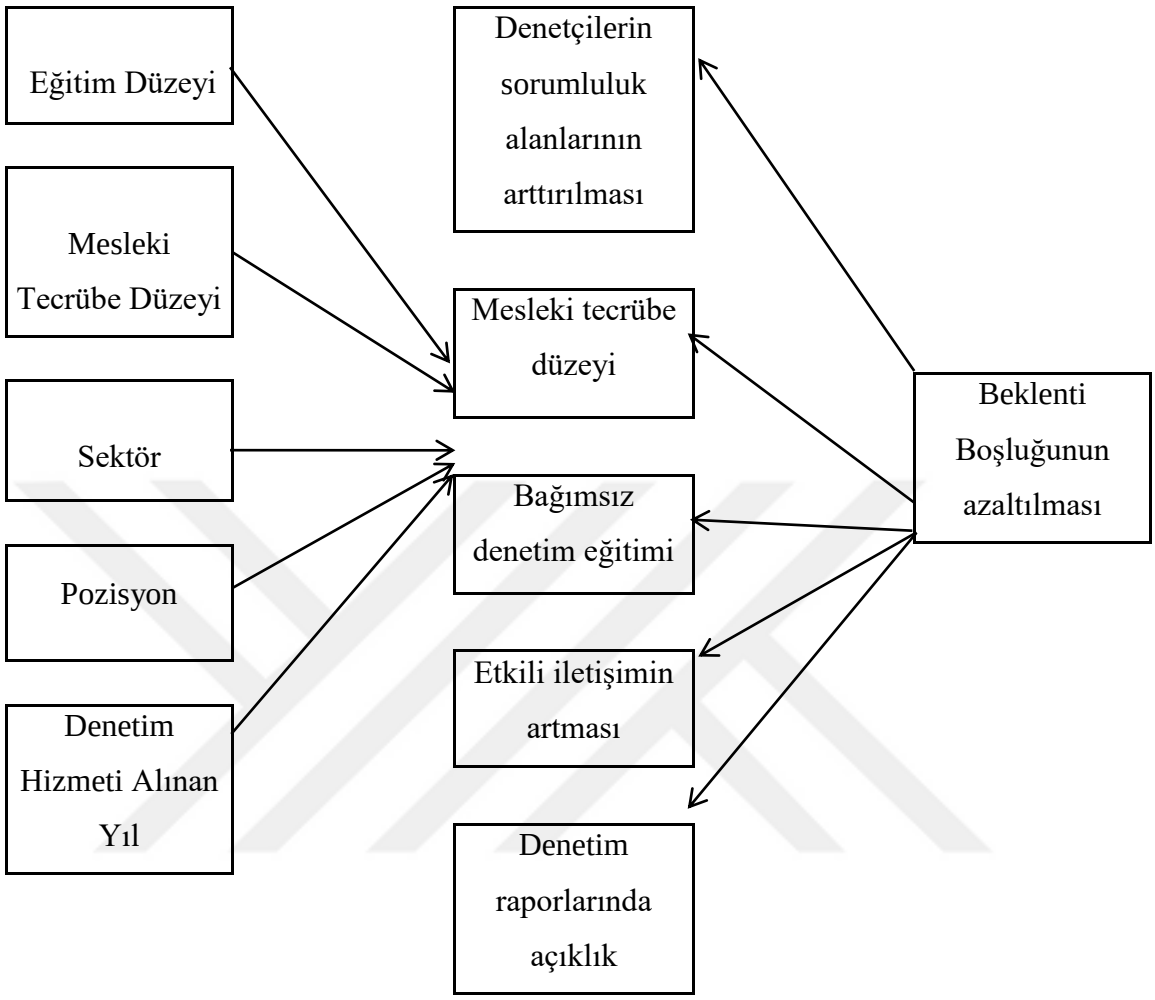
Bu bölümde araştırma yöntemi ve hipotezleri, örneklem seçimi ve veri toplama aracı ele alınmıştır. Günümüze kadar yapılan değişiklikler ve düzenlemeler ile birlikte denetim hizmetinden yararlananların denetimden ve denetçiden beklentileri artmaktadır. Böylece denetimin tarafları arasında beklenti boşluğu meydana gelmektedir. Beklenti boşluğunu azaltmak için literatürde bir takım faktörler önerilmiştir. Çalışmada da literatürde önerilen bu faktörlerin etkili olup olmadığı araştırılmaktadır.

3.1. Araştırma Yöntemi

Çalışmada, denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında ele alınan faktörlerin etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Araştırmada, literatür incelenmesinin ardından, daha fazla kişiye daha az zamanda ulaşabilmek amacıyla verilerin toplanması için anket yönteminin uygun olduğuna karar verilmiştir. Anket, çalışmaya dahil olan bireylerden sözlü veya yazılı bilgi elde etmek suretiyle yapılmaktadır. Bu bilgiler yüz yüze görüşerek, telefon ile veya internet ortamında toplanabilir (Arıkan, 2018, ss.98). Çalışmada, hazırlanan anket formu internet ortamında yollanarak veriler elde edilmiştir. Elde edilen veriler, analizlere tabii tutularak sonuçlara ulaşılmıştır.

3.2. Hipotezler

Çalışmada, literatürde denetimde beklenti boşluğunun giderilmesi için önerilen faktörlerin etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Bu nedenle daha önce yapılmış olan çalışmalar incelenmiş (Porter ve Gowthorpe 2004, Kasim ve Hanafi 2008, Ebimobowei 2010, Al qtaish 2016, Chowdhury, Shikdar ve Faruk 2018) ve böylece araştırmanın amacına uygun olan hipotezler belirlenmiştir. Araştırmanın amacına yönelik hazırlanan araştırma modeli aşağıda şekil 2'de yer almaktadır.



Şekil 2. Araştırma hipotezleri modeli

H1: Denetçilerin sorumluluk alanlarının arttırılmasının, ilgili taraflar arasında beklenti boşluğunun azaltılmasına bir etkisi vardır.

H2: Mesleki tecrübe düzeyinin artmasının, ilgili taraflar arasında beklenti boşluğunun azaltılmasına bir etkisi vardır.

H3: Bağımsız denetim eğitiminin, ilgili taraflar arasında beklenti boşluğunun azaltılmasına bir etkisi vardır.

H4: Etkili iletişimin, ilgili taraflar arasında beklenti boşluğunun azaltılmasına bir etkisi vardır.

H5: Denetim raporlarının daha açık yazılmasının, ilgili taraflar arasında beklenti boşluğunun azaltılmasına bir etkisi vardır.

H6: Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasındaki faktörler eğitim düzeyine göre farklılık göstermektedir.

H7: Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasındaki faktörler mesleki tecrübe düzeyine göre farklılık göstermektedir.

H8: Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasındaki faktörler sektöre göre farklılık göstermektedir.

H9: Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasındaki faktörler pozisyona göre farklılık göstermektedir.

H10: Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasındaki faktörler firmanın aldığı denetim hizmeti yılına göre farklılık göstermektedir.

Yapılan çalışmalara göre denetimde beklenti boşluğunun azaltılması için bağımsız denetim eğitiminin arttırılması, denetçilerin bağımsızlığının ve sorumluluğunun arttırılması, denetim raporlarının daha açık yazılması, taraflar arasında etkili iletişimin olması ve mesleki tecrübe düzeylerinin artması gerekmektedir. Bu yüzden bu faktörler baz alınarak çalışmanın hipotezleri oluşturulmuştur. Hipotezler belirlendikten sonra literatür ile uyumlu olarak (Porter ve Gowthorpe 2004, Kasim ve Hanafi 2008, Ebimobowei 2010, Al qtaish 2016, Chowdhury, Shikdar ve Faruk 2018) anket soruları hazırlanmıştır. Ayrıca bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasının demografik özelliklere göre farklılık gösterip göstermediği için de hipotezler oluşturulmuştur. Bu hipotezler, elde edilen veriler kapsamında analizlere tabi tutularak test edilmiştir.

3.3. Örneklem Seçimi

Araştırmanın ana kütlesi, payları Borsa İstanbul'da işlem gören mali kurumlar dışındaki şirket çalışanlarıdır. Çalışma, bağımsız denetimin ve hazırlanan finansal raporlarının kamuya açıklanmasının zorunlu olmasından dolayı sadece halka açık şirketlerle gerçekleştirilmiştir. Halka açık olmayan şirketlerde bağımsız denetimin zorunlu olmaması ve halka açık olan mali kuruluşlarda farklı finansal raporlama formatları olmasından dolayı bu firmalar araştırma kapsamına dahil edilmemiştir.

Örneklem BİST'e kayıtlı halka açık şirketlerin; İşletme Sahibi veya Ortağı, Yönetim Kurulu Başkanı veya Üyesi, Genel Müdür veya Yardımcısı, Muhasebe Finans Müdürü veya Yardımcısı, Yatırımcı İlişkileri Müdürü veya Yardımcısı ve Diğer Birim

Yöneticisi pozisyonlarında çalışan kişilerden oluşmaktadır. Çalışmanın yapıldığı tarihte BİST'e kayıtlı mali kurumlar haricinde 360 adet halka açık şirket yer almaktadır. Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda, 360 adet şirkete ait yaklaşık olarak 1200 yetkili kişinin olduğu teyit edilmiştir. Ancak hepsinin e-posta adresleri yer almamaktadır veya hatalı adres bilgileri verilmiştir. Kayıtlı e-posta adreslerine göre toplamda 900 kişiye anket formları gönderilmiştir. Ancak bu yöntem ile çok az geri dönüş sağlanmıştır. Sonrasında halka açık şirketlerin iletişim bilgileri elde edilerek telefon ile görüşme sağlanmış, iletişim kurulabilen firmaların yetkili kişileri ile görüşülmüş ve bazılarının e-posta adresleri elde edilmiştir. Ayrıca referans kişiler vasıtasıyla ulaşılan diğer e-posta adreslerine de anket formları gönderilmiştir. Çoğu firma yetkilileri, zamanlarının olmaması veya bir kısmının ise şirket prensipleri gereği böyle çalışmalara katılmalarının mümkün olmamasından dolayı anket formunu doldurmayı kabul etmemiştir.

Gerekli örneklem sayısı için Yazıcıoğlu ve Erdoğan (2004, s.50)'nın çalışmasına göre evren büyüklüğü 1000 olduğunda yeterli minimum örneklem sayısının 58 olacağı belirtilmiştir. Örneklem büyüklüğünün hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılmıştır (Özdamar, 2003, s.116-118).

$$n = \frac{N.t^2.p.q}{d^2.(N-1)+t^2.p.q} \qquad n = \frac{900.(1.96)^2.(0.8).(0.2)}{(0.1)^2.(900-1)+(1.96)^2.(0.8).(0.2)} = 57$$

N: Evrendeki birim sayısı

n: Örneklem sayısı

t: Belirli serbestlik derecesi

p: İncelenen olayın görülme olasılığı

q: p'nin tümleyeni (1-q)

d: Olayın görülme olasılığına ya da ortalamasına göre sapma ya da örneklem hatası

Formülde de görüldüğü üzere minimum örneklem sayısının 57 olması gerekmektedir. Başka araştırmacılara göre de küçük alt gruplarda örneklem sayısının en az 20-50 katılımcının yer alması uygun görülmektedir (Gall, Gall ve Borg, 2003, s.176). E-posta adresleri elde edilen katılımcılara belirli aralıklarla tekrardan anket formları gönderilerek hatırlatmada bulunulmuş ve toplamda 64 katılımcıdan geri dönüş sağlanmıştır. Yanıtların minumum şartı sağladığı görülmektedir. Böylece yanıtların

değerlendirme kapsamında uygun olduğu kanaatine varılarak yanıtlar araştırma kapsamında dikkate alınmıştır.

3.4. Veri Toplama Aracı

Çalışmada en hızlı veri toplama yöntemlerinden birisi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formları, cevaplayıcı kesime internet aracılığıyla ulaştırılmıştır. Anket formu 2 bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde katılımcıların yaşları ve pozisyonları, firmanın bulunduğu sektör, kaç yıldır denetim hizmeti alındığı, tecrübe düzeyleri ve eğitim durumları gibi demografik bilgilerin tespit edilmesine yönelik hususlar yer almaktadır. İkinci bölümde ise bağımsız denetim eğitimi (6 ifade), denetçilerin sorumluluğu (7 ifade), denetim raporlarının daha açık yazılması (7 ifade), etkili iletişim (7 ifade) ve mesleki tecrübe düzeyinin artması (5 ifade) şeklinde 5 boyut mevcuttur ve bunlar toplamda 32 ifade ile ölçülmüştür. Çalışmada, daha kolay ve anlaşılabilir olduğu için 5'li Likert tipi ölçek (1=Hiç Katılmıyorum ve 5=Kesinlikle Katılıyorum) kullanılmıştır.

BÖLÜM IV

BULGULAR

Bu bölümde bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili faktörlerin analizi incelenmektedir. Anket verilerini analiz etmek için Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) paket programı kullanılmıştır. Ankete katılanların ilk olarak yaşı, şirketin bulunduğu sektörü, pozisyonu, mesleki tecrübe düzeyi, eğitim durumu ve şirketin kaç yıldır denetim hizmeti aldığı sorulmuştur. Daha sonra bağımsız denetimde beklenti boşluğunu azaltmak için faktörlerin etkili olup olmadığını ölçmek amacıyla 5'li likert ölçeği kullanılarak hazırlanan sorular sorulmuştur.

Anket sonuçlarının geçerliliğini ve güvenilirliğini ölçmek için Faktör Analizi ve Cronbach Alpha (alfa katsayısı) yöntemlerine başvurulmuştur. Ayrıca ankete katılanların demografik özelliklerini belirlemek için de betimsel istatistikler yapılmıştır.

4.1. Faktör Analizi

Faktör analizi, çok sayıda değişken arasındaki ilişkileri analiz etmek için kullanılan istatistiksel bir yöntemdir. Bu analizin genel amacı, çok sayıda değişkenden elde edilen bilgiyi özet haline getirerek, en az bilgi kaybıyla daha küçük değişkenler kümesi elde etmektir (Hair, Anderson, Rolph, Tahtam, Black ve William, 1998, s.16). Faktör analizinin temel mantığı, karmaşık ve iç içe girmiş olan olguların daha az sayıya düşürülerek, faktörler yardımıyla açıklanabilmesidir. Etkin bir faktör analizinin olması için toplam veri setini en iyi temsil eden faktörlerin elde edilmesi gerçekleşmesi beklenen durumdur (Altunışık, Coşkun, Bayraktaroğlu ve Yıldırım, 2007, s.222). Aslında bir bilimsel modelin yapı geçerliliğini ölçen en kritik ve en önemli yöntemlerden biridir. Bir ölçme aracının söylediği ile gerçekte olanın uyum içerisinde olup olmadığını gösterir.

Elde edilen veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığı Bartlett's testi ve Kaiser Meyer Olkin (KMO) testi uygulanarak belirlenir. Bartlett's testi ile evrendeki değişkenler arasında korelasyonun olmadığı hipotezi test edilmektedir. KMO testi de örneklem büyüklüğünün faktör analizine uygunluğunu ölçmektedir. KMO değerinin, 0 ile 1 arasında olması gerekmekte ve 0,5 değerinden yüksek olur ise faktör analizinin uygun olduğunu göstermektedir (Altunışık vd., 2007, s. 230).

Tablo 3.

KMO ve Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,728
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1427,403
	df	496
	Sig.	,000

Tablo 3'de görüldüğü üzere, Bartlett's testi sonucu p<,001 olduğundan dolayı değişkenler arasındaki ilişki anlamlı çıkmıştır. KMO değerinin 0,728 olduğu görülmüş ve değer 0,5'den büyük olduğu için verilerin faktör analizine uygunluğu kabul edilmiştir. Bu sonuçlar ışığında veri setinde yer alan 32 yargı faktör analizine tabi tutulmuştur.

Yapılan analizde temel bileşenler analizi ve varimax rotasyonu kullanılmıştır. Bunun sonucunda 0,5 den düşük olan (i6, r6, r7) yargılar çıkarıldıktan sonra tekrar analiz edilmiştir. Daha sonra aynı anda birden çok faktörün altında yer alan ve yine 0,5 den düşük olan (e4, e5, e6, i4, i5, r2, s7) yargılar çıkarıldıktan sonra, tekrardan faktör analizine tabii tutulmuş ve neticede KMO değerinin 0,713 olduğu görülmüştür. Faktör analizi sonuçlarına ilişkin faktör yükleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.

Faktör Analizi Sonuçları

	Faktör Yükleri				
	Sorumluluk	Tecrübe	Eğitim	İletişim	Rapor
Sorumluluk2	,793				
Sorumluluk4	,778				
Sorumluluk6	,761				
Sorumluluk1	,719			,431	
Sorumluluk3	,707			,447	
Sorumluluk5	,576				
Tecrube3		,783			
Tecrube1		,758			
Tecrube2		,744			
Tecrube4		,688		,438	
Tecrube5		,599			
Egıtım2			,899		
Egıtım1			,888		
Egıtım3			,795		
Iletısım3				,722	
Iletısım2			,454	,686	
Iletısım1				,557	

((Tablo 4 devamı))

Iletısım7	,421	
Rapor3		,768
Rapor1		,713
Rapor4		,645
Rapor5	,438	,560

Toplam Açıklanan Varyans: %68,029

Tablo 4'de görüldüğü gibi bazı ifadeler aynı anda birden çok faktör altında yer alsa da 0,5'den küçük oldukları için ve aralarında 0,1'den büyük değer farkı olduğu için belirlenen 5 ölçekte toplanmaları uygundur. Bu analize göre sorumluluk ölçeği 6 ifade ile, tecrübe ölçeği 5 ifade ile, eğitim ölçeği 3 ifade ile, iletişim ölçeği 4 ifade ile ve rapor ölçeği de 4 ifade ile ölçülmektedir. Böylece toplam varyansın %68,029'unun açıklandığı 22 faktörden oluşan 5 ölçekli bir sonuç elde edilmiştir.

4.2. Güvenilirlik Analizi

Bilimsel araştırmalarda kullanılan ölçeğin güvenilirliği oldukça önem arz etmektedir. Çalışmada, güvenilirliğin test edilmesinde çok sık kullanılan ve içsel tutarlılığı ölçen Cronbach's Alpha (alfa katsayısı) yöntemi kullanılmıştır. Alfa katsayısı 0 ile 1 arasında değerler almaktadır. Yapılan testler sonucunda alfa katsayısının aldığı değer 1'e yaklaştıkça güvenilirlik artmaktadır. Bu değer 0.6'nın altına düşmesi, ölçeğin güvenilir olmadığı anlamına gelmektedir (Hair vd., 1998, s.123). Tablo 5'de güvenilirlik analizine ilişkin sonuçlar yer almaktadır:

Tablo 5.

Cronbach's Alpha Sonuçları

Ölçekler	**Cronbach's Alpha Değerleri**
Sorumlulukların net belirlenmesi	0,859
Tecrübe seviyesinin artması	0,824
Eğitimlerin verilmesi	0,908
Taraflar arası iletişimin artması	0,731
Raporların daha açık yazılması	0,705

Tablo 5'de görüldüğü gibi sorumlulukların net olarak belirlenmesi 0,859, tecrübe seviyesinin artması 0, 824, eğitimlerin verilmesi 0,908, taraflar arası iletişimin artması 0,731 ve raporların daha açık yazılması 0,705 olarak bulunmuş ve ölçeklerin

güvenilirleri test edilmiştir. Bunun sonucunda ankette kullanılan 5 ölçeğin de 0.6'dan yüksek ve güvenilir olduğu görülmektedir.

4.3. Betimsel İstatistikler

Ankete katılanların yaşları, firmalarının bulunduğu sektörler, pozisyon durumları, mesleki tecrübe düzeyleri, eğitim durumları ve kaç yıldır denetim hizmetlerine tabi olduklarına ilişkin betimsel istatistikler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 6.

Yaş Dağılım Tablosu

Yaş	Frekans	Oran (%)
20-29 Yaş	22	34,4
30-39 Yaş	29	45,3
40-49 Yaş	12	18,8
50-59 Yaş	1	1,6
Toplam	64	100,0

Tablo 6'ya bakıldığında ankete katılanların çok büyük bir kısmının 20-39 yaş (79,7) arasında olduğu görülmektedir.

Tablo 7.

Firmanın Bulunduğu Sektör Tablosu

Firmanın Bulunduğu Sektör	Frekans	Oran (%)
İmalat Sanayii	24	37,5
İnşaat ve Bayındırlık	3	4,7
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	6	9,4
Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar	7	10,9
Diger	24	37,5
Toplam	64	100,0

Tablo 7'ye bakıldığında ankete katılanların en fazla İmalat sanayii sektöründe (%37,5) ve diğer sektörlerde (%37,5) çalıştıkları görülmektedir.

Tablo 8.

Pozisyon Durum Tablosu

Pozisyon	Frekans	Oran(%)
Yönetim Kurulu Başkanı veya Üyesi	2	3,1
Genel Müdür veya Yardımcısı	2	3,1
Muhasebe Finans Müdürü veya Yardımcısı	28	43,8
Yatırımcı İlişkileri Müdürü veya Yardımcısı	10	15,6
Diğer Birim Yöneticileri	22	34,4
Toplam	64	100,0

Tablo 8'e bakıldığında ankete katılanların büyük bir kısmının Muhasebe Finans Müdürü veya Yardımcısı (%43,8) pozisyonunda çalıştığı görülmektedir.

Tablo 9.

Mesleki Tecrübe Düzeyi Tablosu

Mesleki Tecrübe Düzeyi	Frekans	Oran(%)
1-5 Yıl	19	29,7
6-10 Yıl	19	29,7
11-15 Yıl	9	14,1
16-20 Yıl	11	17,2
21 Yıl ve Üzeri	6	9,4
Toplam	64	100,0

Tablo 9'a bakıldığında, ankete katılanların en fazla 1-5 yıl (%29,7) ve 6-10 yıl (%29,7) aralığında mesleki tecrübeye sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 10.

Eğitim Durumu Tablosu

Eğitim Durumu	Frekans	Oran(%)
Lisans	40	62,5
Yükseklisans	24	37,5
Toplam	64	100,0

Tablo 10'a bakıldığında, ankete katılanların Lisans mezunu olma durumları (%62,5) Yüksek lisans mezunu (%37,5) olanlardan daha fazladır.

Tablo 11.

Denetim Hizmeti Alınan Yıl Durumu Tablosu

Denetim Hizmeti Alınan Yıl	Frekans	Oran(%)
3 Yıldan Az	16	25,0
3-6 Yıl	13	20,3
7-10 Yıl	11	17,2
10 Yıl Üzeri	24	37,5
Toplam	64	100,0

Tablo 11'e bakıldığında, ankete katılan firmalar arasında en fazla 10 yılın üzerinde (%37,5) denetim hizmeti alan firmalar yer almaktadırlar.

4.4. Araştırma Hipotezlerinin Testi

Çalışmada, öncelikle ölçeklerin geçerliliğini test etmek amacıyla faktör analizi uygulanmıştır. Ardından belirlenen ölçeklerin güvenilirliğini test etmek için de Cronbach Alpha testi yapılmıştır. Ankete katılanların demografik özellikleri sorulmuş ve verilen yanıtlara betimsel istatistikler uygulanmıştır. Ankete katılanların sorulara verdikleri cevaplar doğrultusunda hipotezlerin kabul görüp görmediklerini test etmek amacıyla ilk 5 hipotez için Frekans analizinden yararlanılmıştır. Ardından normallik testi, altıncı hipotez için bağımsız örneklem T testi ve diğer hipotezler için Anova testi yapılmıştır.

Tablo 12.

Yanıtların Ortalamalarına Göre Derecelendirme Tablosu

Yanıtların ortalama derece aralıkları	Yanıtların derecelendirilmesi
1- 2.33	Zayıf
2.34-3.66	Orta
3.67- 5.00	Yüksek

Kaynak: Al qtaish, 2014, s.171

Tablo 12'de görüldüğü gibi, ankete katılanların verdikleri yanıtlar doğrultusunda ortalamalar alınarak derecelendirmeye tabi tutulmaktadır. Yanıtların ortalamalarının 1-2.33 aralığında olması zayıf, 2.34-3.66 aralığında olması orta ve 3.67-5.00 aralığında olması da yüksek derece olarak belirlendiğini göstermektedir. Bu doğrultuda verilen yanıtların hangi aralıkta kabul edildiği belirlenmektedir. Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılması için etkili faktörlerin analizi sırayla incelenmiştir.

4.4.1. Denetçilerin Sorumluluk Alanlarının Arttırılmasının, İlgili Taraflar Arasında Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi

Beklenti boşluğunun azaltılması için öne sürülen faktörlerin etkili olup olmadığı ölçülmüştür. Denetçilerin sorumluluğunun arttırılmasının ilgili taraflar arasında beklenti boşluğunu azaltıp azaltmayacağı verilen yanıtlar çerçevesinde test edilmiştir. Bunun için frekans analizi yapılmış ve 5'li likert ölçeğine göre değerlendirilen yanıtların ortalamaları alınarak hipotezlerin ne ölçüde kabul gördüğü test edilmiştir.

Tablo 13.

Denetçilerin Sorumluluk Alanlarının Arttırılmasının, Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi Frekans Analizi Tablosu

No	***Faktörler***	***Aritmetik Ortalama***	***Standart Sapma***	***Oran***	***Derece Aralığı***
1	Denetçinin, iç kontrol yapısının etkinliğindeki ve verimliliğindeki sorumluluklarının genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	3,656	,9955	3,0	*Orta*
2	Denetçinin, işletmedeki usulsüzlükleri ortaya çıkarmasındaki sorumluluklarının genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	3,828	,9686	3,0	*Yüksek*
3	Denetçinin, ara dönem finansal bilgilerle ilgili sorumluluklarının arttırılması beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	3,438	1,0370	4,0	*Orta*
4	Denetçinin, işletmede var olan problemleri açıklama konusundaki sorumluluğunun genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	3,969	,9080	3,0	*Yüksek*
5	Denetçinin, denetim faaliyetleri kapsamında karşılaştıkları sorunları raporlama konusundaki sorumluluklarının arttırılması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	4,016	,7452	3,0	*Yüksek*
6	Denetçinin, işletmenin varlıklarını koruma konusundaki sorumluluklarının genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	3,594	1,1370	4,0	*Orta*
	Toplam	3,7500	,74476	--	*Yüksek*

Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında sorumluluk ölçeği ile ilişkili olarak 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan ankete katılanların verdiği cevaplar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçlar tablo 13'de gösterilmiştir. Buna göre sorumluluk ölçeği içerisinde ilk faktör olan 'Denetçinin, iç kontrol yapısının etkinliğindeki ve verimliliğindeki sorumluluklarının genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %46,9'u katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %15,6'sı ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 3,656 şeklinde, standart sapması ise 0,9955 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin altında kaldığı için orta seviyede yer almaktadır.

Sorumluluk ölçeği içerisinde ikinci faktör olan 'Denetçinin, işletmedeki usulsüzlükleri ortaya çıkarmasındaki sorumluluklarının genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %37,5'i katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %10,9'u katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 3,828 şeklinde, standart sapması ise 0,9686 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Sorumluluk ölçeği içerisinde üçüncü faktör olan 'Denetçinin, ara dönem finansal bilgilerle ilgili sorumluluklarının arttırılması beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %39,1 katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %3.1 'i kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 3.438 şeklinde, standart sapması ise 1,0370 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin altında kaldığı için orta seviyede yer almaktadır.

Sorumluluk ölçeği içerisinde dördüncü faktör olan 'Denetçinin, işletmede var olan problemleri açıklama konusundaki sorumluluğunun genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %46,9'u katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %9.4'ü' katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 3.969 şeklinde, standart sapması ise 0,9080 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Sorumluluk ölçeği içerisinde beşinci faktör olan 'Denetçinin, denetim faaliyetleri kapsamında karşılaştıkları sorunları raporlama konusundaki sorumluluklarının arttırılması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir'

ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %59,4'ü katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %4,7'si katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 4,016 şeklinde, standart sapması ise 0,7452 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Sorumluluk ölçeği içerisinde altıncı faktör olan 'Denetçinin, işletmenin varlıklarını koruma konusundaki sorumluluklarının genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %32,8'i katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %3,1'i kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 3,594 şeklinde, standart sapması ise 1,1370 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin altında kaldığı için orta seviyede yer almaktadır.

Sonuç olarak verilen yanıtlar çerçevesinde, sorumluluk ölçeğinin toplam aritmetik ortalaması 3,75 şeklinde olup derece aralığına göre 3,67'nin üzerinde kaldığı için yüksek seviyede kabul edilmiştir. Böylece denetçilerin sorumluluklarının arttırılması ile birlikte bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılacağı hipotezi kabul edilmektedir.

4.4.2. Tecrübe Düzeyinin Artmasının, İlgili Taraflar Arasında Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi

Tecrübe düzeylerinin artmasının ilgili taraflar arasında beklenti boşluğunu azaltıp azaltmayacağı verilen yanıtlar çerçevesinde test edilmiştir. Bunun için frekans analizi yapılmış ve 5'li likert ölçeğine göre değerlendirilen yanıtların ortalamaları alınarak hipotezlerin ne ölçüde kabul gördüğü test edilmiştir.

Tablo 14.

Tecrübe Düzeyinin Artmasının, Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi Frekans Analizi Tablosu

No	***Faktörler***	***Aritmetik Ortalama***	***Standart Sapma***	***Oran***	***Derece Aralığı***
1	Denetlenen şirketin, uzun yıllardan itibaren denetleniyor olması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	3,625	1,1478	4,0	Orta
2	Denetlenen şirkette, örgütsel tecrübenin artması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	3,984	,8450	4,0	Yüksek
3	Denetlenen şirkette, bireysel tecrübenin artması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	3,797	,9625	4,0	Yüksek
4	Denetçinin mesleki tecrübe düzeyi arttıkça, denetim hizmetinden yararlananların beklentilerini daha iyi bilmektedir.	4,328	,8367	3,0	Yüksek
5	Mesleki aidiyetin artması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir	3,984	,8996	3,0	Yüksek
	Toplam	3,9438	,72372	--	Yüksek

Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında tecrübe düzeyi ölçeği ile ilişkili olarak 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan ankete katılanların verdiği cevaplar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçlar tablo 14'de gösterilmiştir. Buna göre tecrübe düzeyi ölçeği içerisinde ilk faktör olan 'Denetlenen şirketin, uzun yıllardan itibaren denetleniyor olması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir. 'ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %29,7'si katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %1,6'sı kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 3,625 şeklinde, standart sapması ise 1,1478 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin altında kaldığı için orta seviyede yer almaktadır.

Tecrübe düzeyi ölçeği içerisinde ikinci faktör olan 'Denetlenen şirkette, örgütsel tecrübenin artması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %56,3'ü katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %1,6'sı kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 3,984 şeklinde, standart sapması ise 0,8450 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Tecrübe düzeyi ölçeği içerisinde üçüncü faktör olan ‘Denetlenen şirkette, bireysel tecrübenin artması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir’ ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %45,3’ü katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %1,6’sı kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 3,797 şeklinde, standart sapması ise 0,9625 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67’nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Tecrübe düzeyi ölçeği içerisinde dördüncü faktör olan ‘Denetçinin mesleki tecrübe düzeyi arttıkça, denetim hizmetinden yararlananların beklentilerini daha iyi bilmektedir’ ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %50’si kesinlikle katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %6,3’ü katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 4,328 şeklinde, standart sapması ise 0,8367 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67’nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Tecrübe düzeyi ölçeği içerisinde beşinci faktör olan ‘Mesleki aidiyetin artması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir’ ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %34,4’ü kesinlikle katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %4,7’si katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 3,984 şeklinde, standart sapması ise 0,8996 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67’nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Sonuç olarak verilen yanıtlar çerçevesinde, tecrübe düzeyi ölçeğinin toplam aritmetik ortalaması 3,9438 şeklinde olup derece aralığına göre 3,67’nin üzerinde kaldığı için yüksek seviyede kabul edilmiştir. Böylece tecrübe düzeylerinin artması ile birlikte bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azalacağı hipotezi kabul edilmektedir.

4.4.3. Bağımsız Denetim Eğitiminin Arttırılmasının, Denetlenen Şirketlerde Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi

Bağımsız denetim eğitiminin arttırılmasının ilgili taraflar arasında beklenti boşluğunu azaltıp azaltmayacağı verilen yanıtlar çerçevesinde test edilmiştir. Bunun için frekans analizi yapılmış ve 5’li likert ölçeğine göre değerlendirilen yanıtların ortalamaları alınarak hipotezlerin ne ölçüde kabul gördüğü test edilmiştir.

Tablo 15.

Bağımsız Denetim Eğitiminin Arttırılmasının, Denetlenen Şirketlerde Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi Frekans Analizi Tablosu

No	***Faktörler***	***Aritmetik Ortalama***	***Standart Sapma***	***Oran***	***Derece Aralığı***
1	Şirket yöneticilerini, bağımsız denetimin genel amaçları hakkında bilgilendirmek, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	4,375	,7015	4,0	Yüksek
2	Şirket yöneticilerini, bağımsız denetçinin görevleri hakkında bilgilendirmek, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	4,344	,6478	3,0	Yüksek
3	Şirket yöneticilerini, bağımsız denetçinin sorumlulukları hakkında bilgilendirmek, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	4,297	,7055	3,0	Yüksek
	Toplam	4,3385	,62992	--	Yüksek

Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında bağımsız denetim eğitiminin verilmesi ölçeği ile ilişkili olarak 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan ankete katılanların verdiği cevaplar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçlar tablo 15'de gösterilmiştir. Buna göre bağımsız denetim eğitiminin verilmesi ölçeği içerisinde ilk faktör olan 'Şirket yöneticilerini, bağımsız denetimin genel amaçları hakkında bilgilendirmek, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %50'si katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %1,6'sı kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 4,375 şeklinde, standart sapması ise 0,7015 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Bağımsız denetim eğitiminin verilmesi ölçeği içerisinde ikinci faktör olan 'Şirket yöneticilerini, bağımsız denetçinin görevleri hakkında bilgilendirmek, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %56,3'ü katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %3,1'i katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 4,344 şeklinde, standart sapması ise 0,6478 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Bağımsız denetim eğitiminin verilmesi ölçeği içerisinde üçüncü faktör olan 'Şirket yöneticilerini, bağımsız denetçinin sorumlulukları hakkında bilgilendirmek,

beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %51,6'sı katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %3,1'i katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 4,297 şeklinde, standart sapması ise 0,7055 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Sonuç olarak verilen yanıtlar çerçevesinde, bağımsız denetim eğitiminin verilmesi ölçeğinin toplam aritmetik ortalaması 4,3385 şeklinde olup derece aralığına göre 3,67'nin üzerinde kaldığı için yüksek seviyede kabul edilmiştir. Böylece bağımsız denetim eğitiminin arttırılması ile birlikte bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azalacağı hipotezi kabul edilmektedir.

4.4.4. Etkili İletişimin Arttırılmasıyla, İlgili Taraflar Arasında Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi

Bağımsız denetimde etkili iletişimin arttırılmasının, ilgili taraflar arasında beklenti boşluğunu azaltıp azaltmayacağı verilen yanıtlar çerçevesinde test edilmiştir. Bunun için frekans analizi yapılmış ve 5'li likert ölçeğine göre değerlendirilen yanıtların ortalamaları alınarak hipotezlerin ne ölçüde kabul gördüğü test edilmiştir.

Tablo 16.

Etkili İletişimin Arttırılmasıyla, İlgili Taraflar Arasında Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi Frekans Analizi Tablosu

No	***Faktörler***	***Aritmetik Ortalama***	***Standart Sapma***	***Oran***	***Derece Aralığı***
1	Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu iletişim ve diyaloğun sıklığı, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	3,734	1,1580	4,0	Yüksek
2	Denetim süresince zamanında kurulan iletişim, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	4,219	,8632	4,0	Yüksek
3	Denetçi ve denetlenen firmanın bir araya gelme konusunda istekli ve yeterli olması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	4,141	,9062	4,0	Yüksek
4	Denetçinin, denetlenen firmaya önemli gördüğü konularda tavsiyelerde bulunması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	4,109	,8750	3,0	Yüksek
	Toplam	4,0508	,71295	--	Yüksek

Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında bağımsız denetimde etkili iletişimin arttırılması ölçeği ile ilişkili olarak 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan ankete katılanların verdiği cevaplar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçlar tablo 16'da gösterilmiştir. Buna göre bağımsız denetimde etkili iletişimin arttırılması ölçeği içerisinde ilk faktör olan 'Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu iletişim ve diyaloğun sıklığı, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %39,1'i katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %1,6'sı kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 3,734 şeklinde, standart sapması ise 1,1580 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Bağımsız denetimde etkili iletişimin arttırılması ölçeği içerisinde ikinci faktör olan 'Denetim süresince zamanında kurulan iletişim, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %46,9'u katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %3,1'i kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 4,219 şeklinde, standart sapması ise 0,8632 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır

Bağımsız denetimde etkili iletişimin arttırılması ölçeği içerisinde üçüncü faktör olan 'Denetçi ve denetlenen firmanın bir araya gelme konusunda istekli ve yeterli olması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %48,4'ü katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %1,6'sı kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 4,141 şeklinde, standart sapması ise 0,9062 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır

Bağımsız denetimde etkili iletişimin arttırılması ölçeği içerisinde dördüncü faktör olan 'Denetçinin, denetlenen firmaya önemli gördüğü konularda tavsiyelerde bulunması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %42,2'si katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %6,3'ü katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 4,109 şeklinde, standart sapması ise 0,8750 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır

Sonuç olarak verilen yanıtlar çerçevesinde, bağımsız denetimde etkili iletişimin arttırılması ölçeğinin toplam aritmetik ortalaması 4,0508 şeklinde olup derece aralığına göre 3,67'nin üzerinde kaldığı için yüksek seviyede kabul edilmiştir. Böylece bağımsız

denetimde etkili iletişimin arttırılması ile birlikte bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azalacağı hipotezi kabul edilmektedir.

4.4.5. Denetim Raporlarının Daha Açık Yazılmasının, İlgili Taraflar Arasında Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi

Bağımsız denetim raporlarının daha açık yazılmasının, ilgili taraflar arasında beklenti boşluğunu azaltıp azaltmayacağı verilen yanıtlar çerçevesinde test edilmiştir. Bunun için frekans analizi yapılmış ve 5'li likert ölçeğine göre değerlendirilen yanıtların ortalamaları alınarak hipotezlerin ne ölçüde kabul gördüğü test edilmiştir.

Tablo 17.

Denetim Raporlarının Daha Açık Yazılmasının, İlgili Taraflar Arasında Beklenti Boşluğunun Azaltılması Üzerine Etkisi Frekans Analizi

No	***Faktörler***	***Aritmetik Ortalama***	***Standart Sapma***	***Oran***	***Derece Aralığı***
1	Denetim raporlarında, denetimin içeriği ile ilgili bilgilerin yer alması beklenti boşluğunun azaltılmasında yardımcı olabilir.	4,188	,6872	3,0	Yüksek
2	Denetim raporlarında, kilit denetim konularının yer alması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	4,156	,6951	3,0	Yüksek
3	Denetim raporlarında, işletmenin sürekliliği hakkında bilgi verilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	3,969	,8903	3,0	Yüksek
4	Denetim raporlarında tespit edilen usulsüzlüklerin açık bir şekilde yer alması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	3,984	,8450	3,0	Yüksek
	Toplam	4,0742	,57162	--	Yüksek

Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında bağımsız denetim raporlarının daha açık yazılması ölçeği ile ilişkili olarak 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan ankete katılanların verdiği cevaplar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçlar tablo 17'de gösterilmiştir. Buna göre bağımsız denetim raporlarının daha açık yazılması ölçeği içerisinde ilk faktör olan 'Denetim raporlarında, denetimin içeriği ile ilgili bilgilerin yer alması beklenti boşluğunun azaltılmasında yardımcı olabilir' ifadesinde

anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %54,7'si katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %1,6'sı katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 4,188 şeklinde, standart sapması ise 0,6872 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Bağımsız denetim raporlarının daha açık yazılması ölçeği içerisinde ikinci faktör olan 'Denetim raporlarında, kilit denetim konuların yer alması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %64,1'i katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %4,7'si katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 4,156 şeklinde, standart sapması ise 0,6951 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Bağımsız denetim raporlarının daha açık yazılması ölçeği içerisinde üçüncü faktör olan 'Denetim raporlarında, işletmenin sürekliliği hakkında bilgi verilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %45,3'ü katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %7,8'i katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 3,969 şeklinde, standart sapması ise 0,8903 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Bağımsız denetim raporlarının daha açık yazılması ölçeği içerisinde dördüncü faktör olan 'Denetim raporlarında tespit edilen usulsüzlüklerin açık bir şekilde yer alması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesinde anketi cevaplayan 64 kişinin en yüksek olarak %48,4'ü katılıyorum şeklinde, en düşük olarak ise %6,3'ü katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Buna göre bu ifadenin aritmetik ortalaması 3,969 şeklinde, standart sapması ise 0,8903 şeklindedir. Derece Aralığı 3,67'nin üzerinde olduğu için yüksek seviyede yer almaktadır.

Sonuç olarak verilen yanıtlar çerçevesinde, bağımsız denetim raporlarının daha açık yazılması ölçeğinin toplam aritmetik ortalaması 4,0742 şeklinde olup derece aralığına göre 3,67'nin üzerinde kaldığı için yüksek seviyede kabul edilmiştir. Böylece bağımsız denetim raporlarının daha açık yazılması ile birlikte bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azalacağı hipotezi kabul edilmektedir.

4.4.6. T-Testi ve Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizleri

Çalışmada, bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili faktörler kapsamında araştırmaya katılanların demografik özelliklerine (sektör, tecrübe, pozisyon, eğitim, denetim hizmeti aldıkları yıl) göre farklılık gösterip göstermediğine yönelik beş hipotez geliştirilmiştir. Oluşturulan hipotezleri test etmek için parametrik testler kullanılmıştır.

Parametrik testler arasında yer alan t-testi ve ANOVA testi gibi testler normallik varsayımına dayalıdır. Ayrıca grupların varyanslarının homojen olması ve grupların büyüklüklerinin birbirlerine yakın olması gerekmektedir (Garson, 2012, s.8). Böylece bu testlerin kullanılabilmesi için normallik varsayımının sağlanması ön koşuldur. Bu nedenle araştırmada t-testi ve ANOVA testi yapılmadan önce normallik testi yapılmıştır.

Normal dağılım gösteren serilerde, gözlem değerlerinin çarpıklık (skewness) değerinin -2 ile +2 aralığında olması gerektiği yönündedir. Basıklık (kurtosis) değeri için ise genel olarak -2 ile +2 aralığında veya -3 ile +3 aralığında olması gerektiği şeklinde ifade edilmiştir (Garson, 2012, s.18-19). Çalışmada, çarpıklık değeri -0,616 ve basıklık değeri 2,997 şeklinde sonuçlar vermiştir. Sonucun, çarpıklık ve basıklık değer aralığı kriterine uygun olması sebebiyle gözlem verileri normal dağılmaktadır. Bu nedenle araştırmada t-testi ve ANOVA testi uygulanmıştır.

4.4.6.1. T-Testi Sonuçları

Parametrik testler arasında yer alan t-testi, incelenen bir değişken açısından ortalama değerin önceden belirlenen değerden farklı olup olmadığını ölçen bir analiz yöntemidir. T-testi yalnızca iki grup arasındaki karşılaştırmalar için kullanılmakta olup, ikiden fazla grup karşılaştırılması için uygun bir analiz metodu değildir. Bu testin sonucunda anlamlılık değeri (significance 2-tailed) kolonunda bulunan değer %5 anlamlılık düzeyi için 0,05'den küçük ise test edilen değer ile gözlemlenen değer arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farkın olduğu sonucuna varılır. Aksi halde herhangi bir fark yoktur (Altunışık vd., 2007, s.172). Araştırmanın H6 hipotezinde bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olan faktörler kapsamında ankete katılanların eğitim düzeylerine göre farklılık göstereceği öne sürülmüştür. Bu hipotezin test edilmesinde t-testinden yararlanılmıştır. Sonuçlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 18.

Bağımsız Denetim Beklenti Boşluğu ve Eğitim Düzeyi

	Lisans (n=40)		Yüksek Lisans (n=24)		t Değeri	S Derecesi	Anlamlılık
	Ort.	**S. Sap**	**Ort.**	**S. Sap**			
Eğitim	4,325	0,5572	4,3611	0,74805	-0,22	62	0,826
Sorumluluk	3,6333	0,8061	3,9444	0,5952	-1,639	62	0,106
Rapor	4,1188	0,5157	4	0,65938	0,802	62	0,425
İletişim	4,0375	0,6591	4,0729	0,80918	-0,191	62	0,849
Tecrübe	3,965	0,716	3,9083	0,7506	0,301	62	0,764

Tablo 18'e göre eğitim düzeyleri lisans ve lisansüstü olan katılımcıların eğitim, sorumluluk, rapor, iletişim ve tecrübe faktörlerine verdikleri cevaplar düzeyinde anlamlı bir farklılık olmadığı görülmektedir. H6 hipotezi kapsamında bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olan faktörlerine ait tüm unsurlarda anlamlılık değeri 0,05'den küçük olmadığı için anlamlı bir farklılık olmadığı görülmektedir. Bundan dolayı bu hipotez reddedilmiştir.

4.4.6.2. Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) Sonuçları

Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılması için etkili faktörlerin ankete katılanların demografik özelliklerine (tecrübe düzeyleri, firmanın bulunduğu sektör, pozisyon ve denetim hizmeti aldıkları yıl) göre farklılık gösterip göstermediğinin test edilmesinde tek yönlü varyans analizinden (ANOVA) yararlanılmıştır. Katılımcıların demografik özellikleri içerisinde yer alan yaş grubu homojen dağılım göstermediği için bu test uygulanmamıştır. ANOVA, bir tek bağımsız değişkenin çeşitli düzeylerinin belirli bir bağımlı değişken üzerindeki etkilerinin ölçümünde kullanılan bir analiz yöntemidir. T-testinden farkı ise ikiden fazla grup arasındaki farklılığın araştırılmasıdır (Altunışık vd., 2007, s.183). Araştırmanın H7, H8, H9 ve H10 hipotezlerinde bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olan faktörler kapsamında ankete katılanların tecrübe düzeylerine, firmanın bulunduğu sektöre, pozisyonlarına ve kaç yıldır denetim hizmeti aldıklarına göre farklılık göstereceği öne sürülmüştür. Bu hipotezin test edilmesinde tek yönlü varyans analizinden yararlanılmıştır. Sonuçlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 19.

Tecrübe Düzeyine İlişkin ANOVA testi Sonuçları

Faktörler	Tecrübe Düzeyi	Ar. Ort.	Std. Sapma	F	Serbestlik Der.	Anlamlılık
Eğitimlerin verilmesi	1-5 Yıl	4,3509	0,5929	0,218	4 59 63	0,927
	6-10 Yıl	4,3684	0,82323			
	11-15 Yıl	4,3333	0,57735			
	16-20 Yıl	4,3939	0,49031			
	21 Yıl ve Üzeri	4,1111	0,45542			
Sorumlulukların net belirlenmesi	1-5 Yıl	3,7368	0,69013	0,774	4 59 63	0,547
	6-10 Yıl	3,6228	0,76344			
	11-15 Yıl	4,1111	0,677			
	16-20 Yıl	3,803	0,74094			
	21 Yıl ve Üzeri	3,5556	0,99815			
Raporların daha açık yazılması	1-5 Yıl	4,0658	0,61713	0,17	4 59 63	0,953
	6-10 Yıl	4,1316	0,63118			
	11-15 Yıl	4,1111	0,50173			
	16-20 Yıl	3,9545	0,61051			
	21 Yıl ve Üzeri	4,0833	0,34157			
Taraflar arası iletişimin artması	1-5 Yıl	3,9737	0,75872	0,391	4 59 63	0,814
	6-10 Yıl	4,0132	0,82695			
	11-15 Yıl	3,9444	0,49652			
	16-20 Yıl	4,25	0,72457			
	21 Yıl ve Üzeri	4,2083	0,51031			
Tecrübe seviyesinin artması	1-5 Yıl	3,8947	0,87272	0,267	4 59 63	0,898
	6-10 Yıl	3,8842	0,85976			
	11-15 Yıl	4,1556	0,47726			
	16-20 Yıl	4	0,44721			
	21 Yıl ve Üzeri	3,8667	0,56095			

Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olan faktörlerin katılımcıların tecrübe düzeyleri yönünden istatistiksel anlamda anlamlı fark bulunup bulunmadığını tespit etmek üzere tek yönlü Anova testi ile analiz yapılmış olup analiz sonuçları Tablo 19'da gösterilmiştir. Tablo 19 incelendiğinde ölçeklerin anlamlılık (p) değerleri 0,05'den büyük olmasından dolayı tecrübe düzeyi için anlamlı bir fark bulunmamıştır. Bu nedenle H7 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 20.

Firmanın Bulunduğu Sektöre İlişkin ANOVA testi Sonuçları

Faktörler	Sektör	Ar. Ort.	Std. Sapma	F	Serbestlik Der.	Anlamlılık
Eğitimlerin verilmesi	İmalat Sanayii	4,2917	0,78827	0,059	4 59 63	0,993
	İnşaat ve Bayındırlık	4,3333	0,57735			
	Ulaşt, Haber ve Depo.	4,3889	0,49065			
	Top. Per. Tic, Otel ve Lok.	4,3333	0,4714			
	Diğer	4,375	0,56733			
Sorumlulukların net belirlenmesi	İmalat Sanayii	3,6389	0,65693	2,04	4 59 63	0.1
	İnşaat ve Bayındırlık	3,6111	1,25093			
	Ulaşt, Haber ve Depo.	3,7778	0,89235			
	Top. Per. Tic, Otel ve Lok.	4,4762	0,46576			
	Diğer	3,6597	0,73307			
Raporların daha açık yazılması	İmalat Sanayii	4,0938	0,62473	0,898	4 59 63	0,471
	İnşaat ve Bayındırlık	3,6667	0,28868			
	Ulaşt, Haber ve Depo.	4,125	0,49371			
	Top. Per. Tic, Otel ve Lok.	4,3571	0,55635			
	Diğer	4,0104	0,55892			
Taraflar arası iletişimin artması	İmalat Sanayii	4,125	0,74819	1,026	4 59 63	0,402
	İnşaat ve Bayındırlık	3,5	0,75			
	Ulaşt, Haber ve Depo.	4	0,94868			
	Top. Per. Tic, Otel ve Lok.	4,3929	0,6748			
	Diğer	3,9583	0,61532			
Tecrübe seviyesinin artması	İmalat Sanayii	3,8	0,78019	0,698	4 59 63	0,596
	İnşaat ve Bayındırlık	3,6	0,4			
	Ulaşt, Haber ve Depo.	4,0333	0,85245			
	Top. Per. Tic, Otel ve Lok.	4,1714	0,45356			
	Diğer	4,0417	0,73183			

Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olan faktörlerin katılımcıların firmalarının bulunduğu sektör yönünden istatistiksel anlamda anlamlı fark bulunup bulunmadığını tespit etmek üzere tek yönlü Anova testi ile analiz yapılmış olup analiz sonuçları Tablo 20'de gösterilmiştir. Tablo 20 incelendiğinde ölçeklerin anlamlılık (p) değerleri 0,05'den büyük olmasından dolayı firmaların bulunduğu sektörler için anlamlı bir fark bulunmamıştır. Bu nedenle H8 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 21.

Katılımcıların Pozisyonlarına İlişkin ANOVA testi Sonuçları

Faktörler	Pozisyon	Ar. Ort.	Std. Sapma	F	Serbestlik Der.	Anlamlılık
Eğitimlerin verilmesi	Yönet. Krl. Başk.	4,6667	0,4714	1,697	4 59 63	0,163
	Genel Müdür Yar.	5	0			
	Muh. Fin. Müd.	4,2976	0,4656			
	Yat. İlişk. Müd. Yard.	4	0,98131			
	Diğer Birim Yöneticileri	4,4545	0,60462			
Sorumlulukların net belirlenmesi	Yönet. Krl. Başk.	4	0,2357	0,271	4 59 63	0,896
	Genel Müdür Yar.	3,75	0,82496			
	Muh. Fin. Müd.	3,8393	0,81458			
	Yat. İlişk. Müd. Yard.	3,65	0,81441			
	Diğer Birim Yöneticileri	3,6591	0,6794			
Raporların daha açık yazılması	Yönet. Krl. Başk.	3,375	1,23744	1,242	4 59 63	0,303
	Genel Müdür Yar.	4,125	0,88388			
	Muh. Fin. Müd.	4,1339	0,46389			
	Yat. İlişk. Müd. Yard.	3,875	0,73834			
	Diğer Birim Yöneticileri	4,1477	0,53262			
Taraflar arası iletişimin artması	Yönet. Krl. Başk.	4,75	0	0,802	4 59 63	0,529
	Genel Müdür Yar.	4	0,70711			
	Muh. Fin. Müd.	4,0625	0,68592			
	Yat. İlişk. Müd. Yard.	4,2	0,9704			
	Diğer Birim Yöneticileri	3,9091	0,6434			
Tecrübe seviyesinin artması	Yönet. Krl. Başk.	3,8	0,56569	1,227	4 59 63	0,309
	Genel Müdür Yar.	4,2	0,56569			
	Muh. Fin. Müd.	4,15	0,61494			
	Yat. İlişk. Müd. Yard.	3,7	0,92014			
	Diğer Birim Yöneticileri	3,7818	0,7557			

Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olan faktörlerin katılımcıların bulundukları pozisyonları yönünden istatistiksel anlamda anlamlı fark bulunup bulunmadığını tespit etmek üzere tek yönlü Anova testi ile analiz yapılmış olup analiz sonuçları Tablo 21'de gösterilmiştir. Tablo 21 incelendiğinde ölçeklerin anlamlılık (p) değerleri 0,05'den büyük olmasından dolayı katılımcıların bulunduğu pozisyonlar için anlamlı bir fark bulunmamıştır. Bu nedenle H9 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 22.

Firmaların Denetim Hizmeti Aldıkları Yıla İlişkin ANOVA testi Sonuçları

Faktörler	Den. Hiz. Al. Yıl	Ar. Ort.	Std. Sapma	F	Serbestlik Der.	Anlamlılık
Eğitimlerin verilmesi	3 Yıldan Az	4,3333	0,62063	1,176	3 60 63	0,326
	3-6 Yıl	4,4615	0,46225			
	7-10 Yıl	4,0303	0,94815			
	10 Yıl Üzeri	4,4167	0,52244			
Sorumlulukların net belirlenmesi	3 Yıldan Az	3,6563	0,78048	0,507	3 60 63	0,679
	3-6 Yıl	3,9744	0,60418			
	7-10 Yıl	3,6818	0,91121			
	10 Yıl Üzeri	3,7222	0,73008			
Raporların daha açık yazılması	3 Yıldan Az	4,0938	0,55434	0,073	3 60 63	0,974
	3-6 Yıl	4,0962	0,62532			
	7-10 Yıl	4	0,64226			
	10 Yıl Üzeri	4,0833	0,55495			
Taraflar arası iletişimin artması	3 Yıldan Az	3,8594	0,75812	1,698	3 60 63	0,177
	3-6 Yıl	4,2692	0,53484			
	7-10 Yıl	3,7727	0,8976			
	10 Yıl Üzeri	4,1875	0,63951			
Tecrübe seviyesinin artması	3 Yıldan Az	3,7375	0,88459	0,765	3 60 63	0,518
	3-6 Yıl	4,0923	0,65633			
	7-10 Yıl	3,8727	0,92205			
	10 Yıl Üzeri	4,0333	0,5264			

Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olan faktörlerin katılımcı firmaların denetim hizmeti aldıkları yıllar yönünden istatistiksel anlamda anlamlı fark bulunup bulunmadığını tespit etmek üzere tek yönlü Anova testi ile analiz yapılmış olup analiz sonuçları Tablo 22'de gösterilmiştir. Tablo 22 incelendiğinde ölçeklerin anlamlılık (p) değerleri 0,05'den büyük olmasından dolayı katılımcı

firmaların denetim hizmeti aldıkları yıllar için anlamlı bir fark bulunmamıştır. Bu nedenle H10 hipotezi reddedilmiştir.

4.4.7. Çapraz Tablolar Analizi

Çapraz tablolar analizi, iki kategorik değişken arasındaki ilişkinin incelemesini sağlamaktadır. Bu analiz, bir değişkenin bir başka değişken üzerindeki etkisini ve bir grubun dağılımını göstermek amacı ile gerçekleştirilir (Özbay, 2008, s.461). Araştırmada katılımcıların eğitim düzeylerinin, beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olan eğitim ölçeği üzerindeki etkisini görebilmek amacı ile çapraz tablolar analizi yapılmıştır. Çapraz tablolar analizi aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 23.

Eğitim Düzeti ve Eğitim Ölçeğinin Çapraz Tablo Testi Sonuçları

		Eğitim					
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam
Lisans	Eğitim1	0		2	21	17	40
Y.lisans		1		0	11	12	24
Lisans	Eğitim2		1		24	15	40
Y.lisans			1		12	11	24
Lisans	Eğitim3		1	1	24	14	40
Y.lisans			1	2	9	12	24

Beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olan eğitim ölçeğinin, katılımcıların eğitim durumlarına göre çapraz analizi Tablo 23'te gösterilmiştir. Bağımsız denetim eğitiminin arttırılması ile beklenti boşluğunun azaltılacağı konusunda katılımcılar hemfikirdirler. Katılımcılar arasından yüksek lisans yapan grubun ortalama yarısı, eğitimin arttırılması ile beklenti boşluğunun kesinlikle azalacağını düşünmektedir. Katılımcılar arasından lisans mezunu olan grubun ortalama yarısından fazlası ise eğitimin arttırılması ile beklenti boşluğunun azalacağını düşünmektedirler. Burada katılımcıların eğitim seviyeleri yükseldikçe, bağımsız denetim eğitimi ile birlikte beklenti boşluğunun azalabileceği konusundaki duyarlılıkları artmaktadır.

BÖLÜM V

TARTIŞMA VE YORUM

5.1. Çalışma Hakkında Tartışma

Bu çalışmada bağımsız denetimde beklenti boşluğu kavramının azaltılması için önerilen faktörlerin etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Bağımsız denetimde beklenti boşluğu kavramı ilk defa ortaya atıldıktan sonra çeşitli kanıtlar sunularak bu boşluğun var olduğu iddia edilmiştir. Bunun üzerine birçok çalışma yapılmış ve uluslararası literatür incelendiğinde taraflar arası beklenti boşluğu kavramının varlığının kabul edildiği gözlenmiştir. Bu kavramın neden olduğu etkenler araştırılmış, ancak belirli tek bir nedeni olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Genel olarak beklenti boşluğunun taraflar arasında algı farklarından kaynaklandığı ve tarafların birbirlerinden beklentilerinin farklı olduğu görüşüne varılmıştır. Ayrıca sürekli değişen yasal düzenlemeler ve tarafların yetersiz bilgiye sahip olmalarından dolayı beklenti boşluğu giderek büyümektedir. Ancak denetçilere olan bakış açılarının iyi yönde değişmesi, onların görev ve sorumluluklarının daha iyi kavranabilmesi, denetim raporlarının daha iyi anlaşılabilmesi ve beklentilerin karşılıklı olarak asgari seviyeye indirilebilmesi için beklenti boşluğun azaltılması gerekmektedir.

Bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılabilmesi için birçok faktör öne sürülmüştür. Yapılan çalışmalarda denetçinin sorumluluk alanlarının genişletilmesi, bağımsızlığının arttırılması, denetim raporlarının daha açık yazılması, tarafların tecrübe, eğitim düzeyleri ve birbirleri ile olan iletişimin artması sonucunda aralarındaki beklenti farklarının azalacağı varsayılmıştır. Bunun üzerine çok fazla çalışma yapılmasa da literatür incelendiğinde araştırmacılar, bu faktörlerin beklenti boşluğunu azaltacağı yönünde hem fikirdir. Fakat beklenti boşluğunun tamamen ortadan kaldırılamayacağı savunulmuştur. Çünkü bağımsız denetimin öz düzenleme sürecine ve gelişen iktisadi sisteme bağlı olarak mevzuatlar sürekli değişmekte ve yenilenmektedir. Bu nedenle, taraflara denetim süreci hakkında ve denetçinin görev ve sorumlulukları kapsamında belirli aralıklarla eğitim verilmesi gerekmektedir. Ayrıca bağımsız denetçiye de sürekli değişen mevzuatın ve bağımsız denetim standartlarının zamanında anlatılması, bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olacaktır.

5.2. Çalışmanın Yorumlanması

Araştırmada bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılması üzerinde durulmuştur. Beklenti boşluğu kavramının literatürde yapılan çalışmalarla var olduğu kanıtlanmış, nedenleri araştırılmış ve bu boşluğun azaltılabilmesi için çeşitli faktörler ele alınmıştır. Ele alınan bu faktörler hakkında literatürde uygulamalı çalışmalar çok az sayıdadır. Bu nedenle bu çalışmada önerilen faktörlerin etkili olup olmadığı üzerinde durulmuştur.

Öncelikle bağımsız denetçilerin sorumluluk alanlarının genişletilmesinin beklenti boşluğunu azaltacağına yönelik analizler yapılmıştır. Sorumluluk ölçeğinde en fazla ortalama değere sahip olan 4,016 değeriyle 'Denetçinin, denetim faaliyetleri kapsamında karşılaştıkları sorunları raporlama konusundaki sorumluluklarının arttırılması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesidir. Burada denetçilerin denetim süreçlerini gerçekleştirirken çeşitli sorunlarla karşılaşabildikleri ve bunu raporlarla belirterek ilgili kişilere ulaştırabilmeleri konusunda sorumluluklarının genişletilmesi beklenti boşluğunu azaltabilecektir. Bu gibi durumlarda denetçiler daha fazla sorumluluk sahibi olabilirlerse olumsuz durumlarla karşılaştıklarında yaptırımları daha büyük olabilir ve kendilerini daha fazla koruyabilirler.

Tecrübe düzeyinin artması ölçeğinde en fazla ortalama değere sahip olan 4,328 değeriyle 'Denetçinin mesleki tecrübe düzeyi arttıkça, denetim hizmetinden yararlananların beklentilerini daha iyi bilmektedir' ifadesidir. Denetlenen şirketin uzun yıllardan itibaren denetleniyor olması, şirketin örgütsel veya bireysel tecrübesinin artması gibi faktörlerden denetçinin tecrübesinin daha önemli olduğu görülmektedir. Çünkü denetçinin tecrübesi arttığında eksik bilgi ve performans eksikliğinin azalacağı buna bağlı olarak beklenti boşluğunun da azalacağı ifade edilebilir. Ayrıca denetçinin denetim yaptığı sektör hakkında tecrübeli olması, hangi olayların ve kalemlerin daha önemli olduğu konusunda bilgi sahibi olduğu anlamına gelmektedir. Bunun sonucunda da denetçi, daha kaliteli çalışarak ve denetim raporlarını bu kaliteyle sunarak beklentileri karşılayabilecektir.

Bağımsız denetim alanında eğitimlerin arttırılması ölçeğinde en fazla ortalama değere sahip olan 4,375 değeriyle 'Şirket yöneticilerini, bağımsız denetimin genel amaçları hakkında bilgilendirmek, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesidir. Diğer bütün ölçekler arasından en fazla ortalama değere sahip olan eğitim ölçeğidir. Mevzuat kapsamında, denetçinin hangi konulardan sorumlu olduğu,

görevinin ne olduğu ve denetimin amaçlarının neler olduğunun finansal tablo kullanıcılarına anlatılması gerekmektedir. Buradan anlaşılmalıdır ki, taraflar bağımsız denetim alanında ne kadar çok eğitim alırlarsa beklenti boşluğu o düzeyde azalacaktır.

Etkili iletişim ölçeğinde en fazla ortalama değere sahip olan 4,219 değeriyle 'Denetim süresince zamanında kurulan iletişim, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir' ifadesidir. Etkili iletişimin önemli olmasının yanında zamanında kurulması da çok fazla önem arz etmektedir. Denetçi önemli gördüğü konularda firmaya zamanında tavsiyede bulunarak düzeltme gerektiren bir durum var ise çeşitli düzeltmeleri isteyebilir. Ancak denetçiler ile denetim hizmeti alan firma sahip ve çalışanlarının denetim süreci dışında iletişimde olmaları uygun olmamaktadır. Yalnızca denetim süreci ile ilgili iletişimde bulunmaları gerekmektedir.

Denetim raporlarının daha açık yazılması ölçeğinde en fazla ortalama değere sahip olan 4,188 değeriyle 'Denetim raporlarında, denetimin içeriği ile ilgili bilgilerin yer alması beklenti boşluğunun azaltılmasında yardımcı olabilir' ifadesidir. Finansal tablo kullanıcıları, denetim raporlarını okuyarak şirketin durumu hakkında bilgi edindikleri zaman daha fazla bilgiye gereksinim duymakta ve raporların daha açık yazılmalarını istemektedirler. Denetim sürecinde nelerin yapıldığı, usulsüzlük tespit edildiyse hangi alanlarda olduğu ve denetimin içeriği ile ilgili bilgilerin denetim raporunda verilmesi beklenti boşluğunu azaltabilir. Ayrıca diğer hipotezler kapsamında bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılması için etkili olan faktörlerle, demografik özelliklerin farklılık göstermediği sonucuna ulaşılmıştır.

.

BÖLÜM VI

SONUÇ VE ÖNERİLER

6.1. Sonuç

Bağımsız denetim, iktisadi sistemlerde sürdürülen faaliyetler sonucunda ortaya çıkan finansal bilgilerin güvenilirliğini araştıran ve bu bilgileri kullananların haklarının korunmasında önemli rol oynayan bir süreçtir. Bağımsız denetim ile birlikte, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların hatalı, eksik ve yanlı bilgi verme riski azalmaktadır. Çoğu finansal bilgi kullanıcısı, bağımsız denetçilerden riski sıfırlamalarını ve tam güvence vermelerini beklemektedirler. Ancak risklerin tamamen ortadan kalkması beklenmemelidir. Çünkü işletme yönetimlerinin kendi çıkarlarını göz önünde bulundurmalarından dolayı finansal tabloları yanlı hazırlama eğilimleri söz konusu olabilmektedir. Bağımsız denetçinin bu durumu fark edememesi halinde bütün sorumluluk bağımsız denetçinin üzerinde kalacaktır. Böyle bir durumun yaşanmaması ve uluslararası alanda sürekli yeni gelişmelerin yaşanması, bağımsız denetimi dinamik bir yapıda tutmaktadır. Bu durumda yasal düzenlemeler kapsamında bağımsız denetimin rolleri sürekli değişmekte ve sonucunda mevzuata uyum sağlamak gecikmektedir. Ayrıca finansal tablo kullanıcılarının, bağımsız denetçilerin tüm hata ve hileleri ortaya çıkarması gerektiğini düşünmelerinden dolayı farklı beklentileri olmaktadır. Böylece bağımsız denetimin değişen rolleri, tarafların bağımsız denetimi yanlış anlaması, denetçilerin ve tarafların denetim hakkındaki bilgi düzeyleri ve finansal tablo kullanıcılarının beklenti düzeyleri bağımsız denetimde beklenti boşluğu kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Bağımsız denetimde beklenti boşluğu kavramı üzerine birçok ülkede çalışmalar yapılmış, var olduğu ortaya koyulmuş ve varlığının nedenleri araştırılmıştır. Daha sonra beklenti boşluğunun azaltılabilmesi için literatürde birçok faktör ele alınmıştır. Denetçilerin sorumluluk alanlarının genişletilmesi ve bağımsızlıklarının arttırılması, mesleki tecrübe düzeyinin artması, denetim raporlarının daha kapsamlı ve açık yazılması, bağımsız denetim eğitiminin verilmesi, karşılıklı iletişimin artması ve yasal düzenlemelerle birlikte beklenti boşluğunun azaltılacağı öne sürülmüştür. Önerilen faktörler kapsamında literatür incelendiğinde bu faktörlerin etkili olup olmadığını ölçen çalışma sayısı oldukça azdır. Bu nedenle bu çalışmada önerilen faktörlerin etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Ancak bu faktörlerin hepsi gerçekleşse bile beklenti boşluğunu

tamamen ortadan kaldırmak mümkün olmamaktadır. Çünkü gelişen ve değişen ekonomik hayatla birlikte bağımsız denetim alanındaki mevzuat ve standartlar da sürekli değişmekte ve bu değişimi takip etmek zorlaşmaktadır.

Bu çalışmada, bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılması için önerilen faktörlerin etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Anket yöntemi kullanılan çalışmada, katılımcılar BİST'te işlem gören şirket çalışanları olarak belirlenmiştir. Öncelikle literatürde önerilen faktörler ölçüt olarak belirlenmiş ve elde edilen veriler faktör analizine tabi tutularak ifadeler düzenlenmiştir. Daha sonra verilere güvenilirlik analizi yapılmış ve ortalamaları 0,7'den yüksek olduğu için güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Demografik özellikler için ise betimsel istatistikler yapılmıştır.

Belirlenen hipotezlerin test edilmesi için frekans analizi, t-testi ve ANOVA testleri yapılmıştır. İlk olarak denetçilerin sorumluluğunun arttırılmasının bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılması üzerine etkisi hipotezi test edilmiştir. Toplanan veriler kapsamında bu hipotez ortalama 3,75 değerde olduğu için kabul edilmiştir. İkinci olarak tecrübe düzeyinin artmasının, ilgili taraflar arasında beklenti boşluğunu azaltacağı hipotezi belirlenmiştir. Testler sonucunda ortalama değeri 3,9438 şeklinde çıkmış ve bu hipotez kabul edilmiştir. Üçüncü hipotez, bağımsız denetim eğitiminin arttırılması ile beklenti boşluğunun azaltılacağı yönündedir. Testler sonucunda ortalama değeri 4,3385 şeklinde görülmekte ve bu hipotez kabul görmektedir. Bir diğer hipotez etkili iletişimin arttırılmasıyla beklenti boşluğunun azalacağı yönündedir. Testler sonucunda ortalama değeri 4,0508 şeklindedir. Belirlenen bu hipotez de kabul edilmiştir. Beşinci hipotez olarak belirlenen denetim raporlarının daha açık yazılmasının beklenti boşluğunu azaltacağı yönündeki verilerin ortalama değeri 4,0742 şeklindedir. Böylece beşinci hipotez de kabul görmüştür.

Belirlenen diğer hipotezler demografik özelliklere göre oluşturulmuştur. Bu hipotezler t-testi ve tek yönlü varyans analizine tabi tutulmuştur. Demografik özellikler kapsamında belirlenen katılımcıların çalıştığı sektör, tecrübe düzeyleri, pozisyonları, eğitim düzeyleri ve çalıştıkları şirketin denetim hizmeti aldığı yıllar ile beklenti boşluğunun azaltılmasındaki faktörlerin farklılık gösterip göstermediği ölçülmüştür. Analizler sonucunda, anlamlılık değerleri 0,05'den küçük olmadığı için demografik özelliklere göre beklenti boşluğunun azalması farklılık göstermemektedir. Bu nedenle belirlenen bu hipotezler reddedilmiştir.

Sonuç olarak literatürde bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında önerilen faktörlerin etkili oldukları görülmüştür. Böylece daha önce yapılmış olan

çalışmaların sonucuyla (Bailey, Bylinksi ve Shields, 1983; Nair ve Rittenberg, 1987; Humphrey, 1991; O'Malley, 1993; Humphrey vd. 1993; Knutson, 1994; Schelluch, 1996; Best vd. 2001; Al-Omari, 2003; Erdoğan, 2013, Okafor ve Otalor, 2013; Dinç ve Gerakan, 2014; Al qtaish, 2014; Maseko, 2015) bu çalışmanın sonuçlarının aynı olduğu görülmüştür. Bu kapsamda öne sürülen hipotezler kabul edilmiştir. Ancak demografik özelliklere göre beklenti boşluğunun azaltılmasında öne sürülen faktörlerin farklılık göstermediği sonucuna ulaşılmıştır.

6.2. Gelecekte Yapılacak Çalışmalar İçin Öneriler

Bu çalışmada, bağımsız denetimde beklenti boşluğunun azaltılmasında öne sürülen faktörlerin etkili olup olmadığı ölçülmüştür. Literatüre bakıldığında ilgili taraflar arasında beklenti boşluğu kavramının olup olmadığı araştırılmıştır. Ancak beklenti boşluğunun azaltılması ile ilgili çalışmaların çok az olduğu görülmektedir. Gelecekte yapılacak olan çalışmalarda bu konu daha da geliştirilerek beklenti boşluğunun azaltılması için başka faktörlerin de etkili olup olmadığı ölçülebilir. Ayrıca bu çalışmada sadece anket yapılarak verilere ulaşılmıştır. Yüz yüze mülakatlar yapılarak veya sahaya inilerek gözlem yolu ile farklı yöntemler geliştirilebilir.

Bir diğer öneri ise ilerde yapılacak olan çalışmalarda faktörlerin hangilerinin daha etkili olduğu gruplar üzerinde test yapılarak araştırılabilir. Yani aynı gruplara bağımsız denetim hakkında belirli eğitimler verildikten sonra, aynı grupların tecrübe düzeyleri arttıktan sonra ve taraflar arası iletişimi arttırdıktan sonra grupların fikirlerinde nasıl bir değişme olduğu gözlemlenebilir. Ayrıca çalışmaya denetçiler dahil edilmemiştir. Farklı çalışmalarda denetçilerin fikirleri ile denetim hizmeti alan şirket çalışanlarının veya yöneticilerin fikirleri karşılaştırılarak bir başka çalışma da geliştirilebilir.

KAYNAKÇA

Acar, D. ve Öztürk, M. (2016). Dijital Ortamda Denetim: Sürekli Denetim*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 21*(5), 1561-1571.

Adams C. A. Evans R. (2004). *Accountability, completeness, credibility and the audit expectation gap.* JJC 14 ,Greenleaf Publishing

Adeyemi S. B. & KolawoleOlowookere J. (2011). Stakeholders' perception of audit performance gap in Nigeria, Macrothink Institute, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, *1*(1), 247-267

Agyei A., Kusi Aye B. & Owusu-Yeboah E. 2013. An assessment of audit expectation gap in Ghana. *International Journal of Academic Research in Accounting*, Finance and Management Sciences, *3*(4), 112-118

Ajao, O. Olamide, J. Temitope, A. (2016). *Evolution and development of auditing.* Department of Accounting Babcock University, Accepted 30 March,

Akbıyık, S. (2005). *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama,* Ekin Kitapevi, Ankara

Al qtaish, H. (2014). The Factors Affecting in Narrowing the Audit Expectations Gap from the Viewpoint of the Investors in Jordan, *Research Journal of Finance and Accounting*, *5*(12), 165-180

Al-Alimi K. A. M. & Katdare V. V., (2012). The expectation gap in auditing profession. Excel Journal of Engineering Technology and Management Science. *An International Multidisciplinary Journal, 1*(3), 1-13

Altıntaş, N. (2010), Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri: Türkiye'deki Uygulamalar Hakkında Bir Araştırma, Doktora Tezi İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Altunışık, R. Coşkun, R. Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2007). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri* (5. Baskı). Sakarya Yayıncılık.

Aqel S. (2013). *Bağımsız denetim uygulamalarında beklenti farkları ve Türkiye'de algılanması üzerine araştırma.* Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Arıkan, R. (2018). Anket Yöntemi Üzerinde Bir Değerlendirme. *Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 1*, 97-159.

Bailey K.E., Bylinski J.H., ve Shields M.D. (1983). Effect of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message. *Journal of Accounting Research*, Autumn, 355-370.

Bedard, J,Sutton, S, Arnold, V ve Phillips J, (2012). Another Piece of the ‘‘Expectations Gap’’: What Do Investors Know About Auditor Involvement with Information in the Annual Report? *Current Issues in Auditing, 6,* A17–A30

Best, P. Buckby, S. Tan, C. (2001). Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore, *Managerial Auditing Journal*, *16*(3), 134-144.

Botha, H. ve Boon, J.A. (2003). The Information Audit: Principles and Guidelines Libri, *Printed in Germany, 53,* 23-38

Boynton, W. ve Johnson, R. (2006). *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting* (8th Edition). John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, USA

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

Brougham, S. K., and M. V. Parker. 1991. The expectations gap: Has SAS 58 changed the public’s perception of the independent auditor’s legal responsibilities? *Journal of Applied Business Research* 7 (3), 78–82.

Chowdhury, M. Shikdar, M. Faruk, O. (2018), Reducing the Audit Expectation Gap: A Model for Bangladesh Perspective, *International Journal of Management, Accounting Of Economics, 5*(3), 169-180.

Chowdhury, R.R., Innes, J. Kouhy, R. (2005). The Public Sector Audit Expectations Gap in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 893-908.

Coderre, D. (2005). “Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment”, Global Technology Audit Guide, *Florida: The Institute of Internal Auditors,* 1-33.

Colbert, L. Janet ve John, S. Jahera (1988), The Role of the Audit and Agency Theory, *The Journal of Applied Business Research, 4*(2), 7-12.

Cömert, N. (2012). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler. *Mali Çözüm Dergisi*, 29-49.

Çaldağ, Y. (2007). *Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri.* Ankara: Gazi Kitapevi.

Çelen, E. (2001). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma ilkesi. *Mali Çözüm Dergisi.* 55.

Çelik, A. (2005). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu* (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Çürük, T. Aydın, A. (2017). 'Bağımsız Denetim Beklenti Farkı' *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 21*(2). 153-174.

Dalak, G. (2000). Denetim ve Kalite Denetimi, Muğla Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Güz, *1*(1), 65-79.

Darnill, A. (1991). The profession and the public. Accountancy, 107 (1173), 72–73.

De Almeida B. J. M. (2012). The Portuguese expectation gap: empirical evidence. *Business and Management Review*, 2(10), 28-46.

DeFond, M, ve Zhang, J. (2013). 'A Reivew of Archival Auditing Research', *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 1-136

Demirtaş, A. (2004). Sosyal sınıflandırma, kişilerarası beklentiler ve kendini doğrulayan kehanet, *İletişim Araştırmaları,* 33-53

Dıxon, R., Woodhead, A.D. Sohlıman, M. (2006). "An Investigation of the Expectation Gap in Egypt", *Managerial Auditing Journal*, *21*(3), 293-302.

Dinç, E.ve Gerekan, B., (2014). 'Denetimde Beklenti Farklılığı Ve Denetim Eğitiminin Beklenti Farklılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma' *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *19*(1), 21-36.

Dönmez, A. Berberoğlu, B. ve Ersoy, A. (2005). 'Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması '*Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi* (9), 52-78

Ebimobowei A. (2010). An evaluation of audit expectation gap: Issues and challenges; *International Journal of Economic Development Research and Investment, 1*(2), 129-141.

Elad, F. (2017), The Impact of Audit Education on the Audit Expectation Gap, Evidence from Civilekonom Students in Sweden, Business Administration Master's Thesis,

Epsteın, M.J. ve Geıger, M.A. (1994). "Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap, What do Investors Expect From an Audit?", *Journal of Accountancy*, January, 60-66.

Epstein, M. J., and M. A. Geiger. 1994. Investor views of audit assurance: Recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy* 177 (1), 60–6.

Erdoğan, İ. (2011). *'İletişimi Anlamak'* (4. Baskı). Ankara.

Erdoğan, S. (2013). 'Denetim Beklenti Boşluğu ve Türkiye'de Denetim Beklenti Boşluğu Varlığının İncelenmesi'. Doktora Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.

Erdoğan, S. (2016). Bağımsız Denetçilerin Üçüncü Kişilere Karşı İhmal Kapsamındaki Sorumluluğu. *Mali Çözüm Dergisi*, 57-79.

Erken, H. (2016). Denetimde "Bağımsızlık" *Kavramı, Denetişim*, 1, 16-27

Fearnley, S. Beattie, V. ve Brandt, R. (2005). Auditor İndependence And Audit Risk: A Reconceptualisation. *Journal of International Accounting Research, 4*(1), 39-71.

Gall, M. D., Gall, J. P. ve Borg, W. R. (2003). *Educational research* (7. Baskı). USA: Pearson Education.

Garson, D. (2012). *Testing Statistical Assumptions*, USA: Statistical Associates Publishing.

Güney, C. Polat, B.(2013). 'Denetim Süreci Açısından Ekolojik Muhasebeye Bakış', *Vergi Sorunları Dergisi*, *299.*

Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (14. Baskı). Türkmen Kitabevi, İstanbul

Hair, Joseph. F., Anderson, Rolph. E., Tahtam, Ronald L. Ve Black, William C. (1998). *Multivariate Data Analysis. International* (Fifth Edition). New Jersey: Prentice Hall International Inc.

Haniffa R. Hudaib M. (2007). Locating Audit expectation gap within a cultural context: The case of Saudi Arabia, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 16*(2), 179-206

Hassink, H. Bollen,L. Meuwissen, R. Vries, M. (2009). Corporate Fraud And The Audit Expectations Gap: A Study Among Business Managers, *Journal of International Accounting Auditing and Taxation, 18*, 85–100

Hayes, R. Dassen, R. Schilder, A. ve Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing* (2 nd.ed.). London: Prentice Hall.

Hussain, K. Khalid, A. Ashraf, A. (2018), The Determinants Of Client's Audit Expectations Gap: A Study From Pakistan, *International Journal of Business and Management Invention (IJBMI),* 27-34

Islam, M. (2013). Auditing in the 21 st Century: Has Self-Regulation Failed?, *Journal of Modern Accounting and Auditing, 9*(8), 1059-1069.

Järvelin, A-M. (2001): Evaluation of Relationship Quality in Business Relationships. Doctoral Disseration. Acta Universitatis Tamperensis 794, Tampere and Acta Electronica Universitatis Tamperensis

Jenkins, J. Gregory ve Kathy Krawczyk (2008). The Influence of Nonaudit Services on Perceptions of Auditor Independence. *Journal of Applied Business Research, 17*(3), 73-78

Jensen, M. C. ve Meckling, W. H. (1976), Theory of The Firm: Manageral Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, *3*, 305-360.

Kandemir, T. ve Akbulut, H. (2013). Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, *9*(20), 37-55.

Kangarlouei S. J., Motavassel M., Pourkarim Y., Emamdoost A. Pourkarim V. (2012). Analysis of audit expectation gap between users of audit reports and independent auditors about the features of independent auditors, School of Doctoral Studies (European Union) Journal, 83-88

Karaca, H. (2018). Büyük Ve Orta Boy İşletmelerin Sahipleri Ve Yöneticilerinin Bağımsız Denetçi Algısı Ve Bağımsız Denetimden Beklentilerine Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Malatya

Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). *Denetim ve Raporlama.* Kocaeli: Umuttepe Kitapevi.

Karahan, M. (2017). Türkiye, ABD ve AB'de Muhasebe Denetiminin Karşılaştırılması, *Al-Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, ½

Kasim M. A. & Hanafi S.R.M. 2008. The existence of audit expectation gap in Malaysia. Malaysian *Accounting Review, 7*(1), 89-106

Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi* (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Kayrak, M. (2015). Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları Ve Çözüm Önerileri, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *8*(1), 91-103.

Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız Denetim.* Ankara: Siyasal Kitabevi

Keskin, D. (2009). Kamu Ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi Ve Değerlendirilmesi, *Denetişim*, 14-21

Khan, M. (1995). "Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş," Çev.:Faruk Eroğlu, *Sayıştay Dergisi*, s.19, Ekim-Aralık

Knapp, M. (1985). "Audit conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management, Pressure", *The Accounting review*, 60(2), 202-211.

Köse, Y. Erdoğan, S. (2015). "The Audit Expectations Gap in Turkey", *The Journal of Accounting and Finance*, 193-214.

Kraan, D. (2015), The Audit Expectation Gap Is the audit expectation gap a predictable process? Bachelor thesis: *Accountancy & Control*, 1-33

Kritzinger, J. A. (2015). The Application Of Analytical Procedures In The Audit Process. University Of Pretoria Faculty Of Economic And Management Sciences.

Lee T.H, Ali A. Md. (2008). The "knowledge gap" and "deficient performance gap" between auditors and corporate managers, an empirical study in Malaysia, Gadjah Mada *International Journal of Business*, *10*, 113-133

Lee, T. Ali, A. ve Bien, D. (2009). Towards an Understanding of the Audit Expectation Gap, The Icfai University *Journal of Audit Practice*, VI(1), 7-35.

Leung, P. Ve Chau, G. (2001). "The Problematic Relationship between Audit Reporting and Audit Expectations: Some Evidence From Hong Kong," *Advances in International Accounting*, *14*, 181-200.

Leung, P., Coram, P., Cooper, B., Cosserat, G. & Gill, G. (2004). *Modern auditing assurance service* (2nd Edition). Australia: John Wiley & Sons.

Li, Y., Roge, J.N., Rydl, L. ve J. Hughes. (2007). "Achieving Sarbanes-Oxley Compliance with Xbrl-Based ERP and Continuous Auditing*", Issues in Information Systems*, VIII(2), 430-436.

Limperg, T. (1932, 1933). The social responsibility of the auditor. Reproduced by Limperg Instituut, (1985). Limperg Institute, *The Netherlands.* 5-46

Lin Z. J., Chen F. (2004). An empirical study of audit "expectation gap" in The People's Republic of China, *International Journal of Auditing*, *8*, 93-115

Litjens R., Buuren J., Vergoossen R. 2015. Addressing information needs to reduce the audit expectation gap: Evidence from Dutch bankers, audited companies and auditor. *International Journal of Auditing, 19*

Madsen, P. (2013), Commercial Loan Officers and the Audit Expectatiton Gap, Unpublished Master Thesis, Uppsala Universitet, *Department of Business Studies*, 1-47.

Magill, H,T and Previts G,J. (1991). *CPA Professional Responsibility: An Introduction,* Southwestern Publishing Company, Cincinnati, OH.

Manson, S. Mahbub, Z. (2001). Auditor communication in an evolving environment: Going beyond SAS 600 auditors, reports on financial statements. *British Accounting Review, 33,* 113-136.

Maseko, K. (2015). Will the expanded audit report model proposed by IAASB reduce the expectation gap in South Africa? University of the Witwatersrand, Johannesburg, Master of Commerce in Accountancy.

McEnroe J. E., Martens S. C. (2001). Auditors' and investors' perceptions of the "expectation gap". *Accounting Horizons*. 15 (.4),

Memiş, M. Ve Çetenak, E. (2012). Kurumsal Yönetimin Kazanç Yönetimi Uygulamaları Üzerine Etkisi: İMKB'de İşlem Gören Şirketler Üzerine Uygulama*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, *21*(3), 205-224

Memiş, M. ve Tüm, K. (2011). Sürekli Denetim Süreci Ve İç Denetim İle İlişkisi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *148*(37), Ocak-Haziran, 145-162

Mittilä, T. Järvelin, A. (2001). Expectatıon Management In Busıness Relations: Strategıes And Tactics, *IMP-Conference* in Oslo

Mock T. J., Bédard J., Coram P. J, Davis S. M., Espahbodi R. & Warne R. C. 2013. The audit reporting model: current research synthesis and implications. *American Accounting Association- A Journal of Practice & Theory*. 32 (1)

Mohamed, H. Albeksh, A. (2017). The Role Of Audıtıng Qualıty In Narrowıng The Expectatıons Gap In Audıtıng Professıon, *International Journal of Advanced Research, 5*(1), 1585-1597

Nair R.D. ve Rittenberg L.E.(1987), "Messages Perceived from Audit, Review, and Compilation Reports: Extension to More Diverse Groups," Auditing: *A Journal of Practice and Theory,* Fall, *7*(1), 15-38.

Nasution, D. (2013). '*Essays On Auditor Independence' Accounting School of Business & Economics Åbo*. Akademi University, Åbo, Finland,

Nonaka, I. (1994). "A Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation", *Organizational Science, 5*(1), 14-37.

O'Malley S (1993), "Legal Liability is Having a Chilling Effect on the Auditor's Role", *Accounting Horizon, 7*, 82-87.

Ojo, M. (2006). "Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality?," *Munich Personal RePEc Archive, 232,* 1-13.

Okafor, C. Otalor, J. (2013). Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession*, Research Journal of Finance and Accounting, 4*(2), 43-52.

Okur, M. (2007). "*Bağımsız Denetimin Denetimi",* SPK Yeterlik Etüdü, Ankara.

Onulaka, N. Paul (2015), Self-Regulatory Policy of Accounting and Auditing Profession and Its Effect on Audit Expectation Gap in Nigeria, *International Journal of Accounting and Financial Reporting, 5*(2), 98- 121.

Özdamar, K. (2003). *Modern Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Eskişehir: Kaan Kitabevi

Özbay, Ö. (2008). *Çapraz Tablo Analizi Nasıl Yapılır? : Pratik Bir Açıklama*, Hacettepe Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları, 460-470

Pearson, C. Thomas. (2011). "Potential Litigation Against Auditors for Negligence", *Journal of Corporate Financial and Commercial Law, 5,* 405-425

Pham H., Amaria P., Bui T.& Tran S. (2014). A study of audit quality in Vietnam, International Journal of Business, *Accounting, and Financ*e, *8* (2) Fall

Porter, B, Gowthorpe C. (2004)",Audıt Expectatıon-Performance Gap In The Unıted Kıngdom In 1999 And Comparıson Wıth The Gap In New Zealand In 1989 And In 1999" Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1-125

Rehana, Fowzia (2010); "An Empirical Study on Audit Expectation Gap: Role of *Auditing Education in Bangladesh*," MPRA Paper No. 22708, 1-18.

Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam,R., McMickle, P. (2002). "Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability",Auditing: *A Journal of Practice and Theory, 21*(1), 147-164.

Sağlar, J. ve Yüce, D. (2015). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü Ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8*(3), 45-57

Saladrigues R. & Graňó M. (2014). Audit expectation gap: Fraud detection and other factors. *European Accounting and Management Review, 1*(1),120-142

Salehi, M. (2016). Quantifying Audit Expectation Gap: A New approach to Measuring Expectation Gap, Zagreb *International Review of Economics & Business*, *19*(1), 25-44

Salehi, M. Mansoury, A. ve Azary, Z. (2009). Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidences from Iran, *Journal of Economics and Finance* February, *1*(1), 165-174

Sarbanes-Oxley Act, a.g.e., Section 201.

Sarısoy, Özkan. (2018). Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Schelluch, P. (1996). "Longform Audit Report Messages: Further Implications for the Audit Expectation Gap", *Accounting Research Journal*, *9*(1), 48-55.

Selimoğlu, Seval K. (2005). "Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi", *7. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu,* Antalya, 277-294

Senal, S. (2013). 'Denetim Beklenti Aralığı Ve Tespitine Yönelik Bir Araştırma', *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 41*, 137-164

Sıdanı, Y.M. (2007). "The Audit Expectation Gap: Evidence from Lebanon", *Managerial Auditing Journal*, *22*(3), 288-302.

Smith, R. (2003). Audıt Commıttees Combıned Code Guıdance, Reviewing Auditor Independence, http://www.ecgi.org/codes/documents/ac_report.pdf E.T. : 20.03.2019

Süer, Z. (2003). "Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelismeler", *6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu,* 16-19 Nisan

Tabachnick, B. G, & Fideli, L.S. (2001). *Using Multivariate Statistics* (Fourth Edition). Boston: Ally And Bacon.

Toroslu, M. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi.* İstanbul: Seçkin Yayıncılık,

Usul, H. (2013). *Bağımsız Denetim* (1. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Uzay, Ş. Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). "Türkiye"de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1", *Mali Çözüm Dergisi*, *95*, 125-140.

Varıcı, İ. ve Karakaş, E. (2017), Kazanç Temelli Değişkenlerin Denetim Riski Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, *7*(13), 193-214

Yanık, S. Karataş, M. (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler Ve Ülke Uygulamaları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-25

Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2004). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Yıldız, E. Bulut, E. Cengiz, S. (2017), 'Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğu: Türkiye Araştırması' *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, *10*(3), 331-350

Zhang, P. (2007). "The Impact of The Public's Expectations of Auditors on Audit Quality and Auditing Standards Compliance," *Contemporary Accounting Research*, *24*(2), 631-654.

İNTERNET DÖKÜMANLARI

Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), (1988). Report of the Commision to Study the Public's Expectations of Audits, Toronto, https://wamacdonald.com/wp-content/uploads/2014/07/Macdonald-Commission-Report-June-1988.pdf, (Erişim Tarihi:25.01.2019)

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 2013, (Seri: X, No:28), https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/06/20130628-17.htm. Erişim Tarihi : 04.10.2018

Türk Dil Kurumu, http://tdk.gov.tr/icerik/diger-icerikler/beklentler/, Erişim Tarihi: 20.02.2019

EKLER

EK 1. Uygulanan Anket Formu

‘BAĞIMSIZ DENETİMDE BEKLENTİ BOŞLUĞUNUN AZALTILMASINDA ETKİLİ FAKTÖRLERİN ANALİZİ: BORSA İSTANBUL’DA BİR ARAŞTIRMA’

Değerli Katılımcı;

Bu anket çalışması ‘Bağımsız Denetimde Beklenti Boşluğunun Azaltılmasında Etkili Faktörlerin Analizi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma’ konu başlıklı yüksek lisans tez çalışması ile ilgili olarak, Türkiye’deki beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olan faktörleri belirlemeye yönelik olarak tasarlanmıştır.
Beklenti boşluğu kavramı; yatırımcıların, denetçilerden bekledikleri sorumluluklar ile denetçinin gerçekleştirdiği sorumluluklar dahilinde taraflar arasında ortaya çıkan algısal farklılıklar olarak ifade edilebilir. Örneğin, denetim fonksiyonun yanlış anlaşılması makul olmayan beklentileri ortaya çıkarmakta ve beklenti boşluğunun doğmasına neden olmaktadır.

Sonuçlar toplu olarak istatistiksel analizlere tabi olacak, vereceğiniz bilgiler kesinlikle gizli tutulacak ve arzu ettiğiniz durumda çalışma sonuçları size gönderilecektir. Ankette yer alan soruları cevaplamak maksimum 7 dakikanızı alacaktır. Ankete katılarak ayıracağınız çok kıymetli zamanınızdan dolayı ve bilimsel bir çalışmaya destek verecek olmanızdan ötürü şimdiden çok teşekkür ederiz.

SAYGILARIMIZLA.

Doç. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ
Arş. Gör. Durdane Tuğçe KARAYİĞİT
İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Anabilim Dalı

E-posta: tugce.karayigit@istanbul.edu.tr

BİRİNCİ BÖLÜM					
Bu bölümde yer alan soruların amacı; genel bilgiler elde etmektir.					
1.Yaşınız					
20-29 Yaş	30-39 Yaş	40-49 Yaş	50-59 Yaş	60-69 Yaş	60 Yaş ve Üzeri
2.Firmanızın Bulunduğu Sektör					
a.İmalat Sanayii	b.İnşaat ve Bayındırlık	c.Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama			
d.Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar	e.Diğer				
3.Pozisyonunuz					
a. İşletme Sahibi veya Ortağı	b. Yönetim Kurulu Başkanı veya Üyesi				
c. Genel Müdür veya Yardımcısı	d. Muhasebe Finans Müdürü veya Yardımcısı				
e. Yatırımcı İlişkileri Müdürü veya Yardımcısı	f. Diğer Birim Yöneticileri				
4.Mesleki Tecrübe Düzeyiniz					
1-5 Yıl	6-10 Yıl	11-15 Yıl	16-20 Yıl	21 Yıl ve Üzeri	
5.Eğitim Durumunuz					
Lise	Ön lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	
6.Kaç Yıldır Denetim Hizmeti Almaktasınız?					
3 Yıldan Az	3-6 Yıl	7-10 Yıl	10 Yıl Üzeri		

İKİNCİ BÖLÜM

Bu bölümde yer alan soruların amacı; beklenti boşluğunun azaltılmasında etkili olan faktörlerin analizini yapmaktır.

Beklenti Boşluğu kavramı; yatırımcıların, denetçilerden bekledikleri sorumluluklar ile denetçinin gerçekleştirdiği sorumluluklar dahilinde taraflar arasında ortaya çıkan algısal farklılıklar olarak ifade edilebilir. Örneğin, denetim fonksiyonun yanlış anlaşılması makul olmayan beklentileri ortaya çıkarmakta ve beklenti boşluğunun doğmasına neden olmaktadır.

"Aşağıdaki yargılara katılma düzeyinize göre uygun gördüğünüz seçenek işaretlenecektir."

A. Kesinlikle Katılıyorum

B. Katılıyorum

C. Ne Katılıyorum ne katılmıyorum

D. Katılmıyorum

E. Kesinlikle Katılmıyorum

SORULAR	A.	B.	C.	D.	E.
1.Şirket yöneticilerini, bağımsız denetimin genel amaçları hakkında bilgilendirmek, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
2.Şirket yöneticilerini, bağımsız denetçinin görevleri hakkında bilgilendirmek, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
3.Şirket yöneticilerini, bağımsız denetçinin sorumlulukları hakkında bilgilendirmek, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
4.Şirket yöneticilerinin, denetim standartları hakkında bilgilendirilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
5.Şirket yöneticilerinin, denetim süreci hakkında bilgilendirilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
6.Şirket yöneticilerini, denetçi tarafından sunulan raporların formatı ve içeriği hakkında bilgilendirmek, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
7. Denetçinin, iç kontrol yapısının etkinliğindeki ve verimliliğindeki sorumluluklarının genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
8.Denetçinin, işletmedeki usulsüzlükleri ortaya çıkarmasındaki sorumluluklarının genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
9.Denetçinin, ara dönem finansal bilgilerle ilgili sorumluluklarının arttırılması beklenti boşluğunun	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**

azaltılmasına yardımcı olabilir.					
10.Denetçinin, işletmede var olan problemleri açıklama konusundaki sorumluluğunun genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
11.Denetçinin, denetim faaliyetleri kapsamında karşılaştıkları sorunları raporlama konusundaki sorumluluklarının arttırılması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
12.Denetçinin, işletmenin varlıklarını koruma konusundaki sorumluluklarının genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
13.Denetçilerin, finansal tablo düzenleyicilerine raporlama yapması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
14.Denetim raporlarında, denetimin içeriği ile ilgili bilgilerin yer alması beklenti boşluğunun azaltılmasında yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
15.Denetim raporlarında yer alan görüşlerin gerekçelerinin yazılması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
16.Denetim raporlarında, kilit denetim konularının yer alması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
17.Denetim raporlarında, işletmenin sürekliliği hakkında bilgi verilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
18. Denetim raporlarında tespit edilen usulsüzlüklerin açık bir şekilde yer alması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
19.Denetim komitesine sunulan ek raporlar, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
20.Denetim raporlarında, denetçinin eklemek istediği konuların yer alması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
21. Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu iletişim ve diyaloğun	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**

sıklığı, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.					
22.Denetim süresince zamanında kurulan iletişim, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
23.Denetçi ve denetlenen firmanın bir araya gelme konusunda istekli ve yeterli olması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
24.Yönetim tavsiye mektubunun yazılması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
25.Denetçi ve denetlenen firmanın birbirleri ile sorumluluk ve görevleri hakkında kurdukları iletişim, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
26.Denetçi ve denetlenen firmanın birbirlerini doğru bir şekilde anlamaları, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
27.Denetçinin, denetlenen firmaya önemli gördüğü konularda tavsiyelerde bulunması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
28.Denetlenen şirketin, uzun yıllardan itibaren denetleniyor olması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
29.Denetlenen şirkette, örgütsel tecrübenin artması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
30.Denetlenen şirkette, bireysel tecrübenin artması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
31.Denetçinin mesleki tecrübe düzeyi arttıkça, denetim hizmetinden yararlananların beklentilerini daha iyi bilmektedir.	**A.**	**B.**	**C.**	**D.**	**E.**
32.Mesleki aidiyetin artması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	A.	B.	C.	D.	**E.**

EK 2. Normallik Testi Sonuçları

Descriptives

			Statistic	Std. Error
bekbosort	Mean		4,0315	,05982
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,9119	
		Upper Bound	4,1510	
	5% Trimmed Mean		4,0415	
	Median		3,9983	
	Variance		,229	
	Std. Deviation		,47855	
	Minimum		2,14	
	Maximum		5,00	
	Range		2,86	
	Interquartile Range		,48	
	Skewness		-,616	,299
	Kurtosis		2,997	,590

EK 3. Frekans Analizi Anket Sonuçları

No	Anket Formunda Yer Alan Sorular		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum ne katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
S1	7. Denetçinin, iç kontrol yapısının etkinliğindeki ve verimliliğindeki sorumluluklarının genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	12	30	10	12	0
		%	18,8	46,9	15,6	18,8	0
S2	8.Denetçinin, işletmedeki usulsüzlükleri ortaya çıkarmasındaki sorumluluklarının genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	18	24	15	7	0
		%	28,1	37,5	23,4	10,9	0
S3	9.Denetçinin, ara dönem finansal bilgilerle ilgili sorumluluklarının arttırılması beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	9	25	17	11	2
		%	14,1	39,1	26,6	17,2	3,1
S4	10.Denetçinin, işletmede var olan problemleri açıklama konusundaki sorumluluğunun genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	19	30	9	6	0
		%	29,7	46,9	14,1	9,4	0
S5	11.Denetçinin, denetim faaliyetleri kapsamında karşılaştıkları sorunları raporlama konusundaki sorumluluklarının arttırılması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	15	38	8	3	0
		%	23,4	59,4	12,5	4,7	0
S6	12.Denetçinin, işletmenin varlıklarını koruma konusundaki sorumluluklarının genişletilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	16	21	14	11	2
		%	25	32,8	21,9	17,2	3,1
T1	28.Denetlenen şirketin, uzun yıllardan itibaren denetleniyor olması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	18	19	13	13	1
		%	28,1	29,7	20,3	20,3	1,6
T2	29.Denetlenen şirkette, örgütsel tecrübenin artması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	16	36	8	3	1
		%	25	56,3	12,5	4,7	1,6
T3	30.Denetlenen şirkette, bireysel tecrübenin artması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	15	29	13	6	1
		%	23,4	45,3	20,3	9,4	1,6
T4	31.Denetçinin mesleki tecrübe düzeyi arttıkça, denetim hizmetinden	f	32	25	3	4	0
		%	50	39,1	4,7	6,3	0

	yararlananların beklentilerini daha iyi bilmektedir.						
T5	32.Mesleki aidiyetin artması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	22	22	17	3	0
		f	34,4	34,4	26,6	4,7	0
E1	1.Şirket yöneticilerini, bağımsız denetimin genel amaçları hakkında bilgilendirmek, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	%	29	32	2	0	1
		f	45,3	50	3,1	0	1,6
E2	2.Şirket yöneticilerini, bağımsız denetçinin görevleri hakkında bilgilendirmek, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	%	26	36	0	2	0
		f	40,6	56,3	0	3,1	0
E3	3.Şirket yöneticilerini, bağımsız denetçinin sorumlulukları hakkında bilgilendirmek, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	%	26	33	3	2	0
		f	40,6	51,6	4,7	3,1	0
İ1	21. Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu iletişim ve diyaloğun sıklığı, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	%	19	25	5	14	1
		f	29,7	39,1	7,8	21,9	1,6
İ2	22.Denetim süresince zamanında kurulan iletişim, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	%	26	30	6	0	2
		f	40,6	46,9	9,4	0	3,1
İ3	23.Denetçi ve denetlenen firmanın bir araya gelme konusunda istekli ve yeterli olması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	%	24	31	4	4	1
		f	37,5	48,4	6,3	6,3	1,6
İ7	27.Denetçinin, denetlenen firmaya önemli gördüğü konularda tavsiyelerde bulunması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	24	27	9	4	0
		%	37,5	42,2	14,1	6,3	0
R1	14.Denetim raporlarında, denetimin içeriği ile ilgili bilgilerin yer alması beklenti boşluğunun azaltılmasında yardımcı olabilir.	f	21	35	7	1	0
		%	32,8	54,7	10,9	1,6	0
R3	16.Denetim raporlarında, kilit denetim konularının yer alması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	18	41	2	3	0
		%	28,1	64,1	3,1	4,7	0
R4	17.Denetim raporlarında, işletmenin sürekliliği hakkında bilgi verilmesi, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	19	29	11	5	0
		%	29,7	45,3	17,2	7,8	0
R5	18.Denetim raporlarında tespit edilen usulsüzlüklerin açık bir şekilde yer alması, beklenti boşluğunun azaltılmasına yardımcı olabilir.	f	18	31	11	4	0
		%	28,1	48,4	17,2	6,3	0

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Durdane Tuğçe KİRİKTİR
Doğum yeri ve tarihi : 11/11/1993-Dörtyol
ORCID Numarası : 0000-0002-5130-3912
E-mail : tugce.karayigit@istanbul.edu.tr

EĞİTİM DURUMU

2017-2020 : Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Tezli Yüksek Lisans

2012-2016 : Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

Yabancı Dil : İngilizce – İyi derecede

İŞ TECRÜBESİ

2019 - Devam Ediyor : Araştırma Görevlisi
İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Ana Bilim Dalı